Το κείμενο αυτό αποτελεί απλώς εργαλείο τεκμηρίωσης και δεν έχει καμία νομική ισχύ. Τα θεσμικά όργανα της Ένωσης δεν φέρουν καμία ευθύνη για το περιεχόμενό του. Τα αυθεντικά κείμενα των σχετικών πράξεων, συμπεριλαμβανομένων των προοιμίων τους, είναι εκείνα που δημοσιεύονται στην Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης και είναι διαθέσιμα στο EUR-Lex. Αυτά τα επίσημα κείμενα είναι άμεσα προσβάσιμα μέσω των συνδέσμων που περιέχονται στο παρόν έγγραφο

►B

ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ (ΕΚ) αριθ. 1126/2008 ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ

της 3ης Νοεμβρίου 2008

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 320 της 29.11.2008, σ. 1)

Τροποποιείται από:

		Επίσημη Εφημερίδα		
		αριθ.	σελίδα	ημερομηνία
►M1	Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1260/2008 της Επιτροπής της 10ης Δεκεμβρίου 2008	L 338	10	17.12.2008
►M2	Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1261/2008 της Επιτροπής της 16ης Δεκεμβρίου 2008	L 338	17	17.12.2008
►M3	Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1262/2008 της Επιτροπής της 16ης Δεκεμβρίου 2008	L 338	21	17.12.2008
►M4	Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1263/2008 της Επιτροπής της 16ης Δεκεμβρίου 2008	L 338	25	17.12.2008
►M5	Κανονισμος (ΕΚ) αριθ. 1274/2008 της Επιτροπης της 17ης Δεκεμβρίου 2008	L 339	3	18.12.2008
►M6	Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 53/2009 της Επιτροπής της 21ης Ιανουαρίου 2009	L 17	23	22.1.2009
►M7	Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 69/2009 της Επιτροπής της 23ης Ιανουαρίου 2009	L 21	10	24.1.2009
►M8	Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 70/2009 της Επιτροπής της 23ης Ιανουαρίου 2009	L 21	16	24.1.2009
►M9	Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 254/2009 της Επιτροπής της 25ης Μαρτίου 2009	L 80	5	26.3.2009
►M10	Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 460/2009 της Επιτροπής της 4ης Ιουνίου 2009	L 139	6	5.6.2009
►M11	Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 494/2009 της Επιτροπής της 3 Ιουνίου 2009	L 149	6	12.6.2009
►M12	Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 495/2009 της Επιτροπής της 3ης Ιουνίου 2009	L 149	22	12.6.2009
►M13	Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 636/2009 της Επιτροπής της 22ας Ιουλίου 2009	L 191	5	23.7.2009
►M14	Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 824/2009 της Επιτροπής της 9ης Σεπτεμβρίου 2009	L 239	48	10.9.2009
►M15	Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 839/2009 της Επιτροπής της 15ης Σεπτεμβρίου 2009	L 244	6	16.9.2009
►M16	Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1136/2009 της Επιτροπής της 25ης Νοεμβρίου 2009	L 311	6	26.11.2009
►M17	Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1142/2009 της Επιτροπής της 26ης Νοεμβρίου 2009	L 312	8	27.11.2009
►M18	Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1164/2009 της Επιτροπής της 27ης Νοεμβρίου 2009	L 314	15	1.12.2009
►M19	Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1165/2009 της Επιτροπής της 27ης Νοεμβρίου 2009	L 314	21	1.12.2009

►**M20**	Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1171/2009 της Επιτροπής της 30ής Νοεμβρίου 2009	L 314	43	1.12.2009
►**M21**	Κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 1293/2009 της Επιτροπής της 23ης Δεκεμβρίου 2009	L 347	23	24.12.2009
►**M22**	Κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 243/2010 της Επιτροπής της 23ης Μαρτίου 2010	L 77	33	24.3.2010
►**M23**	Κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 244/2010 της Επιτροπής της 23ης Μαρτίου 2010	L 77	42	24.3.2010
►**M24**	Κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 550/2010 της Επιτροπής της 23ης Ιουνίου 2010	L 157	3	24.6.2010
►**M25**	Κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 574/2010 της Επιτροπής της 30ής Ιουνίου 2010	L 166	6	1.7.2010
►**M26**	Κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 632/2010 της Επιτροπής της 19ης Ιουλίου 2010	L 186	1	20.7.2010
►**M27**	Κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 633/2010 της Επιτροπής της 19ης Ιουλίου 2010	L 186	10	20.7.2010
►**M28**	Κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 662/2010 της Επιτροπής της 23ης Ιουλίου 2010	L 193	1	24.7.2010
►**M29**	Κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 149/2011 της Επιτροπής της 18ης Φεβρουαρίου 2011	L 46	1	19.2.2011
►**M30**	Κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 1205/2011 της Επιτροπής της 22ας Νοεμβρίου 2011	L 305	16	23.11.2011
►**M31**	Κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 475/2012 της Επιτροπής της 5ης Ιουνίου 2012	L 146	1	6.6.2012
►**M32**	Κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 1254/2012 της Επιτροπής, της 11ης Δεκεμβρίου 2012	L 360	1	29.12.2012
►**M33**	Κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 1255/2012 της Επιτροπής της 11ης Δεκεμβρίου 2012	L 360	78	29.12.2012
►**M34**	Κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 1256/2012 της Επιτροπής της 13ης Δεκεμβρίου 2012	L 360	145	29.12.2012
►**M35**	Κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 183/2013 της Επιτροπής της 4ης Μαρτίου 2013	L 61	6	5.3.2013
►**M36**	Κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 301/2013 της Επιτροπής της 27ης Μαρτίου 2013	L 90	78	28.3.2013
►**M37**	Κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 313/2013 της Επιτροπής της 4ης Απριλίου 2013	L 95	9	5.4.2013
►**M38**	Κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 1174/2013 της Επιτροπής της 20ής Νοεμβρίου 2013	L 312	1	21.11.2013
►**M39**	Κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 1374/2013 της Επιτροπής της 19ης Δεκεμβρίου 2013	L 346	38	20.12.2013
►**M40**	Κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 1375/2013 της Επιτροπής της 19ης Δεκεμβρίου 2013	L 346	42	20.12.2013
►**M41**	Κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 634/2014 της Επιτροπής της 13ης Ιουνίου 2014	L 175	9	14.6.2014
►**M42**	Κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 1361/2014 της Επιτροπής της 18ης Δεκεμβρίου 2014	L 365	120	19.12.2014
►**M43**	Κανονισμός (ΕΕ) 2015/28 της Επιτροπής της 17ης Δεκεμβρίου 2014	L 5	1	9.1.2015
►**M44**	Κανονισμός (ΕΕ) 2015/29 της Επιτροπής της 17ης Δεκεμβρίου 2014	L 5	11	9.1.2015
►**M45**	Κανονισμός (ΕΕ) 2015/2113 της Επιτροπής της 23ης Νοεμβρίου 2015	L 306	7	24.11.2015
►**M46**	Κανονισμός (ΕΕ) 2015/2173 της Επιτροπής της 24ης Νοεμβρίου 2015	L 307	11	25.11.2015
►**M47**	Κανονισμός (ΕΕ) 2015/2231 της Επιτροπής της 2ας Δεκεμβρίου 2015	L 317	19	3.12.2015
►**M48**	Κανονισμός (ΕΕ) 2015/2343 της Επιτροπής της 15ης Δεκεμβρίου 2015	L 330	20	16.12.2015
►**M49**	Κανονισμός (ΕΕ) 2015/2406 της Επιτροπής της 18ης Δεκεμβρίου 2015	L 333	97	19.12.2015
►**M50**	Κανονισμός (ΕΕ) 2015/2441 της Επιτροπής της 18ης Δεκεμβρίου 2015	L 336	49	23.12.2015
►**M51**	Κανονισμός (ΕΕ) 2016/1703 της Επιτροπής της 22ας Σεπτεμβρίου 2016	L 257	1	23.9.2016
►**M52**	Κανονισμός (ΕΕ) 2016/1905 της Επιτροπής της 22ας Σεπτεμβρίου 2016	L 295	19	29.10.2016
►**M53**	Κανονισμός (ΕΕ) 2016/2067 της Επιτροπής της 22ας Νοεμβρίου 2016	L 323	1	29.11.2016
►**M54**	Κανονισμός (ΕΕ) 2017/1986 της Επιτροπής της 31ης Οκτωβρίου 2017	L 291	1	9.11.2017
►**M55**	Κανονισμός (ΕΕ) 2017/1987 της Επιτροπής της 31ης Οκτωβρίου 2017	L 291	63	9.11.2017
►**M56**	Κανονισμός (ΕΕ) 2017/1988 της Επιτροπής της 3ης Νοεμβρίου 2017	L 291	72	9.11.2017
►**M57**	Κανονισμός (ΕΕ) 2017/1989 της Επιτροπής της 6ης Νοεμβρίου 2017	L 291	84	9.11.2017
►**M58**	Κανονισμός (ΕΕ) 2017/1990 της Επιτροπής της 6ης Νοεμβρίου 2017	L 291	89	9.11.2017
►**M59**	Κανονισμός (ΕΕ) 2018/182 της Επιτροπής της 7ης Φεβρουαρίου 2018	L 34	1	8.2.2018

►**M60**	Κανονισμός (ΕΕ) 2018/289 της Επιτροπής της 26ης Φεβρουαρίου 2018	L 55	21	27.2.2018
►**M61**	Κανονισμός (ΕΕ) 2018/400 της Επιτροπής της 14ης Μαρτίου 2018	L 72	13	15.3.2018
►**M62**	Κανονισμός (ΕΕ) 2018/498 της Επιτροπής της 22ας Μαρτίου 2018	L 82	3	26.3.2018
►**M63**	Κανονισμός (ΕΕ) 2018/519 της Επιτροπής της 28ης Μαρτίου 2018	L 87	3	3.4.2018
►**M64**	Κανονισμός (ΕΕ) 2018/1595 της Επιτροπής της 23ης Οκτωβρίου 2018	L 265	3	24.10.2018
►**M65**	Κανονισμός (ΕΕ) 2019/237 της Επιτροπής της 8ης Φεβρουαρίου 2019	L 39	1	11.2.2019
►**M66**	Κανονισμός (ΕΕ) 2019/402 της Επιτροπής της 13ης Μαρτίου 2019	L 72	6	14.3.2019
►**M67**	Κανονισμός (ΕΕ) 2019/412 της Επιτροπής της 14ης Μαρτίου 2019	L 73	93	15.3.2019

▼B

ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ (ΕΚ) αριθ. 1126/2008 ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ

της 3ης Νοεμβρίου 2008

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)

Άρθρο 1

Υιοθετούνται στο παράρτημα τα διεθνή λογιστικά πρότυπα, κατά την έννοια του άρθρου 2 του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1606/2002.

Άρθρο 2

Ο κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1725/2003 καταργείται.

Οι παραπομπές στον καταργούμενο κανονισμό νοούνται ως παραπομπές στον παρόντα κανονισμό.

Άρθρο 3

Ο παρών 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* (αναθεωρημένο το 2007)
ΔΛΠ 2	*Αποθέματα*
ΔΛΠ 7	*Κατάσταση των Ταμιακών Ροών*
ΔΛΠ 8	*Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη*
ΔΛΠ 10	*Γεγονότα μετά την Περίοδο Αναφοράς*
ΔΛΠ 11	*Συμβάσεις κατασκευές*
ΔΛΠ 12	*Φόροι εισοδήματος*
ΔΛΠ 16	*Ενσώματα πάγια*
ΔΛΠ 17	*Μισθώσεις*
ΔΛΠ 18	*Έσοδα*
ΔΛΠ 19	*Παροχές σε εργαζομένους*
ΔΛΠ 20	*Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης*
ΔΛΠ 21	*Οι επιδράσεις μεταβολών των τιμών συναλλάγματος*
ΔΛΠ 23	*Κόστος Δανεισμού* (αναθεωρημένο το 2007)
ΔΛΠ 24	ΔΛΠ 24 *Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών*
ΔΛΠ 26	*Λογιστικός χειρισμός και παρουσίαση των προγραμμάτων παροχών εξόδου από την υπηρεσία*
ΔΛΠ 27	*Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις*
ΔΛΠ 28	*Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες*
ΔΛΠ 29	*Παρουσίαση οικονομικών στοιχείων σε υπερπληθωριστικές οικονομίες*
ΔΛΠ 32	*Χρηματοοικονομικά μέσα: Παρουσίαση*
ΔΛΠ 33	*Κέρδη ανά μετοχή*
ΔΛΠ 34	*Ενδιάμεση χρηματοοικονομική αναφορά*
ΔΛΠ 36	*Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων*
ΔΛΠ 37	*Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία*
ΔΛΠ 38	*Άυλα περιουσιακά στοιχεία*
ΔΛΠ 39	*Χρηματοοικονομικά μέσα: αναγνώριση και επιμέτρηση*, με εξαίρεση ορισμένες διατάξεις που αφορούν τη λογιστική αντιστάθμισης του κινδύνου

▼B

ΔΛΠ 40	*Επενδύσεις σε ακίνητα*
ΔΛΠ 41	*Γεωργία*
ΔΠΧΑ 1	*Πρώτη εφαρμογή των διεθνών προτύπων χρηματοοικονομικής αναφοράς*
ΔΠΧΑ 2	*Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών*
ΔΠΧΑ 3	*Συνενώσεις επιχειρήσεων*
ΔΠΧΑ 4	*Ασφαλιστήρια συμβόλαια*
ΔΠΧΑ 5	*Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες*
ΔΠΧΑ 6	*Έρευνα και αξιολόγηση ορυκτών πόρων*
ΔΠΧΑ 7	*Χρηματοοικονομικά μέσα: γνωστοποιήσεις*
ΔΠΧΑ 8	*Λειτουργικοί τομείς*
ΔΠΧΑ 9	*Χρηματοοικονομικά μέσα*
ΔΠΧΑ 10	*Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις*
ΔΠΧΑ 11	*Σχήματα υπό κοινό έλεγχο*
ΔΠΧΑ 12	*Γνωστοποίηση συμμετοχών σε άλλες οντότητες*
ΔΠΧΑ 13	*Επιμέτρηση Εύλογης Αξίας*
ΔΠΧΑ 15	*Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες*
ΔΠΧΑ 16	*Μισθώσεις*
ΕΔΔΠΧΑ 1	*Μεταβολές σε υφιστάμενες υποχρεώσεις παροπλισμού, αποκατάστασης και συναφείς υποχρεώσεις*
ΕΔΔΠΧΑ 2	*Μετοχές μελών σε συνεταιριστικές οικονομικές οντότητες και παρόμοια μέσα*
ΕΔΔΠΧΑ 4	*Προσδιορισμός του εάν μια συμφωνία εμπεριέχει μίσθωση*
ΕΔΔΠΧΑ 5	*Δικαιώματα συμμετοχών σε ταμεία παροπλισμού, αποκατάστασης και περιβαλλοντικής εξυγίανσης*
ΕΔΔΠΧΑ 6	*Υποχρεώσεις που απορρέουν από τη συμμετοχή σε συγκεκριμένη αγορά — Απόβλητα ηλεκτρολογικού και ηλεκτρονικού εξοπλισμού*
ΕΔΔΠΧΑ 7	*Εφαρμογή της προσέγγισης της επαναδιατύπωσης βάσει του ΔΛΠ 29 Χρηματοοικονομική αναφορά σε υπερπληθωριστικές οικονομίες*
ΕΔΔΠΧΑ 10	*Ενδιάμεση οικονομική αναφορά και απομείωση*
IFRIC 12	Διερμηνεία 12 της IFRIC: *Διακανονισμοί για την παροχή δημόσιας υπηρεσίας*
ΕΔΔΠΧΑ 13	Διερμηνεία ΕΔΔΠΧΑ 13 *Προγράμματα πιστότητας πελατών*
ΕΔΔΠΧΑ 14	Διερμηνεία ΕΔΔΠΧΑ 14 *ΔΛΠ 19* – Το όριο σε ένα περιουσιακό στοιχείο καθορισμένων παροχών, οι ελάχιστες κεφαλαιακές υποχρεώσεις και οι αλληλεπιδράσεις τους
ΕΔΔΠΧΑ 15	ΕΔΔΠΧΑ Διερμηνεία 15 *Συμβάσεις για την Κατασκευή Ακινήτων*
ΕΔΔΠΧΑ 16	ΕΔΔΠΧΑ Διερμηνεία 16 *Αντισταθμίσεις μιας Καθαρής Επένδυσης σε Εκμετάλλευση Εξωτερικού*
ΕΔΔΠΧΠ 17	Διερμηνεία 17 της ΕΔΔΠΧΠ *Κατανομές μη ρευστών στοιχείων ενεργητικού στους ιδιοκτήτες*
ΕΔΔΠΧΑ 18	Διερμηνεία ΕΔΔΠΧΑ 18 *Μεταβιβάσεις περιουσιακών στοιχείων από πελάτες*
ΕΔΔΠΧΑ 19	Διερμηνεία ΕΔΔΠΧΑ 19 *Εξόφληση χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων με συμμετοχικούς τίτλους*
ΕΔΔΠΧΑ 20	Διερμηνεία ΕΔΔΠΧΑ 20 *Κόστος αποκάλυψης στη φάση της παραγωγής ορυχείου επιφανείας*

▼**M41**

ΕΔΔΠΧΑ 21	Διερμηνεία ΕΔΔΠΧΑ 21 *Εισφορές* (*)

▼**B**

ΕΔΔΠΧΑ 22	Διερμηνεία ΕΔΔΠΧΑ 22 *Συναλλαγές σε ξένο νόμισμα και προκαταβολές*
ΕΔΔΠΧΑ 23	Διερμηνεία ΕΔΔΠΧΑ 23 *Αβεβαιοτητα σχετικα με χειρισμουσ του φορου εισοδηματοσ*
SIC-7	*Εισαγωγή του ευρώ*
SIC-10	*Κρατική υποστήριξη — Καμία ειδική σχέση με επιχειρηματικές δραστηριότητες*
SIC-15	*Λειτουργικές μισθώσεις — Κίνητρα*
SIC-25	*Φόροι εισοδήματος — Μεταβολές στο φορολογικό καθεστώς μιας οικονομικής οντότητας ή των μετοχών της*
SIC-27	*Εκτίμηση της ουσίας των συναλλαγών που συνεπάγονται τον νομικό τύπο της μίσθωσης*
SIC-29	*Γνωστοποίηση — Συμφωνίες για την παραχώρηση του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών*
SIC-31	*Έσοδα — Πράξεις ανταλλαγής που αφορούν υπηρεσίες διαφήμισης*
SIC-32	*Άυλα περιουσιακά στοιχεία — Κόστος δικτυακού τόπου*

Η αναπαραγωγή επιτρέπεται εντός του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου. Εκτός του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου προστατεύονται όλα τα δικαιώματα με εξαίρεση το δικαίωμα 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

▼M5

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 1

Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων

ΣΚΟΠΟΣ

1 Το παρόν Πρότυπο περιγράφει τη βάση παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων γενικής χρήσης, ώστε να εξασφαλίζεται συγκρισιμότητα τόσο με τις οικονομικές καταστάσεις των προηγούμενων περιόδων της οικονομικής οντότητας όσο και με τις οικονομικές καταστάσεις άλλων οικονομικών οντοτήτων. Θέτει γενικές απαιτήσεις για την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, κατευθυντήριες γραμμές για τη δομή τους και τις ελάχιστες απαιτήσεις για το περιεχόμενό τους.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

2 Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν το παρόν Πρότυπο για την κατάρτιση και την παρουσίαση οικονομικών καταστάσεων γενικής χρήσης σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.).

3 Άλλα Δ.Π.Χ.Α. θέτουν τις απαιτήσεις αναγνώρισης, επιμέτρησης και γνωστοποίησης συγκεκριμένων συναλλαγών και άλλων γεγονότων.

▼M32

4 Το παρόν Πρότυπο δεν εφαρμόζεται στη δομή και το περιεχόμενο συνοπτικών ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 34 *Ενδιάμεση χρηματοοικονομική πληροφόρηση*. Ωστόσο, οι παράγραφοι 15-35 εφαρμόζονται σε τέτοιες οικονομικές καταστάσεις. Το παρόν πρότυπο εφαρμόζεται εξ ίσου σε όλες τις οικονομικές οντότητες, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που παρουσιάζουν ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ 10 *Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις* και εκείνων που παρουσιάζουν ατομικές οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με το ΔΛΠ 27 Ατομικές οικονομικές καταστάσεις.

▼M5

5 Το παρόν Πρότυπο χρησιμοποιεί ορολογία που είναι κατάλληλη για μία οικονομική οντότητα κερδοσκοπικού χαρακτήρα, συμπεριλαμβανομένων των επιχειρήσεων του δημόσιου τομέα. Εάν οικονομικές οντότητες με μη κερδοσκοπικές δραστηριότητες του ιδιωτικού ή του δημόσιου τομέα εφαρμόζουν 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, οικονομικές οντότητες που δεν διαθέτουν ίδια κεφάλαια όπως ορίζονται στο Δ.Λ.Π. 32 *Χρηματοοικονομικά Μέσα: Παρουσίαση* (π.χ., κάποια αμοιβαία κεφάλαια) και οικονομικές οντότητες των οποίων το μετοχικό κεφάλαιο δεν αποτελείται από ίδια κεφάλαια (π.χ., κάποιες συλλογικές οικονομικές οντότητες) μπορεί να χρειαστεί να προσαρμόσουν την παρουσίαση στις οικονομικές καταστάσεις των συμμετοχών των μελών ή των μεριδιούχων.

ΟΡΙΣΜΟΙ

▼M53

7 Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται στο παρόν Πρότυπο με τις σημασίες που καθορίζονται:

▼M5

Οι *οικονομικές καταστάσεις γενικής χρήσης* (εφεξής «οικονομικές καταστάσεις») είναι εκείνες που προορίζονται για την ικανοποίηση των αναγκών των χρηστών οι οποίοι δεν είναι σε θέση να ζητήσουν από τις οικονομικές οντότητες οικονομικές αναφορές ειδικά καταρτιζόμενες για να καλύπτουν τις δικές τους συγκεκριμένες ανάγκες πληροφόρησης.

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

▼M5

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 αναπτύχθηκαν από την Επιτροπή Διερμηνειών των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Α.), ή την πρώην Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών (Μ.Ε.Δ.).

Σημαντικές είναι οι παραλείψεις ή ανακρίβειες που 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 ανακρίβειας, 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.

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 Κατάρτισης και Παρουσίασης 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.

►M31 Οι *Σημειώσεις* εμπεριέχουν πληροφορίες πέραν όσων παρουσιάζονται στην κατάσταση οικονομικής θέσης, την κατάσταση ή τις καταστάσεις αποτελεσμάτων και λοιπών συνολικών εσόδων, ◄ την ξεχωριστή ►M5 κατάσταση συνολικών εσόδων ◄ (εφόσον παρουσιάζεται), την κατάσταση μεταβολών των ίδιων κεφαλαίων και την κατάσταση των ταμιακών ροών. Οι σημειώσεις παρέχουν αφηγηματικές περιγραφές ή αναλύσεις των στοιχείων που παρουσιάζονται στις καταστάσεις αυτές και πληροφορίες για στοιχεία που δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για αναγνώριση σε εκείνες τις καταστάσεις.

▼M53

Ο όρος *λοιπά συνολικά έσοδα* περιλαμβάνει στοιχεία εσόδων και εξόδων (συμπεριλαμβανομένων προσαρμογών ανακατάταξης) που δεν αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα όπως απαιτείται ή επιτρέπεται σύμφωνα με άλλα ΔΠΧΑ.

Τα συστατικά στοιχεία των λοιπών συνολικών εσόδων περιλαμβάνουν:

▼M31

(α) μεταβολές στο πλεόνασμα αναπροσαρμογής (βλέπε το ΔΛΠ 16 *Ενσώματα Πάγια* και το ΔΛΠ 38 *Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία*)·

(β) επανεπιμετρήσεις προγραμμάτων καθορισμένων παροχών (βλέπε ΔΛΠ 19 *Παροχές σε εργαζομένους*)·

▼M5

(γ) κέρδη και ζημίες που προκύπτουν κατά τη μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων μιας εκμετάλλευσης στο εξωτερικό (βλέπε το Δ.Λ.Π. 21 *Οι Επιδράσεις Μεταβολών των Τιμών Συναλλάγματος*)·

▼M53

(δ) τα κέρδη και τις ζημίες από επενδύσεις σε συμμετοχικούς τίτλους που προσδιορίζονται στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων σύμφωνα με την παράγραφο 5.7.5 του ΔΠΧΑ 9 *Χρηματοοικονομικά μέσα*·

▼M53

(δ α) τα κέρδη και τις ζημίες από χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων σύμφωνα με την παράγραφο 4.1.2Α του ΔΠΧΑ 9·

(ε) τα κέρδη και τις ζημίες επί μέσων αντιστάθμισης που αφορούν το αποτελεσματικό σκέλος της αντιστάθμισης ταμειακών ροών και τα κέρδη και τις ζημίες επί μέσων αντιστάθμισης που αφορούν το αποτελεσματικό σκέλος της αντιστάθμισης επενδύσεων σε συμμετοχικούς τίτλους που επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων σύμφωνα με την παράγραφο 5.7.5 του ΔΠΧΑ 9 (βλέπε κεφάλαιο 6 του ΔΠΧΑ 9)·

(στ) για ειδικές υποχρεώσεις που έχουν προσδιοριστεί ως επιμετρούμενες στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, το ποσό της μεταβολής στην εύλογη αξία που αποδίδεται στις μεταβολές του πιστωτικού κινδύνου της υποχρέωσης (βλέπε παράγραφο 5.7.7 του ΔΠΧΑ 9)·

(ζ) τις μεταβολές στην αξία της διαχρονικής αξίας των δικαιωμάτων προαίρεσης κατά τον διαχωρισμό της εσωτερικής αξίας και της διαχρονικής αξίας ενός συμβολαίου δικαιώματος προαίρεσης και τον προσδιορισμό ως μέσου αντιστάθμισης μόνο της μεταβολής της εσωτερικής αξίας (βλέπε κεφάλαιο 6 του ΔΠΧΑ 9)·

(η) τις μεταβολές στην αξία των προθεσμιακών στοιχείων των προθεσμιακών συμβολαίων κατά τον διαχωρισμό του προθεσμιακού στοιχείου και του τρέχοντος στοιχείου του προθεσμιακού συμβολαίου και τον προσδιορισμό ως μέσου αντιστάθμισης μόνο των μεταβολών στο τρέχον στοιχείο, και τις μεταβολές στην αξία του περιθωρίου βάσης συναλλαγματικής ισοτιμίας ενός χρηματοοικονομικού μέσου κατά την εξαίρεσή του από τον προσδιορισμό του εν λόγω χρηματοοικονομικού μέσου ως μέσου αντιστάθμισης (βλέπε κεφάλαιο 6 του ΔΠΧΑ 9)·

▼M5

Ιδιοκτήτες είναι οι κάτοχοι των μέσων που κατατάσσονται ως ίδια κεφάλαια.

Αποτελέσματα είναι το σύνολο των εσόδων μείον τα έξοδα, μη συμπεριλαμβανομένων των συστατικών στοιχείων των λοιπών συνολικών εσόδων.

Προσαρμογές από ανακατάταξη είναι τα ποσά που ανακατατάσσονται ως κέρδη ή ζημίες κατά την τρέχουσα περίοδο που είχαν αναγνωριστεί ως λοιπά συνολικά έσοδα στην τρέχουσα ή σε προηγούμενες περιόδους.

Συγκεντρωτικά συνολικά έσοδα, είναι η μεταβολή των ιδίων κεφαλαίων σε μία περίοδο, που οφείλεται σε συναλλαγές και άλλα γεγονότα, εκτός εκείνων που οφείλονται σε συναλλαγές με ιδιοκτήτες που ενεργούν με την ιδιότητά τους ως ιδιοκτήτες.

Τα συγκεντρωτικά συνολικά έσοδα περιλαμβάνουν όλα τα στοιχεία των «αποτελεσμάτων» και των «λοιπών συνολικών εσόδων».

8 Αν και στο παρόν Πρότυπο χρησιμοποιούνται όροι όπως «λοιπά συνολικά έσοδα», «αποτελέσματα» και «συγκεντρωτικά συνολικά έσοδα», μια οικονομική οντότητα μπορεί να περιγράφει τα σύνολα με άλλους όρους, εφόσον η έννοια παραμένει ξεκάθαρη. Για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα μπορεί να περιγράφει τα αποτελέσματα με τον όρο «καθαρά έσοδα».

▼M6

8Α Οι παρακάτω όροι περιγράφονται στο Δ.Λ.Π. 32 *Χρηματοοικονομικά μέσα: Παρουσίαση* και χρησιμοποιούνται στο παρόν Πρότυπο με τη σημασία που ορίζεται στο Δ.Λ.Π. 32:

(α) διαθέσιμο χρηματοοικονομικό μέσο που κατατάσσεται ως συμμετοχικός τίτλος (που περιγράφεται στις παραγράφους 16Α και 16Β του Δ.Λ.Π. 32)

(β) μέσο που επιβάλλει στην οικονομική οντότητα δέσμευση να παραδώσει σε τρίτους αναλογικό μερίδιο των καθαρών περιουσιακών στοιχείων μόνο κατά την εκκαθάριση(και κατατάσσεται ως συμμετοχικός τίτλος περιγράφεται στις παραγράφους 16Γ και 16Δ του Δ.Λ.Π. 32).

▼M5

ΟΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

Σκοπός των οικονομικών καταστάσεων

9 Οι οικονομικές καταστάσεις είναι μια δομημένη απεικόνιση της οικονομικής θέσης και επίδοσης μιας οικονομικής οντότητας. Σκοπός των οικονομικών καταστάσεων είναι να παρέχουν πληροφορίες σχετικά με την οικονομική θέση, την επίδοση και τις ταμιακές ροές της οικονομικής οντότητας, που είναι χρήσιμες για τις οικονομικές αποφάσεις ευρέος 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 οικονομικής οντότητας:

(α) τα περιουσιακά στοιχεία,

(β) τις υποχρεώσεις,

(γ) τα ίδια κεφάλαια,

(δ) τα έσοδα και τα έξοδα, συμπεριλαμβανομένων των κερδών και ζημιών,

(ε) τις εισφορές από τους ιδιοκτήτες υπό την ιδιότητά τους αυτή καθώς και τις διανομές προς αυτούς, και

(στ) τις ταμιακές ροές.

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

Πλήρης σειρά οικονομικών καταστάσεων

▼M49

10 Μια πλήρης σειρά οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνει τα εξής:

α) κατάσταση οικονομικής θέσης στο τέλος της περιόδου,

β) κατάσταση αποτελεσμάτων και λοιπών συνολικών εσόδων για την περίοδο,

γ) κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων για την περίοδο,

δ) κατάσταση των ταμειακών ροών για την περίοδο,

ε) σημειώσεις, που περιλαμβάνουν σημαντικές λογιστικές πολιτικές και άλλες επεξηγηματικές πληροφορίες,

(εα) συγκριτική πληροφόρηση σχετικά με την προηγούμενη περίοδο, όπως ορίζεται στις παραγράφους 38 και 38Α, και

στ) κατάσταση οικονομικής θέσης κατά την έναρξη της προηγούμενης περιόδου, όταν μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει αναδρομικά μια λογιστική πολιτική ή επαναδιατυπώνει αναδρομικά στοιχεία των οικονομικών της καταστάσεων ή όταν ανακατατάσσει στοιχεία των οικονομικών της καταστάσεων σύμφωνα με τις παραγράφους 40Α–40Δ.

Οι οικονομικές οντότητες επιτρέπεται να χρησιμοποιούν ονομασίες για τις καταστάσεις διαφορετικές από εκείνες που εμφανίζονται στο παρόν Πρότυπο. Για παράδειγμα, μια οντότητα μπορεί να χρησιμοποιήσει την ονομασία «κατάσταση συνολικών εσόδων» αντί της ονομασίας «κατάσταση αποτελεσμάτων και λοιπών συνολικών εσόδων».

▼M31

10A Η οικονομική οντότητα επιτρέπεται να παρουσιάζει ενιαία κατάσταση αποτελεσμάτων και λοιπών συνολικών εσόδων, στην οποία τα αποτελέσματα και τα λοιπά συνολικά έσοδα παρουσιάζονται σε δύο τμήματα. Τα τμήματα θα παρουσιάζονται μαζί· το τμήμα των αποτελεσμάτων θα παρουσιάζεται πρώτο, ακολουθούμενο αμέσως από το τμήμα των λοιπών συνολικών εσόδων. Η οικονομική οντότητα επιτρέπεται να παρουσιάζει το τμήμα αποτελεσμάτων σε χωριστή κατάσταση αποτελεσμάτων. Στην περίπτωση αυτή, η χωριστή κατάσταση αποτελεσμάτων θα προηγείται αμέσως της κατάστασης που παρουσιάζει τα συνολικά έσοδα, η οποία θα αρχίζει με τα αποτελέσματα.

▼M5

11 Η οικονομική οντότητα αναδεικνύει ισότιμα όλες τις οικονομικές καταστάσεις που συνθέτουν την πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων.

▼M31

_____

▼M5

13 Πολλές οικονομικές 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 οικονομικής 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 οικονομική οντότητα λειτουργεί, της ανταπόκρισης της οικονομικής οντότητας σε αυτές τις μεταβολές και την επίδρασή τους, καθώς και την επενδυτική πολιτική της οικονομικής οντότητας για τη διατήρηση και ενίσχυση της χρηματοοικονομικής επίδοσης, συμπεριλαμβανομένης της πολιτικής της για τα μερίσματα.

(β) των πηγών χρηματοδότησης της οικονομικής οντότητας και της στοχευόμενης αναλογίας υποχρεώσεων προς ίδια κεφάλαια και

(γ) τους πόρους της οικονομικής οντότητας που δεν αναγνωρίζονται στην κατάσταση οικονομικής θέσης σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α.

14 Πέραν από τις οικονομικές καταστάσεις, πολλές οικονομικές οντότητες επίσης παρουσιάζουν αναφορές και καταστάσεις, όπως περιβαλλοντολογικές αναφορές και καταστάσεις προστιθέμενης αξίας, ειδικά σε κλάδους 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.

Γενικά χαρακτηριστικά

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

15 Οι οικονομικές καταστάσεις θα παρουσιάζουν ακριβοδίκαια την οικονομική θέση, τη χρηματοοικονομική επίδοση και τις ταμιακές ροές μιας επιχείρησης. Η ακριβοδίκαιη παρουσίαση απαιτεί την πιστή απεικόνιση των επιδράσεων των συναλλαγών, άλλων γεγονότων και συνθηκών σύμφωνα με τους ορισμούς και τα κριτήρια αναγνώρισης για περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις, έσοδα και έξοδα τα οποία παρατίθενται 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.

16 Μια οικονομική οντότητα της οποίας οι οικονομικές καταστάσεις έχουν συνταχθεί σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α. προβαίνει σε ρητή και ανεπιφύλακτη δήλωση συμμόρφωσης εντός των σημειώσεων. Οι οικονομικές καταστάσεις δεν περιγράφονται από μια οικονομική οντότητα ως σύμμορφες με τα Δ.Π.Χ.Α. εκτός αν πληρούν όλες τις απαιτήσεις των Δ.Π.Χ.Α.

▼**M5**

17 Σε σχεδόν όλες τις περιστάσεις, μια οικονομική οντότητα εξασφαλίζει την ακριβοδίκαιη παρουσίαση με τη συμμόρφωση προς τα εφαρμοστέα Δ.Π.Χ.Α. Η ακριβοδίκαιη παρουσίαση επίσης προϋποθέτει ότι μια οικονομική οντότητα:

(α) επιλέγει και εφαρμόζει λογιστικές πολιτικές σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 8 *Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη*. Το Δ.Λ.Π. 8 διατυπώνει μία ιεραρχία έγκυρης καθοδήγησης την οποία λαμβάνει υπόψη η διοίκηση εν απουσία Δ.Π.Χ.Α. που εφαρμόζεται ειδικώς σε ένα στοιχείο.

(β) παρουσιάζει στοιχεία που περιλαμβάνουν 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 οικονομικής οντότητας.

18 Μια οικονομική οντότητα δεν δύναται να αποκαταστήσει ακατάλληλες λογιστικές πολιτικές με τη γνωστοποίηση των λογιστικών πολιτικών που χρησιμοποιήθηκαν, με σημειώσεις ή με επεξηγηματικό υλικό.

19 Στην εξαιρετικά σπάνια περίπτωση κατά την οποία η διοίκηση διαπιστώνει ότι η συμμόρφωση με απαίτηση σε Δ.Π.Χ.Α. θα ήταν τόσο παραπλανητική ώστε να είναι αντίθετη με το σκοπό των οικονομικών καταστάσεων που παρατίθεται στο *Πλαίσιο*, η οικονομική οντότητα θα παρεκκλίνει από την απαίτηση εκείνη με τον τρόπο που καθορίζεται στην παράγραφο 20 αν έτσι απαιτεί, ή άλλως δεν απαγορεύει, το σχετικό κανονιστικό πλαίσιο.

20 Όταν μια οικονομική οντότητα παρεκκλίνει από απαίτηση ενός Δ.Π.Χ.Α. σύμφωνα με την παράγραφο 19, 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 οικονομικής οντότητας.

(β) ότι έχει συμμορφωθεί με τα εφαρμοστέα Δ.Π.Χ.Α., με εξαίρεση την παρέκκλιση από μία συγκεκριμένη απαίτηση προκειμένου να επιτύχει την ακριβοδίκαιη παρουσίαση,

(γ) τον τίτλο του Δ.Π.Χ.Α. από το οποίο έχει παρεκκλίνει η οικονομική οντότητα, το είδος της παρέκκλισης, συμπεριλαμβανόμενου του χειρισμού που το Δ.Π.Χ.Α. θα απαιτούσε, το λόγο για τον οποίο αυτός ο χειρισμός θα ερχόταν σε σύγκρουση με το σκοπό των οικονομικών καταστάσεων καθώς παρατίθεται στο *Πλαίσιο* και το χειρισμό που υιοθετήθηκε και,

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

21 Όταν μία οικονομική οντότητα έχει παρεκκλίνει από απαίτηση Δ.Π.Χ.Α. σε προγενέστερη περίοδο, και η παρέκκλιση αυτή επιδρά στα ποσά που αναγνωρίστηκαν στις οικονομικές καταστάσεις για την τρέχουσα περίοδο, θα προβαίνει στις γνωστοποιήσεις που παρατίθενται στις παραγράφους 20(γ) και (δ).

▼M5

22 Η παράγραφος 21 εφαρμόζεται, για παράδειγμα, όταν μία οικονομική οντότητα παρέκκλινε σε προγενέστερη περίοδο από απαίτηση Δ.Π.Χ.Α. περί επιμέτρησης περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων και η παρέκκλιση αυτή επηρεάζει την επιμέτρηση των μεταβολών των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που αναγνωρίστηκαν στις οικονομικές καταστάσεις της τρέχουσας περιόδου.

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

(α) τον τίτλο του εν λόγω Δ.Π.Χ.Α., 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 όπως αυτός παρατίθεται στο *Πλαίσιο* και,

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

24 Για τον σκοπό των παραγράφων 19-23, ένα στοιχείο πληροφόρησης θα αντιβαίνει στο σκοπό των οικονομικών καταστάσεων όταν δεν παρουσιάζει ακριβοδίκαια τις συναλλαγές, άλλα γεγονότα ή συνθήκες που είτε φέρεται να αντικατοπτρίζει ή που θα μπορούσε εύλογα να αναμένεται ότι αντικατοπτρίζει και συνεπώς, θα ήταν πιθανό να επηρεάσει τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων. Κατά την αξιολόγηση αν η συμμόρφωση με συγκεκριμένη απαίτηση Δ.Π.Χ.Α. θα ήταν τόσο παραπλανητική ώστε να αντιβαίνει προς το σκοπό των οικονομικών καταστάσεων καθώς παρατίθεται στο *Πλαίσιο*, η διοίκηση λαμβάνει υπόψη:

(α) το λόγο για τον οποίο ο σκοπός των οικονομικών καταστάσεων δεν επιτυγχάνεται υπό τις συγκεκριμένες συνθήκες και

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

Συνεχιζόμενη δραστηριότητα

25 Όταν καταρτίζονται οι οικονομικές καταστάσεις, η διοίκηση θα προβαίνει σε εκτίμηση της δυνατότητας της οικονομικής οντότητας να διατηρηθεί ως συνεχιζόμενη δραστηριότητα. Μια οικονομική οντότητα θα καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις βάσει της αρχής της συνεχιζόμενης δραστηριότητας, εκτός εάν η διοίκηση προτίθεται να εκκαθαρίσει την οικονομική οντότητα ή να παύσει κάθε συναλλαγή ή εάν δεν έχει εναλλακτική λύση παρά να ενεργήσει κατ' αυτόν τον τρόπο. 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 σοβαρές αμφιβολίες όσον αφορά τη δυνατότητα της οικονομικής 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 γνωστοποιείται από την οικονομική οντότητα, μαζί με τη βάση στην οποία οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται και το λόγο για τον οποίο η οικονομική οντότητα δεν θεωρείται συνεχιζόμενη δραστηριότητα.

▼M5

26 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 το τέλος της περιόδου αναφοράς, χωρίς να περιορίζεται στο διάστημα αυτό. Το βάθος της σχετικής έρευνας εξαρτάται από τα δεδομένα σε κάθε περίπτωση. Όταν μια οικονομική οντότητα έχει ένα παρελθόν κερδοφόρων δραστηριοτήτων και άμεση πρόσβαση σε οικονομικούς πόρους, δεν χρειάζεται λεπτομερή 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 του δουλευμένου

27 Η οικονομική οντότητα καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις της με βάση την αρχή του δουλευμένου, με εξαίρεση τις πληροφορίες των ταμιακών ροών.

28 Όταν γίνεται χρήση του λογιστικού χειρισμού με βάση την αρχή του δουλευμένου, μια οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τα στοιχεία ως περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις, ίδια κεφάλαια, έσοδα και έξοδα (τα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων) όταν πληρούν τους όρους και τα κριτήρια αναγνώρισης που έχουν τεθεί για τα στοιχεία εκείνα στο *Πλαίσιο*.

Σημαντικότητα και συγκέντρωση

29 Μια οικονομική οντότητα θα παρουσιάζει τα παρόμοια στοιχεία κάθε σημαντικής κατηγορίας μεμονωμένα. Μια οικονομική οντότητα θα παρουσιάζει στοιχεία διαφορετικής φύσης ή λειτουργίας 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 σχηματίζουν συγκεκριμένα κονδύλια στις οικονομικές καταστάσεις. Αν ένα συγκεκριμένο στοιχείο δεν είναι σημαντικό σε μεμονωμένη βάση, αυτό συγκεντρώνεται μαζί με άλλα στοιχεία είτε στις καταστάσεις εκείνες είτε στο προσάρτημα. Ένα στοιχείο το οποίο δεν είναι επαρκώς σημαντικό ενδέχεται να μην απαιτείται να παρουσιαστεί στις οικονομικές καταστάσεις μεμονωμένα, αλλά να πρέπει ωστόσο να αναφερθεί στις σημειώσεις.

▼M49

30A Όταν μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν και άλλα ΔΠΧΑ, αποφασίζει, λαμβάνοντας υπόψη όλα τα σχετικά πραγματικά περιστατικά και τις περιστάσεις, τον τρόπο με τον οποίο συγκεντρώνει τα πληροφοριακά στοιχεία στις οικονομικές καταστάσεις, που περιλαμβάνουν και τις σημειώσεις. Μια οντότητα δεν μειώνει την ευκολία κατανόησης των οικονομικών της καταστάσεων, συγκαλύπτοντας σημαντικές πληροφορίες με επουσιώδεις πληροφορίες ή συναθροίζοντας σημαντικά στοιχεία που έχουν διαφορετική φύση ή λειτουργία.

31 Ορισμένα ΔΠΧΑ προσδιορίζουν τις πληροφορίες που απαιτείται να περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις, που περιλαμβάνουν και τις σημειώσεις. Μια οικονομική οντότητα δεν υποχρεούται να παρέχει μια συγκεκριμένη γνωστοποίηση που απαιτείται βάσει ενός ΔΠΧΑ, εφόσον οι πληροφορίες που προκύπτουν από τη γνωστοποίηση αυτή δεν είναι σημαντικές. Αυτό ισχύει ακόμη και αν το ΔΠΧΑ περιέχει έναν κατάλογο ειδικών απαιτήσεων ή τις περιγράφει ως ελάχιστες απαιτήσεις. Μια οντότητα εξετάζει επίσης αν θα παρέχει επιπρόσθετες γνωστοποιήσεις, όταν η συμμόρφωση με τις ειδικές απαιτήσεις του ΔΠΧΑ είναι ανεπαρκής για να καταστήσει τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων ικανούς να κατανοήσουν την επίδραση συγκεκριμένων συναλλαγών, ή άλλων γεγονότων και συνθηκών στην οικονομική θέση και επίδοση της οικονομικής οντότητας.

▼M5

Συμψηφισμός

32 Η οικονομική οντότητα δεν συμψηφίζει περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις ή έσοδα και έξοδα εκτός αν αυτό απαιτείται ή επιτρέπεται από ένα Δ.Π.Χ.Α.

▼M5

33 Η οικονομική οντότητα παρουσιάζει ξεχωριστά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις καθώς και έσοδα και έξοδα. Ο συμψηφισμός στην κατάσταση συνολικών εσόδων ή οικονομικής θέσης ή στην ιδιαίτερη κατάσταση του λογαριασμού αποτελεσμάτων (εφόσον αυτή παρουσιάζεται), εκτός αν αυτός αντικατοπτρίζει την ουσία της συναλλαγής ή άλλου γεγονότος, αποστερεί από τους χρήστες τη δυνατότητα να αντιλαμβάνονται τις συναλλαγές, τα λοιπά γεγονότα και τις περιστάσεις που έχουν λάβει χώρα και να εκτιμούν τις μελλοντικές ταμιακές ροές της οικονομικής οντότητας. Η επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων μετά την αφαίρεση υποτιμήσεων — για παράδειγμα λόγω απαξίωσης αποθεμάτων και επισφάλειας απαιτήσεων — δεν είναι συμψηφισμός.

▼M52

34 Το ΔΠΧΑ 15 *Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες* απαιτεί από μια οικονομική οντότητα να επιμετρά τα έσοδα από συμβάσεις με πελάτες στο ποσό του ανταλλάγματος που η οικονομική οντότητα εκτιμά ότι δικαιούται έναντι τις μεταβίβασης υποσχόμενων αγαθών ή υπηρεσιών. Για παράδειγμα, το ποσό των εσόδων που αναγνωρίζεται αντικατοπτρίζει τυχόν εμπορικές εκπτώσεις ή εκπτώσεις τζίρου που παραχωρεί η οικονομική οντότητα. Η οικονομική οντότητα αναλαμβάνει, κατά την πορεία των συνηθισμένων δραστηριοτήτων της, άλλες συναλλαγές που δεν δημιουργούν έσοδα, αλλά οι οποίες είναι συναφείς των κύριων δραστηριοτήτων που δημιουργούν έσοδα. Η οικονομική οντότητα παρουσιάζει τα αποτελέσματα τέτοιων συναλλαγών όταν αυτή η παρουσίαση αντανακλά την ουσία της συναλλαγής ή άλλου γεγονότος, συμψηφίζοντας κάθε έσοδο με τα σχετικά έξοδα που προκύπτουν από την ίδια συναλλαγή. Για παράδειγμα:

(α) μια οικονομική οντότητα παρουσιάζει τα κέρδη και τις ζημίες από τη διάθεση μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων, συμπεριλαμβανομένων επενδύσεων και λειτουργικών περιουσιακών στοιχείων, αφαιρώντας από το ποσό του ανταλλάγματος για τη διάθεση τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου και τα σχετικά έξοδα πώλησης· και

▼M5

(β) μια οικονομική οντότητα μπορεί να συμψηφίσει μια δαπάνη που σχετίζεται με πρόβλεψη που αναγνωρίζεται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 37 *Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενα Περιουσιακά Στοιχεία* και επιστρέφεται με συμβατικό διακανονισμό με τρίτο μέρος (για παράδειγμα μια εγγύηση προμηθευτή) με τη σχετική επιστροφή.

35 Επιπροσθέτως, μια οικονομική οντότητα απεικονίζει κέρδη και ζημίες που προκύπτουν από μία ομάδα ομοίων συναλλαγών σε καθαρή βάση, όπως για παράδειγμα τα συναλλαγματικά κέρδη και ζημίες ή τα κέρδη και τις ζημίες που προκύπτουν από χρηματοοικονομικά μέσα που προορίζονται για διαπραγμάτευση. Ωστόσο, μια οικονομική οντότητα παρουσιάζει κέρδη και ζημίες αυτού του τύπου ξεχωριστά εάν είναι σημαντικά.

Συχνότητα αναφορών

36 Η οικονομική οντότητα παρουσιάζει πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων (που συμπεριλαμβάνουν συγκριτικές πληροφορίες) τουλάχιστον ετησίως. Όταν μια οικονομική οντότητα αλλάζει το τέλος της περιόδου αναφοράς της και παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις μιας περιόδου μεγαλύτερης ή μικρότερης του ενός έτους, θα γνωστοποιεί, επιπροσθέτως της περιόδου που καλύπτεται από τις οικονομικές καταστάσεις:

(α) το λόγο που χρησιμοποιείται μεγαλύτερη ή μικρότερη περίοδος και

(β) το γεγονός ότι ποσά που παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις δεν είναι πλήρως συγκρίσιμα.

37 Συνήθως, μια οικονομική οντότητα καταρτίζει με συνέπεια οικονομικές καταστάσεις για περίοδο ενός έτους. Όμως, μερικές οικονομικές οντότητες προτιμούν για πρακτικούς λόγους να παρέχουν πληροφόρηση παραδείγματος χάρη για μια περίοδο 52 εβδομάδων. Το Πρότυπο αυτό δεν αποκλείει την πρακτική αυτή.

▼M5

Συγκριτική πληροφόρηση

▼M36

Ελάχιστη συγκριτική πληροφόρηση

38 **Εκτός από την περίπτωση κατά την οποία ένα ΔΠΧΑ επιτρέπει ή απαιτεί διαφορετικά, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τη συγκριτική πληροφόρηση σε σχέση με την προηγούμενη περίοδο για όλα τα ποσά που απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις της τρέχουσας περιόδου. Η οικονομική οντότητα περιλαμβάνει συγκριτική πληροφόρηση στην αφηγηματική και περιγραφική πληροφόρηση, όταν αυτό είναι απαραίτητο για την κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων της τρέχουσας περιόδου.**

38Α **Η οικονομική οντότητα παρουσιάζει, κατ' ελάχιστον, δύο καταστάσεις οικονομικής θέσης, δύο καταστάσεις αποτελεσμάτων και λοιπών συνολικών εσόδων, δύο χωριστές καταστάσεις αποτελεσμάτων (κατά περίπτωση), δύο καταστάσεις ταμειακών ροών και δύο καταστάσεις μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων, καθώς και τις σχετικές σημειώσεις.**

38Β Σε μερικές περιπτώσεις, η αφηγηματική πληροφόρηση που παρέχεται στις οικονομικές καταστάσεις της προηγούμενης περιόδου (ή των προηγούμενων περιόδων) συνεχίζει να αφορά και την τρέχουσα περίοδο. Για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα γνωστοποιεί στην τρέχουσα περίοδο τις λεπτομέρειες για μια δικαστική διένεξη, το αποτέλεσμα της οποίας ήταν αβέβαιο κατά το τέλος της προηγούμενης περιόδου και η οποία εξακολουθεί να εκκρεμεί. Οι χρήστες ωφελούνται από την πληροφορία ότι η αβεβαιότητα υπήρχε κατά το τέλος της προηγούμενης περιόδου και από την πληροφορία σχετικά με τα μέτρα που έχουν ληφθεί κατά τη διάρκεια της περιόδου για την άρση της αβεβαιότητας.

Πρόσθετη συγκριτική πληροφόρηση

38Γ Μια οντότητα μπορεί να παρουσιάσει πρόσθετη συγκριτική πληροφόρηση πέραν των ελάχιστων συγκριτικών οικονομικών καταστάσεων που απαιτούνται από τα ΔΠΧΑ, εφόσον η εν λόγω πληροφόρηση συντάσσεται βάσει των ΔΠΧΑ. Η εν λόγω συγκριτική πληροφόρηση μπορεί να περιλαμβάνει μία ή περισσότερες από τις δηλώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 10, αλλά δεν είναι απαραίτητο να περιλαμβάνει πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων. Όταν ισχύει αυτό, η οικονομική οντότητα παρουσιάζει σχετικές σημειώσεις για τις εν λόγω πρόσθετες καταστάσεις.

38Δ Για παράδειγμα, μια οντότητα μπορεί να παρουσιάσει και τρίτη κατάσταση αποτελεσμάτων και λοιπών συνολικών εσόδων (παρουσιάζοντας έτσι πληροφορίες για την τρέχουσα περίοδο, την προηγούμενη περίοδο και άλλη πρόσθετη συγκριτική περίοδο). Ωστόσο, η οντότητα δεν υποχρεούται να παρουσιάσει και τρίτη κατάσταση οικονομικής θέσης, τρίτη κατάσταση ταμειακών ροών ή τρίτη κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων (δηλ. πρόσθετη συγκριτική οικονομική κατάσταση). Η οντότητα υποχρεούται να παρουσιάσει, στις σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων, τη συγκριτική πληροφόρηση που σχετίζεται με την εν λόγω πρόσθετη κατάσταση αποτελεσμάτων και λοιπών συνολικών εσόδων.

———————

Αλλαγή λογιστικής πολιτικής, αναδρομική επαναδιατύπωση ή ανακατάταξη

40Α **Μια οικονομική οντότητα παρουσιάζει τρίτη κατάσταση οικονομικής θέσης κατά την έναρξη της προηγούμενης περιόδου, πέραν των ελάχιστων συγκριτικών οικονομικών καταστάσεων που απαιτούνται βάσει της παραγράφου 38Α, αν:**

(α) **εφαρμόζει αναδρομικά μια λογιστική πολιτική, επαναδιατυπώνει αναδρομικά στοιχεία των οικονομικών της καταστάσεων ή ανακατατάσσει στοιχεία των οικονομικών της καταστάσεων, και**

▼M36

(β) **η αναδρομική εφαρμογή, επαναδιατύπωση ή ανακατάταξη έχει ουσιώδη επίδραση στις πληροφορίες της κατάστασης οικονομικής θέσης κατά την έναρξη της προηγούμενης περιόδου.**

40Β Υπό τις περιστάσεις που περιγράφονται στην παράγραφο 40Α, μια οντότητα παρουσιάζει τρεις καταστάσεις οικονομικής θέσης κατά:

(α) το τέλος της τρέχουσας περιόδου,

(β) το τέλος της προηγούμενης περιόδου, και

(γ) την έναρξη της προηγούμενης περιόδου.

40Γ Όταν ζητείται από μια οντότητα να παρουσιάσει πρόσθετη κατάσταση οικονομικής θέσης σύμφωνα με την παράγραφο 40Α, γνωστοποιεί την πληροφόρηση που απαιτείται βάσει των παραγράφων 41–44 και του ΔΛΠ 8. Ωστόσο, δεν είναι απαραίτητο να παρουσιάσει τις σχετικές σημειώσεις της εναρκτήριας κατάστασης οικονομικής θέσης όπως κατά την έναρξη της προηγούμενης περιόδου.

40Δ Η ημερομηνία της εν λόγω εναρκτήριας κατάστασης οικονομικής θέσης θα πρέπει να είναι η αυτή όπως και κατά την έναρξη της προηγούμενης περιόδου, ανεξαρτήτως του αν οι οικονομικές καταστάσεις της οντότητας παρουσιάζουν συγκριτική πληροφόρηση για προγενέστερες περιόδους (πράγμα που επιτρέπεται από την παράγραφο 38Γ).

41 Αν μια οντότητα μεταβάλει την παρουσίαση ή την κατάταξη των στοιχείων των οικονομικών καταστάσεών της, ανακατατάσσει τα συγκριτικά ποσά, εκτός αν η εν λόγω ανακατάταξη είναι ανέφικτη. Όταν μια οντότητα ανακατατάσσει τα συγκριτικά ποσά, γνωστοποιεί τα εξής (συμπεριλαμβανομένων και εκείνων που ίσχυαν κατά την έναρξη της προηγούμενης περιόδου):

(α) τη φύση της ανακατάταξης,

(β) το ποσό του κάθε στοιχείου ή της κάθε κατηγορίας στοιχείων που ανακατατάσσεται, και

(γ) τον λόγο της ανακατάταξης.

▼M5

42 Όταν είναι ανέφικτο να ανακαταταχθεί η συγκριτική πληροφόρηση, η οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί:

(α) τους λόγους για τους οποίους δεν έγινε η ανακατάταξη και

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

43 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) μία οικονομική οντότητα να μην έχει συγκεντρώσει στοιχεία κατά τρόπο που να επιτρέπει την ανακατάταξη και μπορεί να μην είναι εφικτό να αναπαραχθούν οι πληροφορίες.

44 Το Δ.Λ.Π. 8 παραθέτει προσαρμογές που απαιτούνται για τη συγκριτική πληροφόρηση, όταν η οικονομική οντότητα αλλάζει μία λογιστική πολιτική ή διορθώνει ένα λάθος.

▼**M5**

Ομοιομορφία της παρουσίασης

45 Η οικονομική οντότητα διατηρεί την εμφάνιση και την κατάταξη των στοιχείων στις οικονομικές καταστάσεις από περίοδο σε περίοδο, εκτός αν:

(α) είναι φανερό, μετά από σημαντική αλλαγή στο είδος των δραστηριοτήτων της οικονομικής 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 Δ.Λ.Π. 8 ή

(β) απαιτούνται αλλαγές στην παρουσίαση βάσει ενός Δ.Π.Χ.Α.

46 Για παράδειγμα. μια σημαντική απόκτηση ή διάθεση ή μια επανεξέταση του τρόπου παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων ενδέχεται να υποδεικνύει την ανάγκη διαφορετικής παρουσίασης των καταστάσεων αυτών. Μια οικονομική 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 βλάπτεται η συγκρισιμότητα. Όταν γίνονται τέτοιες αλλαγές στην παρουσίαση, μια οικονομική οντότητα ανακατατάσσει τη συγκριτική πληροφόρησή της σύμφωνα με τις παραγράφους 41 και 42.

ΔΟΜΗ ΚΑΙ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ

Εισαγωγή

47 Το παρόν Πρότυπο απαιτεί συγκεκριμένες γνωστοποιήσεις στην κατάσταση οικονομικής θέσης ή συνολικών εσόδων, την ιδιαίτερη ►**M5** κατάσταση συνολικών εσόδων ◄ (εφόσον παρουσιάζεται) ή στην κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων και απαιτεί γνωστοποίηση των λοιπών συγκεκριμένων κονδυλίων είτε στις καταστάσεις αυτές είτε στις σημειώσεις. Το Δ.Λ.Π. 7 ►**M5** *κατάσταση των ταμιακών ροών* ◄ παραθέτει τις απαιτήσεις για την παρουσίαση των πληροφοριών στις ►**M5** καταστάσεις ταμιακών ροών ◄.

48 Κάποιες φορές αυτό το Πρότυπο χρησιμοποιεί τον όρο «γνωστοποίηση» με τη γενική έννοια, που εμπερικλείει στοιχεία τα οποία παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις. Τα υπόλοιπα Δ.Π.Χ.Α. επίσης απαιτούν γνωστοποιήσεις. Εκτός αν προσδιορίζεται διαφορετικά σε άλλο σημείο του παρόντος Προτύπου ή σε άλλο Δ.Π.Χ.Α., οι γνωστοποιήσεις αυτές μπορούν να γίνονται στις οικονομικές καταστάσεις.

Εξατομίκευση των οικονομικών καταστάσεων

49 Η οικονομική οντότητα εξατομικεύει σαφώς τις οικονομικές καταστάσεις και τις διακρίνει από άλλες πληροφορίες στο ίδιο δημοσιευόμενο έντυπο.

50 Τα Δ.Π.Χ.Α. εφαρμόζονται μόνο στις οικονομικές καταστάσεις και όχι αναγκαστικά σε άλλες πληροφορίες που παρουσιάζονται στην ετήσια αναφορά, σε έγγραφα που υποβάλλονται σε ρυθμιστική αρχή 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.

51 Η οικονομική οντότητα εξατομικεύει σαφώς κάθε οικονομική κατάσταση και τις σημειώσεις. Επιπρόσθετα, η οικονομική οντότητα εκθέτει με εμφανή τρόπο τις ακόλουθες πληροφορίες, τις οποίες επαναλαμβάνει όταν αυτό είναι αναγκαίο για την πρέπουσα κατανόηση των πληροφοριών:

(α) το όνομα της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας ή άλλος προσδιορισμός της ταυτότητας και κάθε αλλαγή των πληροφοριών αυτών από το τέλος της προηγούμενης περιόδου αναφοράς.

(β) αν οι οικονομικές καταστάσεις αφορούν μια οικονομική οντότητα μεμονωμένα ή όμιλο οικονομικών οντοτήτων,

▼M5

(γ) την ημερομηνία του τέλους της περιόδου αναφοράς ή την περίοδο που καλύπτει μία σειρά οικονομικών καταστάσεων ή σημειώσεων,

(δ) το νόμισμα παρουσίασης, όπως αυτό ορίζεται στο Δ.Λ.Π. 21 και

(ε) το βαθμό της στρογγυλοποίησης που χρησιμοποιήθηκε στην παρουσίαση των ποσών στις οικονομικές καταστάσεις.

52 Μια οικονομική οντότητα πληροί τις προϋποθέσεις που θέτει η παράγραφος 51 παρουσιάζοντας κατάλληλα τις επικεφαλίδες των σελίδων, των καταστάσεων, των σημειώσεων, των στηλών, κλπ. Απαιτείται κρίση για να προσδιοριστεί ο καλύτερος τρόπος παρουσίασης τέτοιων πληροφοριών. Για παράδειγμα, όταν μια οικονομική οντότητα παρουσιάζει τις οικονομικές καταστάσεις ηλεκτρονικά, μπορεί να μη χρησιμοποιούνται πάντα χωριστές σελίδες· στην περίπτωση αυτή, η οικονομική οντότητα παρουσιάζει τα προαναφερόμενα στοιχεία προκειμένου να εξασφαλίσει ότι οι πληροφορίες που συμπεριλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις είναι κατανοητές.

53 Η οικονομική οντότητα καθιστά συχνά τις οικονομικές καταστάσεις περισσότερο κατανοητές με την παρουσίαση πληροφοριών σε χιλιάδες ή εκατομμύρια μονάδων του νομίσματος παρουσίασης. Αυτό είναι αποδεκτό εφόσον η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί το βαθμό της στρογγυλοποίησης και δεν παραλείπει σημαντικές πληροφορίες.

Κατάσταση οικονομικής θέσης

Οι πληροφορίες που παρουσιάζονται στην κατάσταση οικονομικής θέσης

▼M49

54 Η κατάσταση οικονομικής θέσης περιλαμβάνει συγκεκριμένα κονδύλια που παρουσιάζουν τα ακόλουθα ποσά:

▼M5

(α) ενσώματα πάγια,

(β) επενδύσεις σε ακίνητα,

(γ) άυλα 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,

▼M45

(στ) βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 41 *Γεωργία*,

▼M5

(ζ) αποθέματα,

(η) εμπορικές και λοιπές απαιτήσεις,

(i) ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα,

(ι) 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.Α. 5 *Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέχονται προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες*,

(ια) εμπορικοί και λοιποί πληρωτέοι λογαριασμοί,

(ιβ) προβλέψεις,

(ιγ) χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις (εξαιρουμένων των ποσών που εμφανίζονται με τα στοιχεία (ια) και (ιβ)),

(ιδ) υποχρεώσεις και περιουσιακά στοιχεία για τρέχοντα φόρο, όπως απαιτείται από το Δ.Λ.Π. 12 *Φόροι Εισοδήματος*,

▼M5

(ιε) αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις και αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία, όπως απαιτείται από το Δ.Λ.Π. 12,

(ιστ) υποχρεώσεις που περιλαμβάνονται σε ομάδες διάθεσης που κατατάσσονται ως κατεχόμενες προς πώληση σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Α. 5,

(ιζ) ►M11 μειοψηφικές συμμετοχές ◄, που παρουσιάζονται εντός της καθαρής θέσης και

(ιη) εκδοθέν κεφάλαιο και αποθεματικά που αναλογούν σε ιδιοκτήτες της μητρικής εταιρίας.

▼M49

55 **Η οικονομική οντότητα παρουσιάζει επιπρόσθετα συγκεκριμένα κονδύλια (μεταξύ άλλων, διαχωρίζοντας τα συγκεκριμένα κονδύλια που απαριθμούνται στην παράγραφο 54), επικεφαλίδες και μερικά αθροίσματα στην κατάσταση οικονομικής θέσης, όταν μια τέτοια παρουσίαση είναι αναγκαία για την κατανόηση της οικονομικής θέσης της οικονομικής οντότητας.**

55Α Όταν μια οικονομική οντότητα παρουσιάζει μερικά αθροίσματα σύμφωνα με την παράγραφο 55, αυτά τα μερικά αθροίσματα:

α) αποτελούνται από συγκεκριμένα κονδύλια που απαρτίζονται από τα ποσά που αναγνωρίζονται και επιμετρώνται σύμφωνα με ΔΠΧΑ·

β) παρουσιάζονται και επισημαίνονται κατά τρόπο που καθιστά σαφή και κατανοητά τα συγκεκριμένα κονδύλια που συνιστούν το μερικό άθροισμα·

γ) είναι συνεπή από περίοδο σε περίοδο, σύμφωνα με την παράγραφο 45· και

δ) δεν αναδεικνύονται περισσότερο από ό,τι τα μερικά αθροίσματα και τα σύνολα που απαιτούνται από ΔΠΧΑ για την κατάσταση οικονομικής θέσης.

▼M5

56 Όταν μια οικονομική οντότητα παρουσιάζει κυκλοφορούντα και μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία και βραχυπρόθεσμες και μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις ως ξεχωριστές κατατάξεις στην κατάσταση της οικονομικής θέσης της, δεν θα εντάσσει τα αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία (υποχρεώσεις) στην κατηγορία των κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων (υποχρεώσεων).

57 Το παρόν Πρότυπο δεν περιγράφει την τάξη ή τη μορφή με την οποία μία οικονομική οντότητα πρέπει να παρουσιάζει τα στοιχεία. Η παράγραφος 54 παρέχει απλώς καταλόγους στοιχείων που είναι επαρκώς διαφορετικά στο είδος ή στη λειτουργία, ώστε να δικαιολογούν ιδιαίτερη παρουσίαση στην κατάσταση οικονομικής θέσης. Επιπρόσθετα:

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

(β) οι περιγραφές που χρησιμοποιούνται και η διάταξη ή συνάθροιση των όμοιων στοιχείων μπορεί να τροποποιηθούν ανάλογα με το είδος της οικονομικής οντότητας και των συναλλαγών της, για να παρέχουν πληροφορίες που είναι συναφείς για την κατανόηση της οικονομικής θέσης της οικονομικής οντότητας. Για παράδειγμα ένα χρηματοπιστωτικό ίδρυμα τροποποιεί τις προαναφερόμενες περιγραφές ώστε να παρέχει πληροφόρηση που είναι σχετική με τις δραστηριότητες ενός χρηματοπιστωτικού ιδρύματος.

58 Η οικονομική οντότητα αποφασίζει εάν θα παρουσιάσει πρόσθετα στοιχεία ιδιαίτερα, βασιζόμενη σε μία εκτίμηση:

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

(β) της λειτουργίας των περιουσιακών στοιχείων εντός της οικονομικής οντότητας και

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

▼**M5**

59 Η χρήση διαφορετικών βάσεων επιμέτρησης για διαφορετικές κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων υποδηλώνει ότι διαφέρει το είδος ή η λειτουργία τους και συνεπώς ότι πρέπει μια οικονομική οντότητα να τα παρουσιάζει ως ξεχωριστά συγκεκριμένα κονδύλια. Για παράδειγμα, διαφορετικές κατηγορίες ενσώματων παγίων μπορεί να τηρούνται λογιστικά στο κόστος ή σε αναπροσαρμοσμένα ποσά σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 16.

Διαχωρισμός κυκλοφορούντων/μη κυκλοφορούντων στοιχείων

60 Μια οικονομική οντότητα θα παρουσιάζει κυκλοφορούντα και μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία και βραχυπρόθεσμες και μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις, ως ξεχωριστές κατατάξεις στην κατάσταση οικονομικής θέσης της σύμφωνα με τις παραγράφους 66-76 εκτός όταν μία παρουσίαση που βασίζεται στη ρευστότητα παρέχει πληροφόρηση που είναι αξιόπιστη και περισσότερο σχετική. Όταν εφαρμόζεται η εξαίρεση αυτή, μια οικονομική οντότητα θα παρουσιάζει όλα τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις κατά σειρά ρευστότητας.

61 Ανεξάρτητα από τη μέθοδο παρουσίασης που υιοθετείται, μία οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί το ποσό που αναμένεται να εισπραχθεί ή να διακανονιστεί σε περισσότερους από δώδεκα μήνες για κάθε συγκεκριμένο κονδύλιο των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που συνδυάζει ποσά που αναμένεται να εισπραχθούν ή να διακανονιστούν:

(α) όχι περισσότερο από δώδεκα μήνες μετά την περίοδο αναφοράς και

(β) σε περισσότερους από δώδεκα μήνες μετά την περίοδο αναφοράς.

62 Όταν μια οικονομική οντότητα παρέχει εμπορεύματα ή υπηρεσίες εντός ενός σαφώς εξατομικευμένου κύκλου εκμετάλλευσης, η χωριστή κατάταξη των κυκλοφορούντων και των μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην κατάσταση οικονομικής θέσης 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 οικονομικής 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.

63 Για κάποιες οικονομικές οντότητες, όπως είναι τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, η παρουσίαση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων κατά αύξουσα ή φθίνουσα σειρά ρευστότητας παρέχει πληροφόρηση που είναι αξιόπιστη και περισσότερο σχετική από την παρουσίαση κυκλοφορούντων/μη κυκλοφορούντων διότι η οικονομική οντότητα δεν παρέχει εμπορεύματα ή υπηρεσίες μέσα σε καθαρά εξατομικευμένο κύκλο εκμετάλλευσης.

64 Κατά την εφαρμογή της παραγράφου 60, μια οικονομική οντότητα επιτρέπεται να παρουσιάσει κάποια περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις με τη χρήση της κατάταξης κυκλοφορούντων/μη κυκλοφορούντων 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 οικονομική οντότητα έχει διαφοροποιημένες δραστηριότητες.

65 Πληροφορίες για τις αναμενόμενες ημερομηνίες λήξης των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων είναι χρήσιμες για την εκτίμηση της ρευστότητας και της φερεγγυότητας μιας οικονομικής οντότητας. Το Δ.Π.Χ.Α. 7 *Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποιήσεις* απαιτεί να γνωστοποιούνται οι ημερομηνίες 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. Η παροχή πληροφοριών για την αναμενόμενη ημερομηνία ρευστοποίησης των μη χρηματικών περιουσιακών στοιχείων όπως είναι τα αποθέματα και την αναμενόμενη ημερομηνία διακανονισμού των υποχρεώσεων όπως είναι οι προβλέψεις είναι επίσης χρήσιμη, ανεξαρτήτως αν τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις κατατάσσονται ως κυκλοφορούντα ή μη κυκλοφορούντα στοιχεία. Για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα γνωστοποιεί το ποσό των αποθεμάτων που αναμένεται να ρευστοποιηθεί σε περισσότερους από δώδεκα μήνες μετά την περίοδο της αναφοράς.

▼M5

Κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία

66 Η οικονομική οντότητα κατατάσσει ένα περιουσιακό στοιχείο ως κυκλοφορούν όταν:

(α) αναμένει να ρευστοποιήσει το περιουσιακό στοιχείο ή σκοπεύει να το πωλήσει ή να το αναλώσει κατά την κανονική πορεία του κύκλου εκμετάλλευσής της,

(β) κατέχει το περιουσιακό στοιχείο κυρίως για εμπορικούς σκοπούς,

(γ) αναμένει να ρευστοποιήσει το περιουσιακό στοιχείο εντός δώδεκα μηνών από την περίοδο αναφοράς ή

(δ) το περιουσιακό στοιχείο αποτελείται από μετρητά ή ταμιακά ισοδύναμα (καθώς προσδιορίζονται στο Δ.Λ.Π. 7) εκτός αν υπάρχει περιορισμός ανταλλαγής ή χρήσης του για τον διακανονισμό υποχρέωσης για τουλάχιστον δώδεκα μήνες μετά την περίοδο αναφοράς.

Η οικονομική οντότητα κατατάσσει όλα τα λοιπά στοιχεία ως μη κυκλοφορούντα.

67 Το παρόν Πρότυπο χρησιμοποιεί τον όρο «μη κυκλοφορούντα» για να συμπεριλάβει ενσώματα, άυλα και μακροπρόθεσμα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία. Δεν απαγορεύεται η χρήση εναλλακτικών περιγραφών, εφόσον η έννοια είναι σαφής.

▼M53

68 Ο κύκλος εκμετάλλευσης της οικονομικής οντότητας ορίζεται ως ο χρόνος μεταξύ της απόκτησης των περιουσιακών στοιχείων για επεξεργασία και της ρευστοποίησής τους σε μετρητά ή ταμειακά ισοδύναμα. Όταν ο κανονικός κύκλος εκμετάλλευσης της οικονομικής οντότητας δεν είναι σαφώς εξατομικευμένος, η διάρκειά του θεωρείται ότι ισούται με δώδεκα μήνες. 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 εντός δώδεκα μηνών μετά την περίοδο αναφοράς. Στα κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία περιλαμβάνονται, επίσης, περιουσιακά στοιχεία που διακρατούνται κυρίως για διαπραγμάτευση (παράδειγμα αυτού είναι κάποια χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που εμπίπτουν στον ορισμό των διακρατούμενων για διαπραγμάτευση σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9) και το κυκλοφορούν τμήμα των μη κυκλοφορούντων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων.

▼M5

Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις

▼M22

69 Η οικονομική οντότητα κατατάσσει μια υποχρέωση ως βραχυπρόθεσμη όταν:

α) αναμένει να διακανονίσει την υποχρέωση κατά την κανονική πορεία του κύκλου εκμετάλλευσής της,

β) κατέχει την υποχρέωση κυρίως για εμπορικούς σκοπούς,

γ) η υποχρέωση αναμένεται να διακανονιστεί εντός δώδεκα μηνών από την περίοδο αναφοράς ή

δ) η οικονομική οντότητα δεν κατέχει ανεπιφύλακτο δικαίωμα αναβολής του διακανονισμού της υποχρέωσης για τουλάχιστον δώδεκα μήνες μετά την περίοδο αναφοράς (βλ.. παράγραφο 73). Όροι μιας υποχρέωσης που θα μπορούσαν, κατά τη διακριτική ευχέρεια του αντισυμβαλλόμενου, να έχουν ως αποτέλεσμα το διακανονισμό της με την έκδοση συμμετοχικών τίτλων, δεν επηρεάζουν την κατάταξή της.

Η οικονομική οντότητα κατατάσσει όλες τις άλλες υποχρεώσεις ως μακροπρόθεσμες.

▼M5

70 Μερικές βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις, όπως οι εμπορικοί πληρωτέοι λογαριασμοί, κάποια δεδουλευμένα κόστη μισθοδοσίας και λοιπά κόστη εκμετάλλευσης, συνιστούν τμήμα του κεφαλαίου κίνησης που χρησιμοποιείται στον κανονικό κύκλο εκμετάλλευσης της οικονομικής οντότητας. Μια οικονομική οντότητα κατατάσσει τέτοια στοιχεία της εκμετάλλευσης ως βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις, ακόμα και όταν πρέπει να διακανονιστούν σε περισσότερους από δώδεκα μήνες μετά την περίοδο αναφοράς. Ο ίδιος κανονικός κύκλος εκμετάλλευσης ισχύει για την κατάταξη των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων της οικονομικής οντότητας. Όταν ο κανονικός κύκλος εκμετάλλευσης της οικονομικής οντότητας δεν είναι σαφώς εξατομικευμένος, η διάρκεια του θεωρείται ότι είναι δώδεκα μηνών.

▼M53

71 Άλλες βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις δεν διακανονίζονται ως μέρος του κανονικού κύκλου εκμετάλλευσης, αλλά πρέπει να διακανονιστούν εντός δώδεκα μηνών μετά την περίοδο αναφοράς ή διακρατούνται κυρίως για διαπραγμάτευση. Παράδειγμα αυτού είναι κάποιες χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που εμπίπτουν στον ορισμό των διακρατούμενων για διαπραγμάτευση σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9, οι αλληλόχρεοι τραπεζικοί λογαριασμοί και το βραχυπρόθεσμο τμήμα των μακροπροθέσμων χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων, τα πληρωτέα μερίσματα, οι φόροι εισοδήματος και άλλοι μη εμπορικοί πληρωτέοι λογαριασμοί. Οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που παρέχουν χρηματοδότηση σε μακροπρόθεσμη βάση (π.χ. δεν αποτελούν μέρος του κεφαλαίου κίνησης που χρησιμοποιείται στον κανονικό κύκλο εκμετάλλευσης της οικονομικής οντότητας) και δεν πρέπει να διακανονιστούν εντός δώδεκα μηνών από την περίοδο αναφοράς είναι μη βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις, σύμφωνα με τις παραγράφους 74 και 75.

▼M5

72 Μια οικονομική οντότητα κατατάσσει τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις αυτές ως βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις, όταν πρέπει να διακανονιστούν εντός δώδεκα μηνών από την περίοδο αναφοράς, 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 της εξόφλησης σε μακροπρόθεσμη βάση, μετά την περίοδο αναφοράς και πριν εγκριθούν για έκδοση οι οικονομικές καταστάσεις.

73 Αν μία οικονομική οντότητα αναμένει και έχει την ευχέρεια να αναχρηματοδοτήσει ή να μετακυλήσει μία υποχρέωση για τουλάχιστον δώδεκα μήνες μετά την περίοδο αναφοράς σύμφωνα με υφιστάμενη δανειακή διευκόλυνση, κατατάσσει την υποχρέωση ως μακροπρόθεσμη, ακόμη και αν θα έληγε σε μικρότερο χρονικό διάστημα διαφορετικά. Ωστόσο, όταν η αναχρηματοδότηση ή η μετακύλιση δεν είναι στην ευχέρεια της οικονομικής οντότητας (για παράδειγμα, δεν υπάρχει συμφωνία αναχρηματοδότησης), μια οικονομική οντότητα δεν λαμβάνει υπόψη τη δυνατότητα αναχρηματοδότησης και η υποχρέωση κατατάσσεται ως βραχυπρόθεσμη.

74 Όταν μία οικονομική οντότητα αθετεί έναν όρο μιας μακροπρόθεσμης συμφωνίας δανεισμού στο τέλος ή πριν το τέλος της περιόδου αναφοράς ώστε η υποχρέωση να καθίσταται πληρωτέα κατ' απαίτηση, η υποχρέωση κατατάσσεται ως βραχυπρόθεσμη, έστω και αν ο δανειστής είχε συμφωνήσει, μετά την περίοδο αναφοράς και πριν την έγκριση των οικονομικών καταστάσεων για έκδοση, να μην απαιτήσει την πληρωμή εξαιτίας της αθέτησης. Μια οικονομική οντότητα κατατάσσει την υποχρέωση ως βραχυπρόθεσμη επειδή, στο τέλος της περιόδου αναφοράς, δεν κατείχε ανεπιφύλακτο δικαίωμα αναβολής του διακανονισμού για τουλάχιστον δώδεκα μήνες μετά την ημερομηνία αυτή.

75 Όμως, η υποχρέωση κατατάσσεται ως μακροπρόθεσμη αν ο δανειστής συμφώνησε στο τέλος της περιόδου αναφοράς να παράσχει περίοδο χάριτος που λήγει τουλάχιστον δώδεκα μήνες μετά την περίοδο αναφοράς, στη διάρκεια της οποίας η οικονομική οντότητα μπορεί να αποκαταστήσει την αθέτηση και κατά τη διάρκεια της οποίας ο δανειστής δεν δύναται να απαιτήσει την άμεση εξόφληση.

▼**M5**

76 Αναφορικά με δάνεια που κατατάσσονται ως βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις, εάν τα ακόλουθα γεγονότα λάβουν χώρα μεταξύ του τέλους της περιόδου αναφοράς και της ημερομηνίας έγκρισης των οικονομικών καταστάσεων, τα γεγονότα εκείνα γνωστοποιούνται ως μη διορθωτικά γεγονότα σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 10 *Γεγονότα μετά την Περίοδο Αναφοράς*:

(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 περίοδο αναφοράς.

Οι πληροφορίες που παρουσιάζονται είτε στην κατάσταση οικονομικής θέσης είτε στις σημειώσεις

77 Η οικονομική οντότητα πρέπει να γνωστοποιεί, είτε στην κατάσταση οικονομικής θέσης είτε στις σημειώσεις, περαιτέρω υποκατηγορίες των συγκεκριμένων κονδυλίων που παρουσιάσθηκαν, κατεταγμένα με τρόπο που αρμόζει στις δραστηριότητες της οικονομικής οντότητας.

78 Η λεπτομέρεια που παρέχεται στις υποκατηγορίες εξαρτάται από τις απαιτήσεις των Δ.Π.Χ.Α. και το μέγεθος, το είδος και τη λειτουργία των σχετικών ποσών. Μια οικονομική οντότητα κάνει χρήση και των παραγόντων που παρατίθενται στην παράγραφο 58 προκειμένου να αποφασιστεί η βάση της υποκατάταξης. Οι γνωστοποιήσεις θα ποικίλουν για κάθε στοιχείο, π.χ.:

(α) στοιχεία των ενσωμάτων παγίων διαχωρίζονται σε κατηγορίες σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 16,

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

(γ) τα αποθέματα αναλύονται, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 2 *Αποθέματα*, σε κατηγορίες εμπορεύματα, προμήθειες παραγωγής, υλικά, παραγωγή σε εξέλιξη και έτοιμα προϊόντα,

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

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

79 Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τα ακόλουθα, είτε στην κατάσταση οικονομικής θέσης είτε στην κατάσταση μεταβολών των ίδιων κεφαλαίων 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 οικονομικής οντότητας, που κατέχονται από την ίδια ή από θυγατρικές ή συγγενείς επιχειρήσεις 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.

80 Μια οικονομική οντότητα χωρίς μετοχικό κεφάλαιο, όπως ένας συνεταιρισμός ή ένα καταπίστευμα, θα γνωστοποιεί πληροφορίες ισοδύναμες προς εκείνες που απαιτούνται από την παράγραφο 79(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 κάθε κατηγορία δικαιωμάτων.

▼M6

80A Εάν η οικονομική οντότητα έχει επανακατατάξει

(α) ένα διαθέσιμο χρηματοοικονομικό μέσο καταχθέν ως συμμετοχικό τίτλο, ή

(β) ένα μέσο που επιβάλλει στην οικονομική οντότητα την δέσμευση να παραδώσει σε τρίτους αναλογικό μερίδιο των καθαρών περιουσιακών στοιχείων μόνο κατά την εκκαθάριση και κατατάσσεται ως συμμετοχικός τίτλος

μεταξύ χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων και ιδίων κεφαλαίων, γνωστοποιεί το ποσό που έχει ανακαταταγεί από τη μια κατηγορία στην άλλη (χρηματοοικονομική υποχρέωση ή ίδια κεφάλαια), καθώς και την χρονική στιγμή και τους λόγους για αυτή την ανακατάταξη.

▼M31

Κατάσταση αποτελεσμάτων και λοιπών συνολικών εσόδων

———————

81A Η κατάσταση αποτελεσμάτων και λοιπών συνολικών εσόδων (κατάσταση συνολικών εσόδων) θα παρουσιάζει, πέραν των τμημάτων αποτελεσμάτων και λοιπών συνολικών εσόδων:

α) το αποτέλεσμα χρήσεως,

β) τα συγκεντρωτικά λοιπά συνολικά έσοδα,

γ) τα συνολικά έσοδα για την περίοδο, τα οποία συνίστανται στο σύνολο των αποτελεσμάτων και των λοιπών συνολικών εσόδων.

Εάν η οικονομική οντότητα παρουσιάσει χωριστή κατάσταση αποτελεσμάτων, δεν παρουσιάζει το τμήμα αποτελεσμάτων στην κατάσταση που παρουσιάζει τα συνολικά έσοδα.

▼M31

81Β Η οικονομική οντότητα παρουσιάζει τα ακόλουθα στοιχεία, πέραν των τμημάτων αποτελεσμάτων και λοιπών συνολικών εσόδων, ως επιμερισμό του κέρδους ή της ζημίας και των λοιπών συνολικών εσόδων για την περίοδο:

α) κέρδος ή ζημία περιόδου που αναλογεί σε:

(i) μη ελέγχουσες συμμετοχές και

(ii) ιδιοκτήτες της μητρικής εταιρίας.

β) συνολικά έσοδα της περιόδου που αναλογούν σε:

(i) μη ελέγχουσες συμμετοχές και

(ii) ιδιοκτήτες της μητρικής εταιρίας.

Εάν η οικονομική οντότητα παρουσιάσει τα αποτελέσματα σε χωριστή κατάσταση, το στοιχείο α) θα παρουσιάζεται στην εν λόγω κατάσταση.

Πληροφορίες που παρουσιάζονται στο τμήμα αποτελεσμάτων ή στην κατάσταση αποτελεσμάτων

▼M53

82 Πέραν των στοιχείων που απαιτούνται από άλλα ΔΠΧΑ, το τμήμα των αποτελεσμάτων ή η κατάσταση αποτελεσμάτων περιλαμβάνει συγκεκριμένα κονδύλια που απεικονίζουν τα ακόλουθα ποσά για την περίοδο αναφοράς:

α) έσοδα, με χωριστή απεικόνιση των εσόδων από τόκους που υπολογίζονται με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου·

αα) κέρδη και ζημίες που προκύπτουν από την παύση αναγνώρισης χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που επιμετρώνται στο αποσβεσμένο κόστος·

β) χρηματοοικονομικά κόστη·

βα) ζημίες απομείωσης (συμπεριλαμβανομένων αναστροφών ζημιών απομείωσης ή κερδών απομείωσης) που καθορίζονται σύμφωνα με την ενότητα 5.5 του ΔΠΧΑ 9·

γ) μερίδιο των κερδών ή των ζημιών από συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες που αντιμετωπίζονται λογιστικά με βάση τη μέθοδο της καθαρής θέσης·

γα) εάν ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ανακατατάσσεται από την κατηγορία επιμέτρησης αποσβεσμένου κόστους προκειμένου να επιμετράται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, τυχόν κέρδος ή ζημία που απορρέει από τη διαφορά ανάμεσα στο προηγούμενο αποσβεσμένο κόστος του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου και την εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία ανακατάταξης (όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 9)·

γβ) εάν ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ανακατατάσσεται από την κατηγορία επιμέτρησης στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων προκειμένου να επιμετράται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, τυχόν σωρευτικό κέρδος ή ζημία που αναγνωριζόταν προηγουμένως στα λοιπά συνολικά έσοδα που ανακατατάσσεται στα αποτελέσματα·

▼M31

δ) έξοδο φόρου,

ε) [εαπαλείφθηκε]

στ) ένα μοναδικό ποσό για το σύνολο των διακοπεισών δραστηριοτήτων (βλ. Δ.Π.Χ.Α. 5).

ζ)- (i) [απαλείφθηκε]

▼M31

Πληροφορίες που παρουσιάζονται στο τμήμα λοιπών συνολικών εσόδων

▼M49

82A Το τμήμα λοιπών συνολικών εσόδων παρουσιάζει συγκεκριμένα κονδύλια για τα ποσά της περιόδου όσον αφορά:

α) στοιχεία των λοιπών συνολικών εσόδων (εξαιρουμένων των ποσών της παραγράφου (β)), ταξινομημένα κατ' είδος και ομαδοποιημένα σε εκείνα τα οποία, σύμφωνα με άλλα ΔΠΧΑ:

(i) δεν θα ανακατατάσσονται μεταγενέστερα στα αποτελέσματα· και

(ii) θα ανακατατάσσονται μεταγενέστερα στα αποτελέσματα, όταν πληρούνται συγκεκριμένες προϋποθέσεις.

β) το μερίδιο των λοιπών συνολικών εσόδων από συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες που λογιστικοποιούνται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, διαχωρισμένο στο μερίδιο των στοιχείων τα οποία, σύμφωνα με άλλα ΔΠΧΑ:

(i) δεν θα ανακατατάσσονται μεταγενέστερα στα αποτελέσματα· και

(ii) θα ανακατατάσσονται μεταγενέστερα στα αποτελέσματα, όταν πληρούνται συγκεκριμένες προϋποθέσεις.

▼M31

_____

▼M49

85 Η οικονομική οντότητα παρουσιάζει επιπρόσθετα συγκεκριμένα κονδύλια (μεταξύ άλλων, διαχωρίζοντας τα συγκεκριμένα κονδύλια που απαριθμούνται στην παράγραφο 82), επικεφαλίδες και μερικά αθροίσματα στην κατάσταση ή τις καταστάσεις που παρουσιάζουν τα αποτελέσματα και τα λοιπά συνολικά έσοδα, όταν μια τέτοια παρουσίαση είναι αναγκαία για την κατανόηση της χρηματοοικονομικής επίδοσης της οικονομικής οντότητας.

85A Όταν μια οικονομική οντότητα παρουσιάζει μερικά αθροίσματα σύμφωνα με την παράγραφο 85, αυτά τα μερικά αθροίσματα:

α) αποτελούνται από συγκεκριμένα κονδύλια που απαρτίζονται από τα ποσά που αναγνωρίζονται και επιμετρώνται σύμφωνα με ΔΠΧΑ·

β) παρουσιάζονται και επισημαίνονται κατά τρόπο που καθιστά σαφή και κατανοητά τα συγκεκριμένα κονδύλια που συνιστούν το μερικό άθροισμα·

γ) είναι συνεπή από περίοδο σε περίοδο, σύμφωνα με την παράγραφο 45· και

δ) δεν αναδεικνύονται περισσότερο από ό,τι τα μερικά αθροίσματα και τα σύνολα που απαιτούνται από ΔΠΧΑ για την κατάσταση ή τις καταστάσεις που παρουσιάζουν τα αποτελέσματα και τα λοιπά συνολικά έσοδα.

85B Μια οικονομική οντότητα παρουσιάζει τα συγκεκριμένα κονδύλια στην κατάσταση ή τις καταστάσεις που παρουσιάζουν τα αποτελέσματα και τα λοιπά συνολικά έσοδα, που συμφωνούν τα μερικά αθροίσματα, τα οποία υποβλήθηκαν σύμφωνα με την παράγραφο 85, με τα μερικά αθροίσματα και τα σύνολα που απαιτούνται από ΔΠΧΑ για την εν λόγω κατάσταση ή καταστάσεις.

▼M31

86 Επειδή οι επιδράσεις των διαφορετικών δραστηριοτήτων μιας οικονομικής οντότητας, οι συναλλαγές και άλλα γεγονότα διαφέρουν σε συχνότητα, ενδεχόμενο κέρδους ή ζημίας και προβλεψιμότητα, η γνωστοποίηση των στοιχείων της χρηματοοικονομικής επίδοσης βοηθά τους χρήστες στην κατανόηση της επίδοσης αυτής και στην εκτίμηση της μελλοντικής επίδοσης. Μια οικονομική οντότητα περιλαμβάνει επιπρόσθετα συγκεκριμένα κονδύλια στην κατάσταση ή τις καταστάσεις που παρουσιάζουν τα αποτελέσματα και τα λοιπά συνολικά έσοδα και τροποποιεί τις περιγραφές και την κατάταξη των κονδυλίων όταν αυτό είναι απαραίτητο για να αποσαφηνιστούν οι παράγοντες της χρηματοοικονομικής επίδοσης. Μια οικονομική οντότητα λαμβάνει υπόψη παράγοντες που περιλαμβάνουν τη σημαντικότητα και το είδος και τη λειτουργία των κονδυλίων των εσόδων και των εξόδων. Για παράδειγμα, ένα χρηματοπιστωτικό ίδρυμα τροποποιεί τις προαναφερόμενες περιγραφές ώστε να παρέχει πληροφόρηση που είναι σχετική με τις δραστηριότητες ενός χρηματοπιστωτικού ιδρύματος. Μια οικονομική οντότητα δεν συμψηφίζει στοιχεία των εσόδων και των εξόδων εκτός αν πληρούνται τα κριτήρια της παραγράφου 32.

87 Η οικονομική οντότητα δεν παρουσιάζει κονδύλια των εσόδων και των εξόδων ως έκτακτα κονδύλια στην κατάσταση ή τις καταστάσεις που παρουσιάζουν τα αποτελέσματα και τα λοιπά συνολικά έσοδα ή στις σημειώσεις.

▼M5

Κέρδος ή ζημία περιόδου

88 Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει όλα τα στοιχεία των εσόδων και των εξόδων σε μία περίοδο εκτός αν ένα Δ.Π.Χ.Α. ορίζει ή επιτρέπει διαφορετικά.

89 Ορισμένα Δ.Π.Χ.Α. ορίζουν τις περιπτώσεις όπου μια οικονομική οντότητα αναγνωρίζει συγκεκριμένα στοιχεία εκτός των αποτελεσμάτων κατά την τρέχουσα περίοδο. Το Δ.Λ.Π. 8 ορίζει δύο τέτοιες περιπτώσεις: τη διόρθωση των λαθών και την επίδραση των μεταβολών των λογιστικών πολιτικών. Άλλα Δ.Π.Χ.Α. απαιτούν ή επιτρέπουν συστατικά στοιχεία των λοιπών συνολικών εσόδων που ανταποκρίνονται στον ορισμό των εσόδων ή των εξόδων του *Πλαισίου* να εξαιρεθούν από τα αποτελέσματα (βλέπε παράγραφο 7).

Λοιπά συνολικά έσοδα της περιόδου

▼M31

90 Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί το ποσό του φόρου εισοδήματος που αναλογεί σε κάθε στοιχείο των λοιπών συνολικών εσόδων, συμπεριλαμβανομένων των προσαρμογών από ανακατάταξη, είτε στην κατάσταση αποτελεσμάτων και λοιπών συνολικών εσόδων είτε στις σημειώσεις.

91 Η οικονομική οντότητα μπορεί να παρουσιάζει στοιχεία των λοιπών συνολικών εσόδων είτε:

α) καθαρά από τις σχετικές φορολογικές επιδράσεις είτε

β) προ των σχετικών φορολογικών επιδράσεων με ένα ποσό για το συγκεντρωτικό ποσό του φόρου εισοδήματος που αφορά εκείνα τα στοιχεία.

Εάν η οικονομική οντότητα επιλέξει την εναλλακτική λύση β), επιμερίζει τον φόρο μεταξύ των στοιχείων που θα μπορούσαν να ανακαταταγούν μεταγενέστερα στο τμήμα αποτελεσμάτων και εκείνων που δεν θα ανακαταταγούν μεταγενέστερα στο τμήμα αποτελεσμάτων.

▼M5

92 Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τις προσαρμογές από ανακατάταξη που σχετίζονται με στοιχεία των λοιπών συνολικών εσόδων.

▼M53

93 Άλλα ΔΠΧΑ ορίζουν αν και πότε ποσά που είχαν αναγνωριστεί προηγουμένως στα λοιπά συνολικά έσοδα ανακατατάσσονται στα αποτελέσματα. Οι ανακατατάξεις αυτές αναφέρονται ως προσαρμογές από ανακατάταξη στο παρόν Πρότυπο. Μια προσαρμογή από ανακατάταξη συμπεριλαμβάνεται με το σχετικό συστατικό στοιχείο των λοιπών συνολικών εσόδων στην περίοδο αναφοράς κατά την οποία η προσαρμογή ανακατατάσσεται στα αποτελέσματα. Τα ποσά αυτά ενδέχεται να είχαν αναγνωριστεί στα λοιπά συνολικά έσοδα ως μη πραγματοποιηθέντα κέρδη στην τρέχουσα ή σε προηγούμενες περιόδους. Τα εν λόγω μη πραγματοποιηθέντα κέρδη πρέπει να αφαιρούνται από τα λοιπά συνολικά έσοδα στην περίοδο κατά την οποία τα μη πραγματοποιηθέντα κέρδη ανακατατάσσονται στα αποτελέσματα, προκειμένου να μην συμπεριληφθούν δύο φορές στα συνολικά έσοδα.

▼M31

94 Μια οικονομική οντότητα μπορεί να παρουσιάσει προσαρμογές από ανακατάταξη στην κατάσταση ή τις καταστάσεις αποτελεσμάτων και λοιπών συνολικών εσόδων ή στις σημειώσεις. Μια οικονομική οντότητα που παρουσιάζει προσαρμογές από ανακατάταξη στις σημειώσεις παρουσιάζει τα στοιχεία των λοιπών συνολικών εσόδων μετά από οποιεσδήποτε σχετικές προσαρμογές από ανακατάταξη.

▼M53

95 Οι προσαρμογές από ανακατάταξη προκύπτουν, για παράδειγμα, κατά τη διάθεση εκμετάλλευσης στο εξωτερικό (βλέπε ΔΛΠ 21) και όταν μια αντισταθμισμένη προβλεπόμενη ταμειακή ροή επηρεάζει τα αποτελέσματα (βλέπε παράγραφο 6.5.11 στοιχείο δ) του ΔΠΧΑ 9, σχετικά με τις αντισταθμίσεις ταμειακών ροών).

96 Οι προσαρμογές από ανακατάταξη δεν προκύπτουν από μεταβολές στο πλεόνασμα αναπροσαρμογής που αναγνωρίζεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 ή το ΔΛΠ 38 ή από επανεπιμετρήσεις των προγραμμάτων καθορισμένων παροχών που αναγνωρίζονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 19. Τα εν λόγω συστατικά στοιχεία αναγνωρίζονται στα λοιπά συνολικά έσοδα και δεν ανακατατάσσονται στα αποτελέσματα σε μεταγενέστερες περιόδους. Οι μεταβολές στο πλεόνασμα αναπροσαρμογής μπορούν να μεταφερθούν στα κέρδη εις νέον σε μεταγενέστερες περιόδους καθώς το περιουσιακό στοιχείο αναλώνεται ή όταν παύει να αναγνωρίζεται (βλέπε ΔΛΠ 16 και ΔΛΠ 38). Σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9, δεν προκύπτουν προσαρμογές ανακατάταξης εάν από την αντιστάθμιση ταμειακών ροών ή τη λογιστική αντιμετώπιση της διαχρονικής αξίας ενός δικαιώματος προαίρεσης (ή του προθεσμιακού στοιχείου ενός προθεσμιακού συμβολαίου ή του περιθωρίου βάσης συναλλαγματικής ισοτιμίας ενός χρηματοοικονομικού μέσου) απορρέουν ποσά που αφαιρούνται από το αποθεματικό αντιστάθμισης ταμειακών ροών ή ένα χωριστό συστατικό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων, αντίστοιχα, και συμπεριλαμβάνονται απευθείας στο αρχικό κόστος ή σε άλλη λογιστική αξία περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης. Τα εν λόγω ποσά μεταφέρονται απευθείας στα περιουσιακά στοιχεία ή στις υποχρεώσεις.

▼M31

Πληροφορίες που παρουσιάζονται στην κατάσταση ή τις καταστάσεις αποτελεσμάτων και λοιπών συνολικών εσόδων ή στις σημειώσεις

▼M5

97 Όταν τα κονδύλια των εσόδων και των εξόδων είναι σημαντικά, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί το είδος και τα ποσά τους ξεχωριστά.

98 Οι περιπτώσεις που θα έδιναν αφορμή για ξεχωριστή γνωστοποίηση των κονδυλίων των εσόδων και των εξόδων περιλαμβάνουν:

(α) την μείωση της λογιστικής αξίας των αποθεμάτων στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία ή των ενσώματων παγίων στο ανακτήσιμο ποσό, όπως επίσης και τις αναστροφές τέτοιων μειώσεων της λογιστικής αξίας,

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

(γ) διαθέσεις στοιχείων των ενσωμάτων παγίων,

(δ) διαθέσεις επενδύσεων,

(ε) διακοπείσες δραστηριότητες

(στ) νομικοί διακανονισμοί, και

(ζ) άλλες αναστροφές προβλέψεων.

▼**M5**

99 Η οικονομική οντότητα παρουσιάζει ανάλυση των εξόδων που αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα με τη χρήση κατάταξης, που βασίζεται είτε στο είδος είτε στη λειτουργία τους στην οικονομική οντότητα, αναλόγως της κατάταξης που παρέχει αξιόπιστη και περισσότερο σχετική πληροφόρηση.

▼**M31**

100 Οι οικονομικές οντότητες προτρέπονται να παρουσιάζουν την ανάλυση της παραγράφου 99 στην κατάσταση ή τις καταστάσεις που παρουσιάζουν τα αποτελέσματα και τα λοιπά συνολικά έσοδα.

▼**M5**

101 Τα έξοδα ταξινομούνται σε υποκατηγορίες ώστε να επισημαίνεται μία σειρά στοιχείων της χρηματοοικονομικής επίδοσης, τα οποία μπορεί να διαφέρουν σε συχνότητα, πιθανότητα κέρδους ή ζημίας και προβλεψιμότητα. Η ανάλυση αυτή παρέχεται σε μία εκ των δύο κατωτέρων μορφών:

102 Η πρώτη μορφή ανάλυσης είναι η μέθοδος «βάσει της φύσης των εξόδων». Μια οικονομική οντότητα συναθροίζει τα έξοδα στα αποτελέσματα, σύμφωνα με τη φύση τους (για παράδειγμα αποσβέσεις, αγορές υλών, κόστη μεταφοράς, παροχές σε εργαζομένους και κόστη διαφήμισης) και δεν τα ανακατανέμει μεταξύ των λειτουργιών εντός της οικονομικής οντότητας. Η μέθοδος αυτή δύναται να είναι απλή στην εφαρμογή της επειδή δεν απαιτείται επιμερισμός των εξόδων 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	
Έξοδα παροχών σε εργαζόμενους	X	
Έξοδο αποσβέσεων	X	
Άλλα έξοδα,	X	
Σύνολο εξόδων		(X)
Κέρδη προ φόρων		X

103 Η δεύτερη μορφή ανάλυσης είναι η μέθοδος της «λειτουργίας του εξόδου» ή του «κόστους πωληθέντων» που κατατάσσει τα έξοδα σύμφωνα με τη λειτουργία τους ως μέρος του κόστους πωληθέντων ή, για παράδειγμα, του κόστους διάθεσης ή διοικητικών λειτουργιών. Κατ'ελάχιστο, με τη χρήση αυτής της μεθόδου η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί το κόστος πωληθέντων της ξεχωριστά από άλλα έξοδα. 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 αυθαίρετος 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)
Άλλα έξοδα,	(X)
Κέρδη προ φόρων	X

▼M5

104 Οι οικονομικές οντότητες που κατατάσσουν τα έξοδα κατά λειτουργία, πρέπει να γνωστοποιούν πρόσθετες πληροφορίες ως προς το είδος των εξόδων, συμπεριλαμβάνοντας τα έξοδα αποσβέσεων και το έξοδο των παροχών σε εργαζομένους.

105 Η επιλογή της ανάλυσης με μία από τις μεθόδους της κατηγορίας εξόδου ή των κατά είδος εξόδων εξαρτάται τόσο από ιστορικούς και κλαδικούς παράγοντες όσο και από το είδος της οικονομικής 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 οικονομικής οντότητας. Επειδή κάθε μέθοδος παρουσίασης έχει πλεονεκτήματα για διαφορετικούς τύπους οικονομικών 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 εξόδων είναι χρήσιμες για την πρόβλεψη των μελλοντικών ταμιακών ροών, απαιτούνται επιπρόσθετες γνωστοποιήσεις, όταν χρησιμοποιείται η κατάταξη με τη μέθοδο της κατηγορίας εξόδου. Στην παράγραφο 104, ο όρος «παροχές σε εργαζομένους» έχει την ίδια έννοια που έχει στο Δ.Λ.Π. 19.

Κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων

▼M29

Πληροφορίες που παρουσιάζονται στην κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων

▼M53

106 Η οικονομική οντότητα παρουσιάζει κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων όπως απαιτείται σύμφωνα με την παράγραφο 10. Η κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων περιλαμβάνει τις ακόλουθες πληροφορίες:

▼M29

α) τα συνολικά συγκεντρωτικά έσοδα της περιόδου, με ξεχωριστή παρουσίαση των συνολικών ποσών που αναλογούν σε ιδιοκτήτες της μητρικής εταιρείας και σε μη ελέγχουσες συμμετοχές,

β) για κάθε συστατικό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων, τις επιδράσεις της αναδρομικής εφαρμογής ή της αναδρομικής επαναδιατύπωσης που αναγνωρίστηκε σύμφωνα με το ΔΛΠ 8· και

▼M53

γ) [διαγράφηκε]

δ) για κάθε συστατικό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων, συμφωνία μεταξύ της λογιστικής αξίας στην έναρξη και στη λήξη της περιόδου αναφοράς, γνωστοποιώντας χωριστά (κατ' ελάχιστον) τις μεταβολές που απορρέουν από:

i) τα αποτελέσματα·

ii) τα λοιπά συνολικά έσοδα· και

iii) τα ποσά των συναλλαγών με τους ιδιοκτήτες υπό την ιδιότητα τους αυτή, με χωριστή παρουσίαση των εισφορών από αυτούς ή των διανομών προς αυτούς και των μεταβολών σε δικαιώματα ιδιοκτησίας σε θυγατρικές, που δεν έχουν ως αποτέλεσμα την απώλεια ελέγχου.

▼M29

Πληροφορίες που παρουσιάζονται στην κατάσταση μεταβολών των ίδιων κεφαλαίων ή στις σημειώσεις

106Α Για κάθε στοιχείο των ίδιων κεφαλαίων η οικονομική οντότητα θα παρουσιάζει, είτε στην κατάσταση μεταβολών των ίδιων κεφαλαίων είτε στις σημειώσεις, την ανάλυση των λοιπών συγκεντρωτικών εσόδων κατά στοιχείο (βλέπε παράγραφο 106(δ)(ii)).

107 Η οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί, είτε στην κατάσταση μεταβολών των ίδιων κεφαλαίων, είτε στις σημειώσεις, το ποσό των μερισμάτων που αναγνωρίστηκε ως διανομή σε κατόχους μετοχών κατά τη διάρκεια της περιόδου και το αναλογούν ποσό μερισμάτων ανά μετοχή.

▼M5

108 Στην παράγραφο 106, τα στοιχεία των ιδίων κεφαλαίων περιλαμβάνουν, για παράδειγμα, κάθε κατηγορία εισφερομένων κεφαλαίων, το σωρευόμενο υπόλοιπο κάθε κατηγορίας λοιπών συνολικών εσόδων και τα κέρδη εις νέον.

109 Οι μεταβολές στα ίδια κεφάλαια μιας οικονομικής οντότητας μεταξύ της αρχής και του τέλους της περιόδου αναφοράς, αντανακλούν την αύξηση ή μείωση των καθαρών περιουσιακών στοιχείων της κατά τη διάρκεια της περιόδου. Εκτός των μεταβολών που προκύπτουν από συναλλαγές με ιδιοκτήτες που δρουν υπό την ιδιότητά τους αυτή (όπως εισφορές κεφαλαίου, επαναγορές των ίδιων συμμετοχικών τίτλων της οικονομικής οντότητας και μερισμάτων) και το κόστος των συναλλαγών που σχετίζεται άμεσα με τις συναλλαγές αυτές, η συνολική μεταβολή των ιδίων κεφαλαίων σε μία περίοδο αντιπροσωπεύει τα συνολικά έσοδα και έξοδα, συμπεριλαμβανομένων των κερδών και των ζημιών, που δημιουργούνται από τις δραστηριότητες της οικονομικής οντότητας κατά την περίοδο εκείνη.

110 Το Δ.Λ.Π. 8 απαιτεί αναδρομικές προσαρμογές για την πραγματοποίηση μεταβολών στις λογιστικές πολιτικές, στην έκταση που αυτό είναι εφικτό, εκτός αν οι μεταβατικές διατάξεις άλλου Δ.Π.Χ.Α. απαιτούν διαφορετικά. Το Δ.Λ.Π. 8 επίσης απαιτεί οι επαναδιατυπώσεις για τη διόρθωση λαθών να γίνονται αναδρομικά, στην έκταση που αυτό είναι εφικτό. Οι αναδρομικές προσαρμογές και επαναδιατυπώσεις δεν αποτελούν μεταβολές των ίδιων κεφαλαίων αλλά εφαρμόζονται στο υπόλοιπο έναρξης των κερδών εις νέον, εκτός όταν ένα Δ.Π.Χ.Α. απαιτεί την αναδρομική προσαρμογή άλλου στοιχείου των ιδίων κεφαλαίων. Η παράγραφος 106(β) 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.

Κατάσταση των ταμιακών ροών

111 Οι πληροφορίες περί ταμιακών ροών παρέχουν στους χρήστες μια βάση εκτίμησης της ικανότητας της οικονομικής οντότητας να δημιουργεί ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα και των αναγκών της οικονομικής οντότητας να χρησιμοποιεί αυτές τις ταμιακές ροές. Το Δ.Λ.Π. 7 θέτει τις απαιτήσεις για την παρουσίαση της κατάστασης ταμιακών ροών και των σχετικών γνωστοποιήσεων.

Σημειώσεις

Δομή

112 Οι σημειώσεις:

(α) παρουσιάζουν πληροφορίες για τη βάση κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων και για τις συγκεκριμένες λογιστικές πολιτικές που εφαρμόστηκαν σύμφωνα με τις παραγράφους 117-124,

(β) γνωστοποιούν πληροφορίες που απαιτούνται από τα Δ.Π.Χ.Α., οι οποίες δεν παρουσιάζονται σε άλλο σημείο των οικονομικών καταστάσεων και

(γ) παρέχουν πληροφόρηση που δεν παρουσιάζεται σε άλλο σημείο των οικονομικών καταστάσεων, αλλά που είναι σημαντική για την κατανόηση οποιωνδήποτε εξ'αυτών.

▼M49

113 Στο μέτρο που αυτό είναι εφικτό, μια οικονομική οντότητα παρουσιάζει τις σημειώσεις με συστηματικό τρόπο. Για τον προσδιορισμό του συστηματικού τρόπου, η οικονομική οντότητα λαμβάνει υπόψη το αποτέλεσμα στην κατανόηση και τη συγκρισιμότητα των οικονομικών της καταστάσεων. Μια οικονομική οντότητα περιλαμβάνει παραπομπές για κάθε στοιχείο των καταστάσεων οικονομικής θέσης και της κατάστασης ή των καταστάσεων αποτελεσμάτων και λοιπών συνολικών εσόδων, καθώς και των καταστάσεων μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων και ταμειακών ροών, οι οποίες θα παραπέμπουν στις σχετικές πληροφορίες των σημειώσεων.

▼M49

114 Παραδείγματα συστηματικής διάταξης ή ομαδοποίησης των σημειώσεων περιλαμβάνουν:

α) ανάδειξη των τομέων δραστηριοτήτων της τους οποίους η οικονομική οντότητα θεωρεί πλέον συναφείς για την κατανόηση της χρηματοοικονομικής επίδοσης και της οικονομικής της θέσης, όπως η ομαδοποίηση πληροφοριών σχετικά με συγκεκριμένες λειτουργικές δραστηριότητες·

β) ομαδοποίηση πληροφοριών για στοιχεία που επιμετρώνται με παρεμφερή τρόπο, όπως τα περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στην εύλογη αξία· ή

γ) ακολουθία της σειράς των συγκεκριμένων κονδυλίων στην κατάσταση ή τις καταστάσεις αποτελεσμάτων και λοιπών συνολικών εσόδων και την κατάσταση οικονομικής θέσης, όπως:

(i) δήλωση συμμόρφωσης με τα ΔΠΧΑ (βλέπε παράγραφο 16),

(ii) σημαντικές λογιστικές πολιτικές που έχουν εφαρμοστεί (βλέπε παράγραφο 117),

(iii) επεξηγηματικές πληροφορίες για κάθε στοιχείο των καταστάσεων οικονομικής θέσης και της κατάστασης ή των καταστάσεων αποτελεσμάτων και λοιπών συνολικών εσόδων, καθώς και των καταστάσεων μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων και ταμειακών ροών, με τη σειρά που παρουσιάζεται κάθε κατάσταση και συγκεκριμένο κονδύλιο, και

(iv) άλλες γνωστοποιήσεις, που περιλαμβάνουν

(1) ενδεχόμενες υποχρεώσεις (βλέπε ΔΛΠ 37) και μη αναγνωρισμένες συμβατικές δεσμεύσεις, και

(2) μη χρηματοοικονομικές γνωστοποιήσεις, όπως τους στόχους και τις πολιτικές της οικονομικής οντότητας για τη διαχείριση κινδύνου (βλέπε ΔΠΧΑ 7).

———————

▼M5

116 Μια οικονομική οντότητα μπορεί να παρουσιάζει σημειώσεις που παρέχουν πληροφορίες για τη βάση κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων και να παρουσιάζει τις συγκεκριμένες λογιστικές πολιτικές ως ένα ξεχωριστό τμήμα των οικονομικών καταστάσεων.

Γνωστοποίηση λογιστικών πολιτικών

▼M49

117 Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τις σημαντικές λογιστικές πολιτικές της, που περιλαμβάνουν:

α) τη βάση (ή τις βάσεις) επιμέτρησης που χρησιμοποιήθηκε για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων· και

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

▼M5

118 Είναι σημαντικό η οικονομική οντότητα να πληροφορεί τους χρήστες για τη βάση ή τις βάσεις επιμέτρησης που χρησιμοποιήθηκαν στις οικονομικές καταστάσεις (για παράδειγμα ιστορικό κόστος, τρέχον κόστος, καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, εύλογη αξία ή ανακτήσιμο ποσό) διότι η βάση στην οποία η οικονομική οντότητα καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις επηρεάζει σε μεγάλο βαθμό την ανάλυσή τους εκ μέρους των χρηστών. Όταν η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί περισσότερες από μία βάσεις επιμέτρησης 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.

▼M49

119 Για να αποφασίσει αν θα πρέπει να γίνει γνωστοποίηση μιας συγκεκριμένης λογιστικής πολιτικής, η διοίκηση λαμβάνει υπόψη αν η γνωστοποίηση θα βοηθούσε τους χρήστες να αντιληφθούν πώς αντικατοπτρίζονται οι συναλλαγές, τα λοιπά γεγονότα και οι συνθήκες στην παρουσιαζόμενη χρηματοοικονομική επίδοση και την οικονομική θέση. Κάθε οικονομική οντότητα εξετάζει το είδος των δραστηριοτήτων της και τις πολιτικές, που οι χρήστες των οικονομικών της καταστάσεων θα ανέμεναν να γνωστοποιηθούν για τον συγκεκριμένο εκείνο τύπο οικονομικής οντότητας. Η γνωστοποίηση ιδιαίτερων λογιστικών πολιτικών είναι ιδιαζόντως χρήσιμη για τους χρήστες όταν οι πολιτικές αυτές επιλέγονται ανάμεσα στις εναλλακτικές λύσεις που επιτρέπονται στα ΔΠΧΑ. Ένα παράδειγμα είναι η γνωστοποίηση του κατά πόσον η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το μοντέλο της εύλογης αξίας ή του κόστους για τις επενδύσεις σε ακίνητα (βλέπε ΔΛΠ 40 *Επενδύσεις σε Ακίνητα*). Μερικά ΔΠΧΑ απαιτούν συγκεκριμένα τη γνωστοποίηση ιδιαίτερων λογιστικών πολιτικών, συμπεριλαμβανομένων των επιλογών της διοίκησης μεταξύ των διαφορετικών πολιτικών που αυτά επιτρέπουν. Για παράδειγμα, το ΔΛΠ16 απαιτεί γνωστοποίηση των βάσεων επιμέτρησης που εφαρμόζονται σε κατηγορίες των ενσωμάτων παγίων.

_____

▼M5

121 Μία λογιστική πολιτική μπορεί να είναι σημαντική λόγω του είδους των δραστηριοτήτων της οικονομικής οντότητας, ακόμη και όταν τα ποσά 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 που η οικονομική οντότητα επιλέγει και εφαρμόζει σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 8.

▼M49

122 Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί, μαζί με τις σημαντικές λογιστικές πολιτικές της ή άλλες σημειώσεις, τις κρίσεις της διοίκησης κατά τη διαδικασία της εφαρμογής των λογιστικών πολιτικών της οικονομικής οντότητας που έχουν τη σημαντικότερη επίδραση στα ποσά που αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις, εκτός εκείνων που αφορούν εκτιμήσεις (βλέπε παράγραφο 125).

▼M54

123 Κατά τη διαδικασία της εφαρμογής των λογιστικών πολιτικών της οικονομικής οντότητας, η διοίκηση προβαίνει σε διάφορες κρίσεις, εκτός εκείνων που αφορούν στις εκτιμήσεις, που έχουν τη δυνατότητα να επηρεάσουν σε μεγάλο βαθμό τα ποσά που αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις. Για παράδειγμα, η διοίκηση προβαίνει σε κρίσεις για τον προσδιορισμό:

▼M53

α) [διαγράφηκε]

▼M54

β) των περιπτώσεων στις οποίες ουσιωδώς όλοι οι σημαντικοί κίνδυνοι και οι ωφέλειες της κυριότητας χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και, για τους εκμισθωτές, περιουσιακών στοιχείων που τελούν υπό μίσθωση μεταβιβάζονται σε άλλες οικονομικές οντότητες· και

▼M53

γ) κατά πόσον συγκεκριμένες πωλήσεις αγαθών συνιστούν, στην ουσία, χρηματοδοτικές ρυθμίσεις και ως εκ τούτου δεν απορρέουν από αυτές έσοδα· και

δ) κατά πόσον από τους συμβατικούς όρους ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου απορρέουν ταμειακές ροές που συνίστανται αποκλειστικά σε αποπληρωμή κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου.

▼M5

►M32 124 Κάποιες γνωστοποιήσεις σύμφωνα με την παράγραφο 122 απαιτούνται από άλλα ΔΠΧΑ. Για παράδειγμα το ΔΠΧΑ 12 *Γνωστοποίηση συμμετοχών σε άλλες οικονομικές οντότητες* απαιτεί μια οικονομική οντότητα να γνωστοποιεί τις αποφάσεις που έχει λάβει για να προσδιορίσει αν ελέγχει μια άλλη οικονομική οντότητα. ◄ Το Δ.Λ.Π. 40 *Επενδύσεις σε Ακίνητα* απαιτεί γνωστοποίηση των κριτηρίων που αναπτύσσονται από την οικονομική οντότητα για να διαχωρίσει την επένδυση σε ακίνητα από τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα και από ακίνητα που κατέχονται για πώληση κατά τη συνήθη πορεία της οικονομικής οντότητας, όταν η κατάταξη των ακινήτων είναι δύσκολη.

Πηγές αβεβαιότητας των εκτιμήσεων

125 Κατά το τέλος της περιόδου αναφοράς, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες για τις παραδοχές για το μέλλον και άλλες κύριες πηγές αβεβαιότητας των εκτιμήσεων, που παρουσιάζουν σημαντικό κίνδυνο να προκαλέσουν σημαντικές προσαρμογές στις λογιστικές αξίες των περιουσιακών στοιχείων και των 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 συνολική λογιστική αξία τους στο τέλος της περιόδου αναφοράς.

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

127 Οι παραδοχές και άλλες πηγές αβεβαιότητας των εκτιμήσεων που γνωστοποιούνται σύμφωνα με την παράγραφο 125, 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 υποκειμενικές και σύνθετες και η πιθανότητα μιας συνεπακόλουθης σημαντικής προσαρμογής των λογιστικών αξιών των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων συνήθως αυξάνει αναλόγως.

▼M33

128 Οι γνωστοποιήσεις της παραγράφου 125 δεν απαιτούνται για χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις με σημαντικό κίνδυνο των οποίων η λογιστική αξία ενδέχεται να αλλάξει ουσιαστικά εντός του επόμενου οικονομικού έτους εάν, στο τέλος της περιόδου αναφοράς, επιμετρούνται στην εύλογη τιμή βάσει μιας επίσημης χρηματιστηριακής τιμής σε ενεργό αγορά για πανομοιότυπο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση. Οι εν λόγω εύλογες αξίες δύναται να αλλάξουν ουσιαστικά εντός του επόμενου οικονομικού έτους αλλά οι μεταβολές αυτές δεν προκύπτουν από υποθέσεις ή άλλες πηγές αβεβαιότητας στην εκτίμηση στο τέλος της περιόδου αναφοράς.

▼**M5**

129 Μια οικονομική οντότητα παρουσιάζει τις γνωστοποιήσεις της παραγράφου 125 με τέτοιο τρόπο ώστε να βοηθούν τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να κατανοήσουν τις κρίσεις της διοίκησης αναφορικά με το μέλλον και άλλες 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 μιας οικονομικής οντότητας 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.

130 Το παρόν Πρότυπο δεν απαιτεί από μια οικονομική οντότητα να γνωστοποιεί πληροφορίες που αφορούν τον προϋπολογισμό ή τις προγνώσεις για τις γνωστοποιήσεις της παραγράφου 125.

131 Ενίοτε είναι ανέφικτη η γνωστοποίηση της έκτασης των πιθανών επιδράσεων μιας παραδοχής ή άλλης πηγής αβεβαιότητας των εκτιμήσεων, κατά το τέλος της περιόδου αναφοράς. Στις περιπτώσεις αυτές, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί ότι είναι εύλογα πιθανό, βάσει της υπάρχουσας γνώσης, να απαιτηθεί προσαρμογή στη λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων ή των υποχρεώσεων που επηρεάζονται από τις εκβάσεις των γεγονότων εντός του επόμενου οικονομικού έτους, που διαφέρουν από τις παραδοχές. Σε κάθε περίπτωση, η οικονομική 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.

132 Οι γνωστοποιήσεις της παραγράφου 122 συγκεκριμένων κρίσεων της διοίκησης που έγιναν κατά την εφαρμογή των λογιστικών πολιτικών της οικονομικής οντότητας δεν σχετίζονται με γνωστοποιήσεις των κύριων πηγών της αβεβαιότητας των εκτιμήσεων της παραγράφου 125.

▼**M33**

133 Άλλα ΔΠΧΑ απαιτούν τη γνωστοποίηση ορισμένων από τις υποθέσεις που θα απαιτούνταν διαφορετικά σύμφωνα με την παράγραφο 125. Για παράδειγμα, το ΔΛΠ 37 απαιτεί γνωστοποίηση, σε συγκεκριμένες περιπτώσεις, μειζόνων υποθέσεων που αφορούν μελλοντικά γεγονότα που επηρεάζουν κατηγορίες προβλέψεων. Το ΔΠΧΑ 13 *Επιμέτρηση εύλογης αξίας* απαιτεί τη γνωστοποίηση σημαντικών υποθέσεων (συμπεριλαμβανομένης της τεχνικής (τεχνικών) αποτίμησης και των εισροών) που χρησιμοποιεί η οντότητα κατά την επιμέτρηση της εύλογης αξίας περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που παρουσιάζονται στην εύλογη αξία.

▼M5

Κεφάλαιο

134 Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες που επιτρέπουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεών της να αξιολογήσουν τους στόχους, τις πολιτικές και τις διαδικασίες που εφαρμόζει για τη διαχείριση κεφαλαίου.

135 Προκειμένου να συμμορφωθεί με την παράγραφο 134, μια οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τα κάτωθι:

(α) ποιοτικές πληροφορίες σχετικά με τους στόχους, τις πολιτικές και τις διαδικασίες που εφαρμόζει για τη διαχείριση κεφαλαίου, που περιλαμβάνουν:

(i) περιγραφή των στοιχείων που διαχειρίζεται ως κεφάλαιο,

(ii) όταν η οικονομική οντότητα υπόκειται σε έξωθεν επιβεβλημένες κεφαλαιακές απαιτήσεις, τον χαρακτήρα των απαιτήσεων αυτών και τον τρόπο με τον οποίο ενσωματώνονται στη διαχείριση του κεφαλαίου, και

(iii) τον τρόπο με τον οποίο επιτυγχάνει τους στόχους της όσον αφορά τη διαχείριση του κεφαλαίου.

(β) Συνοπτικά ποσοτικά δεδομένα σχετικά με τα στοιχεία τα οποία διαχειρίζεται ως κεφάλαιο. Ορισμένες οικονομικές οντότητες θεωρούν ορισμένες χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις (π.χ. ορισμένες μορφές χρέους μειωμένης εξασφάλισης) ως μέρος του κεφαλαίου. Άλλες οντότητες θεωρούν ότι το κεφάλαιο δεν περιλαμβάνει ορισμένα στοιχεία των ιδίων κεφαλαίων (π.χ. στοιχεία προερχόμενα από αντισταθμίσεις χρηματορροών).

(γ) οποιεσδήποτε μεταβολές στα στοιχεία (α) και (β) από την προηγούμενη περίοδο.

(δ) εάν, κατά την διάρκεια της περιόδου, συμμορφώθηκε με οποιεσδήποτε έξωθεν επιβεβλημένες κεφαλαιακές απαιτήσεις στις οποίες υπόκειται.

(ε) σε περίπτωση που η οικονομική οντότητα δεν συμμορφώθηκε με τέτοιες έξωθεν επιβεβλημένες κεφαλαιακές απαιτήσεις, τις συνέπειες της μη συμμόρφωσής της.

Η οικονομική οντότητα βασίζει τις εν λόγω γνωστοποιήσεις σε πληροφορίες παρεχόμενες ενδοεταιρικά στα βασικά διοικητικά στελέχη.

136 Η οικονομική οντότητα δύναται να διαχειρίζεται κεφάλαια με διάφορους τρόπους και να υπάγεται σε περισσότερες διαφορετικές κεφαλαιακές απαιτήσεις. Για παράδειγμα, ένας όμιλος ετερογενών δραστηριοτήτων μπορεί να περιλαμβάνει οικονομικές οντότητες που διεξάγουν τόσο ασφαλιστικές όσο και τραπεζικές δραστηριότητες, ενώ οι οικονομικές οντότητες αυτές ενδέχεται να δραστηριοποιούνται σε περιοχές που υπόκεινται σε διαφορετικές δικαιοδοσίες. Εάν υπάρχει πιθανότητα η συγκεντρωτική γνωστοποίηση των κεφαλαιακών απαιτήσεων και του τρόπου διαχείρισης του κεφαλαίου να μην παρέχει χρήσιμες πληροφορίες ή να αλλοιώσει τις εντυπώσεις ενός χρήστη οικονομικών καταστάσεων όσον αφορά τους κεφαλαιακούς πόρους μιας οντότητας, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί χωριστές πληροφορίες για κάθε κεφαλαιακή απαίτηση στην οποία υπόκειται.

▼M6

Χρηματοοικονομικά μέσα με δικαίωμα αποπληρωμής που κατατάσσονται ως ίδια κεφάλαια

136A Για χρηματοοικονομικά μέσα με δικαίωμα αποπληρωμής που κατατάσσονται ως συμμετοχικοί τίτλοι, μια οικονομική οντότητα θα γνωστοποιήσει (κατά την έκταση που δεν έχει γνωστοποιηθεί αλλού):

(α) συνοπτικά ποσοτικά στοιχεία για το ποσό που κατατάσσεται ως καθαρή θέση

▼M6

(β) τους αντικειμενικούς της στόχους, τις πολιτικές και τις διαδικασίες για τη διαχείριση της δέσμευσής της να επαναγοράσει ή να εξοφλήσει τα μέσα όταν της απαιτηθεί να το πράξει από τους κατόχους των μέσων, συμπεριλαμβανομένων τυχόν μεταβολών από την προηγούμενη περίοδο

(γ) τις αναμενόμενες ταμιακές εκροές κατά την εξόφληση ή επαναγορά των χρηματοοικονομικών μέσων αυτής της κατηγορίας και

(δ) πληροφορίες για τον τρόπο με τον οποίο προσδιορίστηκαν οι ταμιακές εκροές για την εξόφληση ή επαναγορά.

▼M5

Άλλες γνωστοποιήσεις

137 Η οικονομική οντότητα 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.

▼M6

138 Η οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί τα ακόλουθα, αν δεν γνωστοποιήθηκαν αλλού στις δημοσιευόμενες με τις οικονομικές καταστάσεις πληροφορίες:

(α) την έδρα και τη νομική μορφή της οικονομικής 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),

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

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

(δ) εάν είναι οικονομική οντότητα περιορισμένης χρονικής ισχύος, πληροφορίες σχετικά με τη διάρκεια ισχύος της.

▼M5

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ ΚΑΙ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

139 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την 1η Ιανουαρίου 2009 ή μετά από αυτήν. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει αυτό το Δ.Π.Χ.Α. για προγενέστερη λογιστική περίοδο, το γεγονός αυτό γνωστοποιείται.

▼M11

139Α Το Δ.Λ.Π. 27 (όπως τροποποιήθηκε από το Διεθνή Οργανισμό Λογιστικών Προτύπων το 2008) τροποποίησε την παράγραφο 106. Μια οικονομική οντότητα πρέπει να εφαρμόσει αυτή την τροποποίηση για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την 1η Ιουλίου 2009 ή μετά από αυτήν. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει το Δ.Λ.Π. 27 (όπως τροποποιήθηκε το 2008) για προγενέστερη περίοδο, η εν λόγω τροποποίηση πρέπει να εφαρμόζεται για αυτή την προγενέστερη περίοδο. Η τροποποίηση αυτή θα εφαρμόζεται αναδρομικά.

▼**M6**

139Β *Το έγγραφο Χρηματοοικονομικά μέσα με δικαίωμα αποπληρωμής και Δεσμεύσεις που Ανακύπτουν κατά την Εκκαθάριση* (Τροποποιήσεις στα Δ.Λ.Π. 32 και Δ.Λ.Π. 1), που εκδόθηκε τον Φεβρουάριο 2008, τροποποίησε την παράγραφο 138 και εισήγαγε τις παραγράφους 8Α, 80Α και 136Α. Μια οικονομική οντότητα θα εφαρμόσει αυτές τις τροποποιήσεις για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την 1η Ιανουαρίου 2009 ή αργότερα. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Αν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει αυτές τις αλλαγές για προγενέστερη περίοδο, θα γνωστοποιήσει αυτό το γεγονός και θα εφαρμόσει τις συναφείς τροποποιήσεις στο Δ.Λ.Π. 32, το Δ.Λ.Π. 39, το Δ.Π.Χ.Α. 7 και την Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Α. 2 ταυτόχρονα.

▼**M8**

139Γ Οι παράγραφοι 68 και 71 τροποποιήθηκαν από τις *Βελτιώσεις στα Δ.Π.Χ.Α*. που εκδόθηκαν τον Μάιο του 2008. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις για τις ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2009 ή αργότερα. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Αν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις τροποποιήσεις αυτές για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼**M22**

139Δ Η παράγραφος 69 τροποποιήθηκε από τις *Βελτιώσεις στα Δ.Π.Χ.Α*. που εκδόθηκαν τον Απρίλιο 2009. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις για τις ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1 Ιανουαρίου 2010 ή αργότερα. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει αυτό το Πρότυπο για προγενέστερη λογιστική περίοδο, το γεγονός αυτό γνωστοποιείται.

▼**M29**

139ΣΤ Οι παράγραφοι 106 και 107 τροποποιήθηκαν και η παράγραφος 106Α προστέθηκε από *τις βελτιώσεις στα ΔΠΧΑ* που εκδόθηκαν τον Μάιο του 2010. Οι τροποποιήσεις τίθενται σε εφαρμογή από οντότητες για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2011 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή.

▼**M32**

139Η Το ΔΠΧΑ 10 και το ΔΠΧΑ 12, τα οποία εκδόθηκαν τον Μάιο του 2011, τροποποίησαν τις παραγράφους 4, 119, 123 και 124. Μια οικονομική οντότητα θα πρέπει να εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις όταν εφαρμόζει τα ΔΠΧΑ 10 και ΔΠΧΑ 12.

▼**M33**

139Θ Το ΔΠΧΑ 13, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2011, προβλέπει τροποποίηση των παραγράφων 128 και 133. Μια οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 13.

▼**M31**

139Ι Η *Παρουσίαση των στοιχείων των λοιπών συνολικών εσόδων* (τροποποιήσεις στο Δ.Λ.Π. 1), που εκδόθηκε τον Ιούνιο 2011, τροποποίησε τις παραγράφους 7, 10, 82, 85–87, 90, 91, 94, 100 και 115, πρόσθεσε τις παραγράφους 10Α, 81Α, 81Β και 82Α και απάλειψε τις παραγράφους 12, 81, 83 και 84. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιουλίου 2012 ή μετά από αυτήν. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Αν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις τροποποιήσεις για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

139Κ Το ΔΛΠ 19 *Παροχές σε εργαζομένους* (όπως τροποποιήθηκε τον Ιούνιο του 2011) τροποποίησε τον ορισμό των «άλλων συνολικών εσόδων» στην παράγραφο 7 και στην παράγραφο 96. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές όταν εφαρμόζει το ΔΛΠ 19 (όπως τροποποιήθηκε τον Ιούνιο του 2011).

▼**M36**

139ΙΒ Με τον *κύκλο ετήσιων βελτιώσεων 2009–2011*, που εκδόθηκε τον Μάιο του 2012, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 10, 38 και 41, απαλείφθηκαν οι παράγραφοι 39–40 και προστέθηκαν οι παράγραφοι 38Α–38Δ και 40Α–40Δ. Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν την εν λόγω τροποποίηση αναδρομικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 *Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη* για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2013 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Αν μια οντότητα εφαρμόσει την εν λόγω τροποποίηση για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼**M52**

139ΙΔ Με το ΔΠΧΑ 15 *Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες*, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2014, τροποποιήθηκε η παράγραφος 34. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 15, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση.

▼**M53**

139ΙΕ Με το ΔΠΧΑ 9, όπως εκδόθηκε τον Ιούλιο του 2014, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 7, 68, 71, 82, 93, 95, 96, 106 και 123 και διαγράφηκαν οι παράγραφοι 139Ε, 139Ζ και139ΙΓ. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις.

▼**M49**

139ΙΣΤ Με την *Πρωτοβουλία Γνωστοποίησης* (τροποποιήσεις στο ΔΛΠ 1), που εκδόθηκε τον Δεκέμβριο του 2014, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 10, 31, 54–55, 82Α, 85, 113–114, 117, 119 και 122, προστέθηκαν οι παράγραφοι 30Α, 55Α, 85Α–85Β και διαγράφηκαν οι παράγραφοι 115 και 120. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2016 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή νωρίτερα. Οι οντότητες δεν είναι υποχρεωμένες να γνωστοποιούν τις πληροφορίες που απαιτούνται βάσει των παραγράφων 28–30 του ΔΛΠ 8 σε σχέση με αυτές τις τροποποιήσεις.

▼**M54**

139ΙΖ Με το ΔΠΧΑ 16 *Μισθώσεις*, το οποίο εκδόθηκε τον Ιανουάριο του 2016, τροποποιήθηκε η παράγραφος 123. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 16, οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν την εν λόγω τροποποίηση.

▼**M5**

ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΤΟΥ Δ.Λ.Π. 1 (ΑΝΑΘΕΩΡΗΜΕΝΟ ΤΟ 2003)

140 Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά το Δ.Λ.Π. 1 *Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων*, όπως τροποποιήθηκε το 2005.

▼B

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 2

Αποθέματα

ΣΚΟΠΟΣ

1. Ο σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό των αποθεμάτων. Ένα βασικό θέμα της λογιστικοποίησης 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 έξοδο, συμπεριλαμβανομένης οποιασδήποτε υποτίμησης 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

▼M53

2. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται σε όλα τα αποθέματα, εκτός από:

α) [διαγράφηκε]

β) τα χρηματοοικονομικά μέσα (βλέπε ΔΛΠ 32 *Χρηματοοικονομικά μέσα: Παρουσίαση* και ΔΠΧΑ 9 *Χρηματοοικονομικά μέσα*): και

▼B

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

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

α) παραγωγούς αγροτικών και δασικών προϊόντων, αγροτικής παραγωγής μετά τη συγκομιδή και ορυκτών και ορυκτών προϊόντων, κατά την έκταση που επιμετρώνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, σύμφωνα με τις γενικά καθιερωμένες πρακτικές στους κλάδους αυτούς. Όταν τέτοια αποθέματα επιμετρώνται 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 επιμετρούν τα αποθεμάτά τους στην εύλογη αξία μειωμένη κατά το άμεσο κόστος της πώλησης. Όταν τέτοια αποθέματα επιμετρώνται στην εύλογη αξία μείον το κόστος της πώλησης, οι μεταβολές στην εύλογη αξία αναγνωρίζονται ως κέρδος ή ζημία κατά την περίοδο της μεταβολής.

4. Τα αποθέματα που αναφέρονται στην παράγραφο 3 στοιχείο α) επιμετρώνται 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 υπάρχει μια ενεργός αγορά και ο κίνδυνος να μην πωληθούν είναι αμελητέος. Αυτά τα αποθέματα εξαιρούνται μόνον από της απαιτήσεις αυτού του Προτύπου που αφορούν στην επιμέτρηση.

5. Οι διαπραγματευτές-μεσολαβητές είναι όσοι αγοράζουν ή πωλούν εμπορεύματα για άλλους ή για ίδιο λογαριασμό. Τα αποθέματα που αναφέρονται στην παράγραφο 3 στοιχείο 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 επιμετρώνται στην εύλογη αξία μειωμένη κατά τα άμεσα κόστη της πώλησης, εξαιρούνται μόνον από τις απαιτήσεις αυτού του Προτύπου που αφορούν στην επιμέτρηση.

▼B

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.

▼M33

Εύλογη αξία είναι η τιμή που θα λάμβανε μια οντότητα για την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου ή που θα κατέβαλε μια οντότητα για τη μεταβίβαση μιας υποχρέωσης σε μια κανονική συναλλαγή μεταξύ συμμετεχόντων στην αγορά κατά την ημερομηνία επιμέτρησης. (Βλ. ΔΠΧΑ 13 *Επιμέτρηση εύλογης αξίας.)*

7. Η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία αναφέρεται στο καθαρό ποσό που μια οντότητα αναμένει να εισπράξει από την πώληση αποθεμάτων κατά τη συνήθη ροή των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων. Η εύλογη αξία αντανακλά την τιμή στην οποία θα λάμβανε χώρα μια κανονική συναλλαγή για την πώληση των ίδιων αποθεμάτων στην κύρια (ή την πλέον συμφέρουσα) αγορά για τα συγκεκριμένα αποθέματα μεταξύ συμμετεχόντων στην αγορά κατά την ημερομηνία επιμέτρησης. Η πρώτη αξία είναι αξία που αφορά συγκεκριμένα την οντότητα. Η δεύτερη δεν είναι. Η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία αποθεμάτων δύναται να μην ισούται με την εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης.

▼M52

8. Τα αποθέματα περιλαμβάνουν αγαθά που αγοράσθηκαν και κρατούνται προς μεταπώληση συμπεριλαμβανομένων, για παράδειγμα, εμπορευμάτων που αγοράσθηκαν από έμπορο λιανικής και κρατούνται για μεταπώληση, ή γη και άλλη ακίνητη περιουσία που κρατείται για μεταπώληση. Τα αποθέματα επίσης περιλαμβάνουν έτοιμα αγαθά που παράχθηκαν από την οικονομική οντότητα, ή των οποίων η παραγωγή είναι σε εξέλιξη, καθώς και ύλες και υλικά που αναμένεται να χρησιμοποιηθούν στην παραγωγική διαδικασία. Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται για την εκπλήρωση σύμβασης με πελάτη που δεν δημιουργεί αποθέματα (ή περιουσιακά στοιχεία που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής άλλου Προτύπου) αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 15 *Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες*.

▼B

ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

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

Κόστος αποθεμάτων

10. Το κόστος των αποθεμάτων πρέπει να περιλαμβάνει όλες τις δαπάνες αγοράς και μεταποίησης και τις λοιπές 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 οικονομική οντότητα μπορεί στη συνέχεια να ανακτήσει από τις φορολογικές αρχές), καθώς και έξοδα μεταφοράς, παράδοσης και λοιπά έξοδα άμεσα καταλογιστέα στην απόκτηση των ετοίμων αγαθών, υλικών και υπηρεσιών. Εμπορικές εκπτώσεις, μειώσεις τιμών και άλλα παρόμοια στοιχεία αφαιρούνται κατά τον προσδιορισμό του κόστους αγοράς.

▼B

Κόστος μεταποίησης

▼M54

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 τα στοιχεία εκείνα του έμμεσου κόστους παραγωγής που παραμένουν σχετικά σταθερά, ανεξαρτήτως του όγκου παραγωγής, όπως είναι η απόσβεση και συντήρηση εργοστασιακών κτιρίων, και εξοπλισμού και περιουσιακών στοιχείων με δικαίωμα χρήσης που χρησιμοποιούνται στη διαδικασία παραγωγής, αλλά και το κόστος της διεύθυνσης και διοίκησης του εργοστασίου. Μεταβλητά γενικά έξοδα παραγωγής είναι τα στοιχεία του έμμεσου κόστους παραγωγής που μεταβάλλονται άμεσα ή σχεδόν άμεσα, ανάλογα με τον όγκο της παραγωγής, όπως είναι οι έμμεσες ύλες και η έμμεση εργασία.

▼B

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 έξοδο στην περίοδο κατά την οποία πραγματοποιούνται. Σε περιόδους ασυνήθιστα υψηλής παραγωγής, το ποσό των σταθερών γενικών εξόδων που επιμερίζεται σε κάθε παραγόμενη μονάδα μειώνεται, ούτως ώστε τα αποθέματα να μην επιμετρώνται 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 μεταποίησης 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, επιμετρώνται 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.

Λοιπά στοιχεία κόστους

15. Τα λοιπά στοιχεία κόστους 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 έξοδο της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιείται, αποτελούν:

α) υπερβολικά μεγάλη φύρα υλών, σπατάλη εργασίας ή άλλου παραγωγικού κόστους·

▼B

β) κόστος αποθήκευσης, εκτός αν αυτό είναι αναγκαίο στην παραγωγική διαδικασία πριν από ένα επόμενο 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 το κόστος δανεισμού περιλαμβάνεται στο κόστος αποθεμάτων.

18. Μια οικονομική 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 καταβληθέντος ποσού, αναγνωρίζεται ως έξοδο τόκου για το διάστημα της χρηματοδότησης.

Κόστος αποθεμάτων του παρόχου υπηρεσιών

19. Στην έκταση που οι πάροχοι υπηρεσιών έχουν αποθέματα, αυτά επιμετρώνται στο κόστος παραγωγής τους. Το κόστος αυτό αποτελείται κυρίως από την εργασία και τις λοιπές δαπάνες του άμεσα απασχολούμενου προσωπικού για την παροχή των υπηρεσιών, που συμπεριλαμβάνουν το επιβλέπον προσωπικό και τα αναλογούντα γενικά έξοδα. Η εργασία και τα λοιπά στοιχεία κόστους 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 του παρέχοντος υπηρεσίες δεν περιλαμβάνει τα περιθώρια κέρδους ή τα μη αναλογούντα γενικά έξοδα που συχνά συνυπολογίζονται στις τιμές που χρεώνονται από τους παρέχοντες τις υπηρεσίες.

Κόστος συγκομιδής αγροτικής παραγωγής από βιολογικά περιουσιακά στοιχεία

▼M8

20. Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 41 Γεωργία, αποθέματα προερχόμενα από συγκομιδή αγροτικής παραγωγής από τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία μιας οικονομική οντότητας, επιμετρώνται κατά την αρχική αναγνώριση στην εύλογη αξία τους μείον το κόστος πώλησης κατά τη στιγμή της συγκομιδής. Αυτό είναι το κόστος των αποθεμάτων κατά την ημερομηνία εκείνη για την εφαρμογή του παρόντος Προτύπου.

▼B

Τεχνικές επιμέτρησης του κόστους

21. Για λόγους ευκολίας, μπορεί να χρησιμοποιούνται τεχνικές επιμέτρησης του κόστους των αποθεμάτων, όπως π.χ. η μέθοδος του πρότυπου κόστους ή η μέθοδος της τιμής 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 παραγωγικής ικανότητας Το κόστος αυτό επανεξετάζεται κατά τακτικά διαστήματα και, αν είναι αναγκαίο, αναθεωρείται υπό το φως των τρεχουσών συνθηκών.

22. Η μέθοδος της λιανικής τιμής πώλησης χρησιμοποιείται συχνά στον κλάδο λιανικής για την επιμέτρηση 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 πώλησης του αποθέματος κατά το αρμόζον ποσοστό μεικτού 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.

▼B

Τύποι προσδιορισμού του κόστους

23. Το κόστος αποθεμάτων των ειδών που δεν είναι συνήθως εναλλάξιμα, καθώς και των αγαθών ή υπηρεσιών που παράγονται και προορίζονται για ειδικούς σκοπούς, θα καθορίζεται με την εξατομίκευση του μεμονωμένου κόστους κάθε είδους.

24. Εξατομικευμένο 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 πρώτης εξαγωγής (ΠΕΠΕ- FIFO) ή του μέσου σταθμισμένου κόστους. Μια οικονομική οντότητα πρέπει να χρησιμοποιεί τον ίδιο τύπο προσδιορισμού του κόστους για όλα τα αποθέματα που έχουν την ίδια φύση και χρήση από την οικονομική οντότητα. Διαφορετικοί τύποι προσδιορισμού του κόστους μπορεί να δικαιολογηθούν για αποθέματα με διαφορετική φύση ή χρήση.

26. Για παράδειγμα, η χρήση των αποθεμάτων σε ένα λειτουργικό τομέα της οικονομικής οντότητας μπορεί να διαφέρει από την χρήση των ίδιων αποθεμάτων σε άλλον λειτουργικό τομέα. Ωστόσο, μία διαφορά στη γεωγραφική θέση των αποθεμάτων (ή στους αντίστοιχους φορολογικούς κανονισμούς), από μόνη της, δεν είναι επαρκής για να δικαιολογήσει τη χρήση διαφορετικών τύπων προσδιορισμού του κόστους.

27. Η μέθοδος ΠΕΠΕ προϋποθέτει ότι τα αποθέματα που αγοράστηκαν η παράχθηκαν πρώτα, πωλούνται και πρώτα και συνεπώς τα στοιχεία που παραμένουν στο απόθεμα κατά το τέλος της περιόδου είναι τα πλέον πρόσφατα αγορασθέντα ή παραχθέντα. Με τον τύπο του μέσου σταθμισμένου κόστους, το κόστος κάθε στοιχείου προσδιορίζεται από το σταθμικό μέσο του κόστους παρόμοιων στοιχείων στην αρχή της περιόδου και του κόστους των παρόμοιων ειδών που αγοράστηκαν ή παρήχθησαν κατά τη διάρκεια της περιόδου. Ο μέσος όρος μπορεί να υπολογισθεί σε περιοδική βάση ή κάθε φορά που γίνεται νέα παραλαβή, ανάλογα με τις συνθήκες της οικονομικής οντότητας.

Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία

28. Το κόστος των αποθεμάτων μπορεί να μην είναι ανακτήσιμο, αν αυτά έχουν υποστεί φθορά, αν έχουν αχρηστευθεί πλήρως ή μερικώς ή αν οι τιμές πώλησής τους έχουν μειωθεί. Το κόστος αποθεμάτων μπορεί επίσης να μην είναι ανακτήσιμο, αν το προβλεπόμενο κόστος ολοκλήρωσης ή πώλησής τους έχει 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 εμφανίζονται σε αξία μεγαλύτερη από την αναμενόμενη να προκύψει από την πώληση ή τη χρήση τους.

▼M52

29. Τα αποθέματα υποτιμώνται συνήθως στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία κατ' είδος. Σε ορισμένες περιπτώσεις όμως μπορεί να αρμόζει να ομαδοποιούνται όμοια ή συγγενή είδη. Αυτό μπορεί να συμβεί με είδη αποθέματος που αφορούν την ίδια παραγωγική γραμμή, έχουν όμοιους σκοπούς ή τελικές χρήσεις, παράγονται και διατίθενται σε αγορά της ίδιας γεωγραφικής περιοχής και δεν μπορεί πρακτικά να αποτιμηθούν χωριστά από άλλα είδη αυτής της παραγωγικής γραμμής. Δεν είναι κατάλληλη η υποτίμηση αποθεμάτων με βάση τη γενική κατάταξή τους, όπως για παράδειγμα έτοιμα προϊόντα ή όλα τα αποθέματα ενός συγκεκριμένου λειτουργικού τομέα.

▼B

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. Τέτοιες προβλέψεις αντιμετωπίζονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 37 *Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία.*

32. Οι ύλες και τα λοιπά υλικά, που πρόκειται να χρησιμοποιηθούν 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 επιμέτρησης 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 αξίας. Αυτό συμβαίνει, για παράδειγμα, όταν ένα είδος αποθέματος, που τηρείται λογιστικά 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 ΕΞΟΔΟ

34. Όταν πωλούνται αποθέματα, η λογιστική αξία τους πρέπει να αναγνωρίζεται ως έξοδο 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 στα έξοδα 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 τα έξοδα, κατά την περίοδο στην οποία γίνεται ο αντιλογισμός.

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

▼B

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

36. Οι οικονομικές καταστάσεις θα παρέχουν πληροφόρηση για:

α) τις λογιστικές πολιτικές που υιοθετήθηκαν για την επιμέτρηση 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 οικονομική οντότητα·

γ) τη λογιστική αξία των αποθεμάτων που τηρούνται στην εύλογη αξία μειωμένη κατά το άμεσο κόστος της πώλησης·

δ) το ποσό αποθεμάτων που αναγνωρίστηκε ως έξοδο κατά τη διάρκεια της περιόδου·

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

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

ζ) τις 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.

▼M52

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.

▼B

38. Το ποσό των αποθεμάτων που αναγνωρίζεται ως έξοδο κατά τη διάρκεια της περιόδου, το οποίο συχνά αποκαλείται κόστος πωληθέντων, περιλαμβάνει τα κόστη που είχαν προηγουμένως συμπεριληφθεί στην επιμέτρηση 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 οικονομικής οντότητας μπορεί επίσης να δικαιολογούν τον συνυπολογισμό άλλων ποσών, όπως το κόστος διάθεσης.

39. Κάποιες οικονομικές οντότητες υιοθετούν μία μορφή παρουσίασης για τα κέρδη ή τις ζημίες που έχει ως αποτέλεσμα τη γνωστοποίηση ποσών εκτός του κόστους αποθεμάτων που αναγνωρίστηκαν ως έξοδο κατά τη διάρκεια της περιόδου. Με τη μορφή αυτή, η οικονομική οντότητα παρουσιάζει μία ανάλυση των εξόδων με βάση μία ταξινόμηση που βασίζεται στη φύση των εξόδων. Σε αυτήν την περίπτωση, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τα κόστη που αναγνωρίστηκαν ως έξοδα για πρώτες ύλες και αναλώσιμα υλικά, εργατικό κόστος και άλλα κόστη, με το ποσό της καθαρής μεταβολής στα αποθέματα για την περίοδο.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

40. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το Πρότυπο αυτό για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Η εφαρμογή νωρίτερα ενθαρρύνεται. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει αυτό το Πρότυπο για λογιστική περίοδο που αρχίζει πριν από την 1η Ιανουαρίου 2005, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼M33

40Γ. Το ΔΠΧΑ 13, το οποίο εκδόθηκε το Μάιο 2011, προβλέπει τροποποίηση του ορισμού της εύλογης αξίας της παραγράφου 6 και τροποποίηση της παραγράφου 7. Μια οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 13.

▼**M52**

40Ε. Με το ΔΠΧΑ 15 *Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες*, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2014, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 2, 8, 29 και 37 και διαγράφηκε η παράγραφος 19. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 15, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις.

▼**M53**

40ΣΤ. Με το ΔΠΧΑ 9, όπως εκδόθηκε τον Ιούλιο του 2014, τροποποιήθηκε η παράγραφος 2 και διαγράφηκαν οι παράγραφοι 40Α, 40Β και 40Δ. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις.

▼**M54**

40Ζ. Με το ΔΠΧΑ 16 *Μισθώσεις*, το οποίο εκδόθηκε τον Ιανουάριο του 2016, τροποποιήθηκε η παράγραφος 12. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 16, οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν την εν λόγω τροποποίηση.

▼**B**

ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΑΛΛΩΝ ΑΝΑΚΟΙΝΩΣΕΩΝ

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

42. Το Πρότυπο αυτό αντικαθιστά τη Διερμηνεία ΜΕΔ-1 *Αρχή της συνέπειας — Διαφορετικοί τύποι κόστους για αποθέματα.*

▼B

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 7

▼M5

Κατάσταση των Ταμιακών Ροών [1]

▼B

ΣΚΟΠΟΣ

Οι πληροφορίες ως προς τις ταμιακές ροές μιας οικονομικής οντότητας είναι χρήσιμες, για την παροχή στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων μιας βάσης για να εκτιμούν τη δυνατότητα της οικονομικής οντότητας να δημιουργεί ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα, αλλά και τις ανάγκες της οικονομικής οντότητας να χρησιμοποιεί αυτές τις ταμιακές ροές. Οι οικονομικές αποφάσεις που λαμβάνονται από τους χρήστες απαιτούν μια εκτίμηση της δυνατότητας μιας οικονομικής οντότητας 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 οικονομικής οντότητας μέσω της κατάστασης ταμιακών ροών, η οποία κατατάσσει τις ταμιακές ροές της περιόδου σε ροές από λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

1. Η οικονομική οντότητα θα καταρτίζει μια ►M5 κατάσταση των ταμιακών ροών ◄ σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του Προτύπου και θα 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 οικονομικής οντότητας ενδιαφέρονται για το πώς η οικονομική οντότητα δημιουργεί και χρησιμοποιεί τα ταμιακά διαθέσιμα και τα ταμιακά ισοδύναμα. Αυτό είναι άσχετο από τη φύση των δραστηριοτήτων της οικονομικής οντότητας και ανεξάρτητο από το αν τα ταμιακά διαθέσιμα μπορεί να θεωρηθούν ως προϊόν της οικονομικής οντότητας, όπως μπορεί να συμβαίνει στην περίπτωση ενός χρηματοπιστωτικού ιδρύματος. Οι οικονομικές οντότητες 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 δραστηριότητες τους, να πληρώνουν τις δεσμεύσεις τους και να παρέχουν οφέλη στους επενδυτές τους. Συνεπώς, αυτό το Πρότυπο επιβάλλει σε όλες τις επιχειρήσεις να παρουσιάζουν μια ►M5 κατάσταση των ταμιακών ροών ◄.

ΩΦΕΛΕΙΕΣ ΑΠΟ ΤΙΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΓΙΑ ΤΙΣ ΤΑΜΙΑΚΕΣ ΡΟΕΣ

4. Η ►M5 κατάσταση των ταμιακών ροών ◄, όταν χρησιμοποιείται σε συνδυασμό με τις λοιπές οικονομικές καταστάσεις, παρέχει πληροφορίες που επιτρέπουν στους χρήστες να εκτιμούν τις μεταβολές στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία μιας οικονομικής οντότητας, 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 οικονομικής

[1] Τον Σεπτέμβριο του 2007, το Σ.Δ.Λ.Π. τροποποίησε τον τίτλο του Δ.Λ.Π. 7 από *Καταστάσεις Ταμιακών Ροών* σε *Κατάσταση των Ταμιακών Ροών* ως συνέπεια της αναθεώρησης του Δ.Λ.Π. 1 *Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων* το 2007.

▼B

οντότητας να δημιουργεί ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα και επιτρέπουν στους χρήστες να αναπτύξουν υποδείγματα για να εκτιμούν και να συγκρίνουν την παρούσα αξία των μελλοντικών ταμιακών ροών των διαφόρων οικονομικών οντοτήτων. Επίσης, αυξάνουν τη συγκρισιμότητα των παρουσιαζόμενων λειτουργικών αποτελεσμάτων για διαφορετικές μεταξύ τους οικονομικές οντότητες, 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 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 οικονομικής οντότητας και από καταθέσεις όψεως αυτής, 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.

Λειτουργικές δραστηριότητες είναι οι κύριες δραστηριότητες που δημιουργούν έσοδα σε μια οντότητα και άλλες δραστηριότητες που δεν είναι επενδυτικής ή χρηματοδοτικής φύσης.

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

Χρηματοδοτικές δραστηριότητες είναι οι δραστηριότητες που καταλήγουν σε μεταβολές στο μέγεθος και στη συγκρότηση του μετοχικού κεφαλαίου και του δανεισμού της οικονομικής οντότητας.

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 οικονομικών οντοτήτων 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.

▼B

8. Ο τραπεζικός δανεισμός γενικά θεωρείται ότι αποτελεί μία χρηματοδοτική δραστηριότητα. Όμως, σε μερικές χώρες, οι αλληλόχρεοι τραπεζικοί λογαριασμοί που είναι εξοφλητέοι όταν ζητηθεί, συνιστούν ένα αναπόσπαστο τμήμα της ταμιακής διαχείρισης μιας οικονομικής οντότητας. Σε αυτές τις περιπτώσεις, οι αλληλόχρεοι τραπεζικοί λογαριασμοί 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 οικονομικής οντότητας μάλλον παρά μέρος των λειτουργικών, επενδυτικών και χρηματοδοτικών δραστηριοτήτων της. Η ταμιακή διαχείριση περιλαμβάνει την επένδυση του ταμιακού πλεονάσματος σε ταμιακά ισοδύναμα.

ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΗΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΤΑΜΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ

10. Η ►M5 κατάσταση των ταμιακών ροών ◄ θα απεικονίζει τις ταμιακές ροές στη διάρκεια της περιόδου, ταξινομημένες κατά λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες.

11. Μια οικονομική οντότητα παρουσιάζει τις ταμιακές ροές της από λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοδοτικές 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 οικονομικής οντότητας 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.

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

Λειτουργικές δραστηριότητες

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

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

α) εισπράξεις από την πώληση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών·

β) εισπράξεις από δικαιώματα εκμετάλλευσης, αμοιβές, προμήθειες και άλλα έσοδα·

▼B

γ) καταβολές μετρητών προς προμηθευτές αγαθών και υπηρεσιών·

δ) καταβολές μετρητών προς εργαζομένους και για λογαριασμό τους·

ε) εισπράξεις και καταβολές μετρητών ενός ασφαλιστικού φορέα για ασφάλιστρα και αποζημιώσεις, ετήσιες παροχές και άλλες ασφαλιστικές παροχές·

στ) καταβολές μετρητών ή επιστροφές φόρων εισοδήματος, εκτός αν μπορεί ειδικά να εξατομικευτούν ως χρηματοδοτικές και επενδυτικές δραστηριότητες και

ζ) εισπράξεις και πληρωμές από συμβάσεις που κατέχονται στα πλαίσια του συναλλακτικού κυκλώματος ή για εμπορική εκμετάλλευση.

▼M8

Ορισμένες συναλλαγές, όπως η πώληση ενός ενσώματου πάγιου, μπορεί να δημιουργήσουν κέρδος ή ζημία, που συμπεριλαμβάνεται στο καθαρό κέρδος ή ζημία. Οι ταμιακές ροές που σχετίζονται με τέτοιες συναλλαγές συνιστούν ταμιακές ροές από επενδυτικές δραστηριότητες. Ωστόσο, καταβολές μετρητών για την κατασκευή ή απόκτηση περιουσιακών στοιχείων κατεχόμενων προς εκμίσθωση σε άλλους και μεταγενέστερα προοριζόμενων προς πώληση όπως περιγράφεται στην παράγραφο 68Α του Δ.Λ.Π. 16 *Πάγια* Ενσώματα *Πάγια* είναι ταμιακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες. Οι ταμιακές εισπράξεις από μισθώματα και μεταγενέστερες πωλήσεις τέτοιων περιουσιακών στοιχείων, είναι επίσης ταμιακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες

▼B

15. Μια οικονομική οντότητα μπορεί να κατέχει χρεόγραφα και δάνεια για συναλλακτικούς σκοπούς ή για εμπορική εκμετάλλευση, οπότε αυτά είναι όμοια με απόθεμα που αγοράστηκε ειδικώς για μεταπώληση. Συνεπώς, ταμιακές ροές προερχόμενες από την αγορά και πώληση τέτοιων αξιών κατατάσσονται ως λειτουργικές δραστηριότητες. Ομοίως, ταμιακές προκαταβολές και δάνεια που δίδονται από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, συνήθως κατατάσσονται ως λειτουργικές δραστηριότητες, δεδομένου ότι σχετίζονται με την κύρια δραστηριότητα δημιουργίας εσόδων αυτής της οικονομικής οντότητας.

Επενδυτικές δραστηριότητες

▼M22

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. Μόνο δαπάνες που καταλήγουν σε αναγνωρισμένο περιουσιακό στοιχείο στην κατάσταση οικονομικής θέσης δικαιούνται να καταταχθούν ως επενδυτικές δραστηριότητες. Παραδείγματα ταμιακών ροών που προέρχονται από επενδυτικές δραστηριότητες είναι:

▼B

α) καταβολές μετρητών για την απόκτηση ενσωμάτων παγίων, άυλων 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 ενσωμάτων παγίων, άυλων περιουσιακών στοιχείων και λοιπών μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων·

▼B

γ) καταβολές μετρητών για την απόκτηση συμμετοχών στο κεφάλαιο άλλων οικονομικών οντοτήτων, χρεωστικών μέσων άλλων οικονομικών οντοτήτων, καθώς και συμμετοχών σε κοινοπραξίες (άλλες εκτός από πληρωμές τοις μετρητοίς για χρηματοπιστωτικά μέσα που θεωρούνται ως ταμιακά ισοδύναμα ή για εκείνα που κατέχονται για ανταλλαγή ή μεταπώληση)·

δ) εισπράξεις από πωλήσεις συμμετοχών στο κεφάλαιο άλλων οικονομικών οντοτήτων ή χρεωστικών ομολόγων άλλων οικονομικών οντοτήτων, καθώς και δικαιωμάτων σε κοινοπραξίες (άλλες εκτός από τις εισπράξεις για χρηματοπιστωτικά μέσα που θεωρούνται ως ταμιακά ισοδύναμα και για εκείνα που κατέχονται για συναλλακτικούς σκοπούς ή εμπορική εκμετάλλευση)·

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) καταβολές μετρητών για συμβόλαια μελλοντικής εκπλήρωσης και προθεσμιακές συμβάσεις, για συμβάσεις δικαιωμάτων προαίρεσης και συμβάσεις ανταλλαγών, εκτός αν οι συμβάσεις κατέχονται για συναλλακτικούς σκοπούς ή εμπορική εκμετάλλευση ή οι πληρωμές κατατάσσονται στις χρηματοδοτικές δραστηριότητες και

η) εισπράξεις από συμβόλαια μελλοντικής εκπλήρωσης και προθεσμιακές συμβάσεις, συμβάσεις δικαιωμάτων προαίρεσης και συμβάσεις ανταλλαγών, εκτός αν οι συμβάσεις κατέχονται για συναλλακτικούς σκοπούς ή εμπορική εκμετάλλευση ή οι εισπράξεις κατατάσσονται στις χρηματοδοτικές δραστηριότητες.

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

Χρηματοδοτικές δραστηριότητες

▼M54

17. Η χωριστή γνωστοποίηση των ταμειακών ροών που προέρχονται από χρηματοδοτικές δραστηριότητες είναι σημαντική επειδή χρησιμοποιείται από τους χρηματοδότες της οικονομικής οντότητας κατά την πρόβλεψη των απαιτήσεων επί μελλοντικών ταμειακών ροών. Παραδείγματα ταμειακών ροών, που προέρχονται από χρηματοδοτικές δραστηριότητες είναι:

▼B

α) εισπράξεις μετρητών από την έκδοση μετοχών ή άλλων συμμετοχικών τίτλων·

β) καταβολές μετρητών στους μετόχους ή εταίρους για να εξαγοραστούν ή να επιστραφούν οι μετοχές της οικονομικής οντότητας·

γ) εισπράξεις μετρητών από την έκδοση χρεωστικών ομολόγων, δανείων, γραμματίων, ομολογιών, ενυπόθηκων δανείων και άλλων βραχυπρόθεσμων ή μακροπρόθεσμων δανείων·

δ) εκταμιεύσεις για αποπληρωμή δανείων και

▼M54

ε) καταβολές μετρητών του μισθωτή για τη μείωση του οφειλόμενου υπολοίπου της υποχρέωσης από μίσθωση.

▼B

ΕΜΦΑΝΙΣΗ ΤΑΜΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ ΑΠΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ

18. Η οικονομική οντότητα θα εμφανίζει τις ταμιακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες χρησιμοποιώντας:

α) είτε την άμεση μέθοδο, κατά την οποία γνωστοποιούνται οι κύριες κατηγορίες ακαθάριστων εισπράξεων και ακαθάριστων καταβολών μετρητών·

β) είτε την έμμεση μέθοδο, κατά την οποία το κέρδος ή η ζημία προσαρμόζεται με βάση τις επιδράσεις των συναλλαγών μη ταμιακής φύσης, των αναβαλλόμενων ή των δουλευμένων λειτουργικών εισπράξεων ή πληρωμών του παρελθόντος ή του μέλλοντος, όπως επίσης και των στοιχείων εσόδων ή εξόδων που συνδέονται με επενδυτικές ή χρηματοδοτικές ταμιακές ροές.

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

α) είτε από τα λογιστικά βιβλία της οικονομικής οντότητας· ή

β) με την αναμόρφωση των πωλήσεων, του κόστους πωληθέντων (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 λειτουργικές απαιτήσεις και τους πληρωτέους λογαριασμούς,

ii) άλλα μη ταμιακά στοιχεία και

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

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

α) τις μεταβολές κατά τη διάρκεια της περιόδου στα αποθέματα και στις λειτουργικές απαιτήσεις και τους πληρωτέους λογαριασμούς·

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 εταιρειών και ►**M11** οι μειοψηφικές συμμετοχές ◄ και

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

Εναλλακτικά, με την έμμεση μέθοδο μπορεί να παρουσιάζονται οι καθαρές ταμιακές ροές από τις λειτουργικές δραστηριότητες, εμφανίζοντας τα έσοδα και τα έξοδα, που γνωστοποιούνται στην ►**M5** κατάσταση συνολικών εσόδων ◄, καθώς και τις μεταβολές κατά τη διάρκεια της περιόδου στα αποθέματα και στις λειτουργικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις

ΕΜΦΑΝΙΣΗ ΤΑΜΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ ΑΠΟ ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΕΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ

21. Η οικονομική οντότητα θα εμφανίζει ξεχωριστά τις κύριες κατηγορίες ακαθάριστων εισπράξεων και ακαθάριστων καταβολών μετρητών, που προέρχονται από επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες, εκτός αν οι ταμιακές ροές που περιγράφονται στις παραγράφους 22 και 24 εμφανίζονται σε καθαρή βάση.

▼B

ΕΜΦΑΝΙΣΗ ΚΑΘΑΡΩΝ ΤΑΜΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ

22. Οι ταμιακές ροές που προκύπτουν από τις ακόλουθες λειτουργικές, επενδυτικές ή χρηματοδοτικές 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 οικονομικής οντότητας· και

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 22α) είναι:

α) η αποδοχή και η αποπληρωμή καταθέσεων όψεως μιας τράπεζας·

β) κεφάλαια που κατέχονται για λογαριασμό πελατών από μια οικονομική οντότητα επενδύσεων και

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

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

α) ποσά κεφαλαίου, που αφορούν πιστωτικές κάρτες πελατών·

β) αγορά και πώληση επενδύσεων και

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 άλλων πιστωτικών ιδρυμάτων και

γ) ταμιακές προκαταβολές και δάνεια προς πελάτες και η αποπληρωμή αυτών των προκαταβολών και δανείων.

ΤΑΜΙΑΚΕΣ ΡΟΕΣ ΣΕ ΞΕΝΟ ΝΟΜΙΣΜΑ

25. Οι ταμιακές ροές που προκύπτουν από συναλλαγές σε ξένο νόμισμα θα αναγνωρίζονται στο λειτουργικό νόμισμα 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 θα μετατρέπονται βάσει των συναλλαγματικών ισοτιμιών μεταξύ του λειτουργικού νομίσματος και του ξένου νομίσματος κατά τις ημερομηνίες των ταμιακών ροών.

27. Οι ταμιακές ροές που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα παρουσιάζονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 21 *Οι επιδράσεις 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 παρουσίαση 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.

▼B

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, παρουσιάζεται στην ►M5 κατάσταση των 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 λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες και συμπεριλαμβάνει τις τυχόν διαφορές, στην περίπτωση που αυτές οι ταμιακές ροές είχαν παρουσιασθεί με τις κατά το τέλος της περιόδου συναλλαγματικές ισοτιμίες.

29. [Απαλείφθηκε]

30. [Απαλείφθηκε]

ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ

31. Ταμιακές ροές από τόκους και μερίσματα που έχουν εισπραχθεί θα γνωστοποιούνται ξεχωριστά από τόκους και μερίσματα που έχουν καταβληθεί. Οι ταμιακές ροές από τόκους και μερίσματα θα κατατάσσονται κατά ένα σταθερό τρόπο από περίοδο σε περίοδο, ως λειτουργικές ή επενδυτικές ή χρηματοδοτικές δραστηριότητες.

▼M1

32. Το συνολικό ποσό των τόκων που καταβλήθηκαν κατά τη διάρκεια μιας περιόδου εμφανίζεται στην ►M5 κατάσταση των ταμιακών ροών ◄, είτε έχει αναγνωριστεί ως δαπάνη ►M5 στα ◄ ►M5 αποτελέσματα ◄ είτε έχει κεφαλαιοποιηθεί, σύμφωνα με το ΔΛΠ 23 *Κόστος Δανεισμού*.

▼B

33. Για ένα χρηματοπιστωτικό ίδρυμα, οι τόκοι που καταβλήθηκαν και οι τόκοι και τα μερίσματα που εισπράχθηκαν συνήθως κατατάσσονται ως λειτουργικές ταμιακές ροές. Όμως, δεν υπάρχει κοινή συναίνεση στην κατάταξη αυτών των ταμιακών ροών από άλλες οικονομικές οντότητες. Τόκοι που καταβλήθηκαν και τόκοι και μερίσματα που εισπράχθηκαν μπορεί να καταταγούν στις λειτουργικές 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 χρηματοδοτικές ταμιακές ροές και επενδυτικές ταμιακές ροές αντίστοιχα, γιατί αντιπροσωπεύουν τα έξοδα εξεύρεσης χρηματοοικονομικών πόρων ή τις αποδόσεις των επενδύσεων.

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

ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

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

▼B

36. Οι φόροι εισοδήματος προκύπτουν από συναλλαγές, οι οποίες δημιουργούν ταμιακές ροές καταταξόμενες στην ►M5 κατάσταση των ταμιακών ροών ◄ στις λειτουργικές, επενδυτικές ή χρηματοδοτικές δραστηριότητες. Παρόλο που το έξοδο φόρου μπορεί να είναι άμεσα συσχετίσιμο προς τις επενδυτικές ή χρηματοδοτικές δραστηριότητες, οι σχετικές ταμιακές ροές φόρου είναι συχνά πρακτικά αδύνατον 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 λειτουργικές 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 χρηματοδοτικές 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, θα γνωστοποιείται το συνολικό ποσό των φόρων που καταβλήθηκε.

ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΘΥΓΑΤΡΙΚΕΣ, ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ ΚΑΙ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ

▼M32

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 ταμειακών ροών, μόνο σε ό,τι αφορά στις μεταξύ του ιδίου και της εκδότριας ταμειακές ροές, όπως για παράδειγμα, στα μερίσματα και στις προκαταβολές.

38. Μια οικονομική οντότητα που παρουσιάζει τη συμμετοχή της σε μια συγγενή εταιρεία ή κοινοπραξία χρησιμοποιώντας τη μέθοδο της καθαρής θέσης συμπεριλαμβάνει στην κατάσταση ταμειακών ροών της τις ταμειακές ροές σε σχέση με τις επενδύσεις τις στη συγγενή εταιρεία ή κοινοπραξία και διανομές και άλλες πληρωμές ή εισπράξεις ανάμεσα σε αυτήν και τη συγγενή εταιρεία ή κοινοπραξία.

▼M11

ΜΕΤΑΒΟΛΈΣ ΣΕ ΙΔΙΟΚΤΗΣΙΑΚΆ ΣΥΜΦΈΡΟΝΤΑ ΣΕ ΘΥΓΑΤΡΙΚΈΣ ΚΑΙ ΆΛΛΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

39. Το σύνολο των ταμιακών ροών που προκύπτουν από την απόκτηση ή απώλεια ελέγχου θυγατρικών ή άλλων επιχειρηματικών μονάδων θα παρουσιάζεται ξεχωριστά και θα κατατάσσεται στις επενδυτικές δραστηριότητες.

40. Τόσο για την απόκτηση όσο και για την απώλεια ελέγχου θυγατρικών ή άλλων επιχειρηματικών μονάδων, η οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί το συνολικό ποσό για κάθε ένα από τα ακόλουθα:

(α) το συνολικό αντάλλαγμα που καταβλήθηκε ή ελήφθη,

(β) την αναλογία του ανταλλάγματος που αποτελείται από ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα,

(γ) το ποσό των ταμιακών διαθεσίμων και ταμιακών ισοδυνάμων της θυγατρικής ή των άλλων επιχειρηματικών μονάδων επί των οποίων αποκτάται ή χάνεται ο έλεγχος και

(δ) το ποσό των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων, εκτός των ταμιακών διαθεσίμων ή ταμιακών ισοδύναμων της θυγατρικής ή των επιχειρηματικών μονάδων επί των οποίων αποκτάται ή χάνεται ο έλεγχος, συνοπτικά για κάθε κύρια κατηγορία.

▼M38

40Α. Μια εταιρεία επενδύσεων, όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 10 *Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις*, δεν χρειάζεται να εφαρμόζει την παράγραφο 40 στοιχείο γ) ή την παράγραφο 40 στοιχείο δ) για επένδυση σε θυγατρική που απαιτείται να επιμετρείται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων.

▼M11

41. Η ξεχωριστή παρουσίαση, σε ιδιαίτερες σειρές κονδυλίων, των αποτελεσμάτων επί των ταμιακών ροών από την απόκτηση ή απώλεια ελέγχου θυγατρικών και άλλων επιχειρηματικών μονάδων, μαζί με την 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 λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες. Οι επιδράσεις επί των ταμιακών ροών στην απώλεια του ελέγχου δεν αφαιρούνται από αυτές της απόκτησης ελέγχου.

42. Το συνολικό ποσό των ταμιακών διαθεσίμων που καταβλήθηκαν ή εισπράχθηκαν ως αντάλλαγμα της απόκτησης ή απώλειας του ελέγχου θυγατρικών ή άλλων επιχειρηματικών μονάδων, αναφέρεται στην κατάσταση ταμιακών ροών μετά την αφαίρεση των ταμιακών διαθεσίμων και ταμιακών ισοδύναμων που αποκτήθηκαν ή διατέθηκαν, ως μέρος αυτών των συναλλαγών, γεγονότων ή μεταβολών σε συνθήκες.

▼M38

42Α. Ταμειακές ροές που προκύπτουν από αλλαγές σε ιδιοκτησιακά δικαιώματα σε μια θυγατρική, που δεν έχουν ως αποτέλεσμα την απώλεια του ελέγχου θα κατατάσσονται ως ταμειακές ροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες, εκτός η θυγατρική ανήκει στην εταιρεία επενδύσεων, όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 10, και απαιτείται να επιμετρείται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων.

42Β. Αλλαγές σε ιδιοκτησιακά δικαιώματα σε μια θυγατρική που δεν έχουν ως αποτέλεσμα την απώλεια ελέγχου, όπως η μεταγενέστερη αγορά ή πώληση από μητρική εταιρεία των συμμετοχικών τίτλων μιας θυγατρικής, λογιστικοποιούνται ως συναλλαγές ιδίων κεφαλαίων (βλέπε ΔΠΧΑ 10), εκτός η θυγατρική ανήκει στην εταιρεία επενδύσεων και απαιτείται να επιμετρείται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων. Κατά συνέπεια, οι προκύπτουσες ταμειακές ροές κατατάσσονται με τον ίδιο τρόπο όπως άλλες συναλλαγές με ιδιοκτήτες που περιγράφονται στην παράγραφο 17.

▼B

ΜΗ ΤΑΜΙΑΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ

43. Επενδυτικές και χρηματοδοτικές συναλλαγές που δεν απαιτούν τη χρήση ταμιακών διαθεσίμων ή ταμιακών ισοδυνάμων, θα εξαιρούνται από την ►M5 κατάσταση των ταμιακών ροών ◄. Οι συναλλαγές αυτές θα γνωστοποιούνται με τις άλλες οικονομικές καταστάσεις, κατά τρόπο που να παρέχονται όλες τις σχετικές πληροφορίες για αυτές τις επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες.

▼M54

44. Πολλές επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες δεν έχουν άμεσο αντίκτυπο στις τρέχουσες ταμειακές ροές, μολονότι επηρεάζουν την κεφαλαιακή και την περιουσιακή δομή μιας οικονομικής οντότητας. Ο αποκλεισμός των μη ταμειακών συναλλαγών από την κατάσταση των ταμειακών ροών είναι συνεπής με το αντικείμενο της κατάστασης ταμειακών ροών, καθώς οι εν λόγω συναλλαγές δεν συνεπάγονται ταμειακές ροές στην τρέχουσα περίοδο. Παραδείγματα μη ταμειακών συναλλαγών είναι:

α) η απόκτηση περιουσιακών στοιχείων είτε με την ανάληψη άμεσα συνδεδεμένων υποχρεώσεων είτε μέσω μίσθωσης·

▼B

β) η απόκτηση μιας οικονομικής οντότητας με έκδοση συμμετοχικών τίτλων και

γ) η μετατροπή υποχρεώσεων σε κεφάλαιο.

▼**M58**

ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΣΕ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΠΟΥ ΑΠΟΡΡΕΟΥΝ ΑΠΟ ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ

44Α. Μια οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες που επιτρέπουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να αξιολογήσουν τις μεταβολές στις υποχρεώσεις που απορρέουν από χρηματοδοτικές δραστηριότητες, όπου περιλαμβάνονται τόσο οι μεταβολές που απορρέουν από ταμειακές ροές όσο και οι μη ταμειακές μεταβολές.

44Β. Στον βαθμό που αυτό είναι αναγκαίο για την εκπλήρωση της απαίτησης της παραγράφου 44Α, μια οντότητα γνωστοποιεί τις ακόλουθες μεταβολές στις υποχρεώσεις που απορρέουν από χρηματοδοτικές δραστηριότητες:

α) μεταβολές από χρηματοδότηση ταμειακών ροών·

β) μεταβολές που απορρέουν από την απόκτηση ή απώλεια του ελέγχου θυγατρικών ή άλλων επιχειρηματικών μονάδων·

γ) την επίδραση μεταβολών των τιμών συναλλάγματος·

δ) μεταβολές στην εύλογη αξία· και

ε) άλλες μεταβολές.

44Γ. Οι υποχρεώσεις που απορρέουν από χρηματοδοτικές δραστηριότητες είναι υποχρεώσεις για τις οποίες οι ταμειακές ροές κατατάχθηκαν, ή οι μελλοντικές ταμειακές ροές θα καταταγούν, στην κατάσταση των ταμειακών ροών, ως ταμειακές ροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες. Επιπλέον, η απαίτηση γνωστοποίησης της παραγράφου 44Α ισχύει επίσης και για τις μεταβολές σε χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία (για παράδειγμα, περιουσιακά στοιχεία τα οποία αντισταθμίζουν υποχρεώσεις που απορρέουν από χρηματοδοτικές δραστηριότητες), εάν οι ταμειακές ροές από τα εν λόγω χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία περιλαμβάνονταν, ή οι μελλοντικές ταμειακές ροές θα περιλαμβάνονται, στις ταμειακές ροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες.

44Δ. Ένας τρόπος για να εκπληρωθεί η απαίτηση γνωστοποίησης της παραγράφου 44Α είναι να παρέχεται μια συμφωνία μεταξύ των υπολοίπων έναρξης και κλεισίματος χρήσης στην κατάσταση οικονομικής θέσης, για τις υποχρεώσεις που απορρέουν από χρηματοδοτικές δραστηριότητες, όπου περιλαμβάνονται οι μεταβολές που αναφέρονται στην παράγραφο 44Β. Όταν η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί μια τέτοια συμφωνία, παρέχει επαρκείς πληροφορίες ώστε οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να μπορούν να συνδέσουν τα στοιχεία που περιλαμβάνονται στη συμφωνία με την κατάσταση οικονομικής θέσης και την κατάσταση των ταμειακών ροών.

44Ε. Εάν μια οντότητα παρέχει την γνωστοποίηση που απαιτείται βάσει της παραγράφου 44Α σε συνδυασμό με γνωστοποιήσεις των μεταβολών σε άλλα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις, γνωστοποιεί τις μεταβολές σε υποχρεώσεις που απορρέουν από χρηματοδοτικές δραστηριότητες χωριστά από τις μεταβολές σε αυτά τα άλλα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις.

▼**B**

ΣΥΝΘΕΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΩΝ ΤΑΜΙΑΚΩΝ ΔΙΑΘΕΣΙΜΩΝ ΚΑΙ ΤΑΜΙΑΚΩΝ ΙΣΟΔΥΝΑΜΩΝ

45. Η οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί τη σύνθεση των ταμιακών διαθεσίμων και των ταμιακών ισοδυνάμων και θα παρουσιάζει μία συμφωνία των ποσών της κατάστασης των ταμιακών ροών της με τα αντίστοιχα κονδύλια του ισολογισμού.

46. Ενόψει της ποικιλίας των πρακτικών της ταμιακής διαχείρισης και των τραπεζικών διακανονισμών σε όλον τον κόσμο και για να συμμορφώνεται με το ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων,* η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί την ακολουθούμενη μέθοδο προσδιορισμού της σύνθεσης των ταμιακών διαθεσίμων και των ταμιακών ισοδυνάμων.

▼B

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 χρηματοοικονομικών μέσων, τα οποία προηγουμένως θεωρούνταν ως μέρος του χαρτοφυλακίου επενδύσεων της οικονομικής οντότητας, καταχωρίζεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 *Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη.*

ΑΛΛΕΣ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

48. Η οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί, μαζί με ένα σχόλιο της διοίκησης, τα ποσά των σημαντικών υπολοίπων ταμιακών διαθεσίμων και ταμιακών ισοδυνάμων, που κατέχονται από την οικονομική οντότητα 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 οικονομική οντότητα, 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 εταιρεία ή άλλες θυγατρικές.

50. Πρόσθετες πληροφορίες μπορεί να είναι απαραίτητες στους χρήστες για την κατανόηση της οικονομικής θέσης και της ρευστότητας μιας οικονομικής οντότητας. 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 λειτουργικές δραστηριότητες και για διακανονισμό κεφαλαιακών δεσμεύσεων, με μνεία κάθε περιορισμού στη χρήση αυτών των δανείων·

▼M32

_____

▼B

γ) το συνολικό ποσό των ταμιακών ροών που αντιπροσωπεύουν αυξήσεις στην λειτουργική δυναμικότητα, ξεχωριστά από εκείνες τις ταμιακές ροές που απαιτούνται για να διατηρείται η λειτουργική δυναμικότητα και

δ) το ποσό των ταμιακών ροών που προκύπτει από τις λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες για κάθε τομέα προς αναφορά (βλ. ΔΠΧΑ 8 *Λειτουργικοί τομείς)*.

51. Η ξεχωριστή γνωστοποίηση των ταμιακών ροών που αντιπροσωπεύουν αυξήσεις στην λειτουργική δυναμικότητα και των ταμιακών ροών που απαιτούνται για να διατηρείται η λειτουργική δυναμικότητα, είναι χρήσιμη για να επιτρέπει στο χρήστη να προσδιορίσει αν η οικονομική οντότητα επενδύει επαρκώς για τη διατήρηση της λειτουργικής δυναμικότητάς της. Μια οικονομική οντότητα που δεν επενδύει επαρκώς για τη διατήρηση της λειτουργικής 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 καλύτερη αντίληψη της σχέσης μεταξύ των ταμιακών ροών της οικονομικής οντότητας, ως ένα σύνολο και των επιμέρους τμημάτων της, καθώς και της διαθεσιμότητας και μεταβλητότητας των κατά τομέα ταμιακών ροών.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

53. Το Πρότυπο αυτό εφαρμόζεται για οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 1994.

▼**M11**

54. Το Δ.Λ.Π. 27 (όπως τροποποιήθηκε από το Διεθνή Οργανισμό Λογιστικών Προτύπων το 2008) τροποποίησε τις παραγράφους 39-42 και προσέθεσε τις παραγράφους 42Α και 42Β. Μια οικονομική οντότητα θα εφαρμόσει αυτές τις τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την 1η Ιουλίου 2009 ή μετά από αυτήν Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις τροποποιήσεις του Δ.Λ.Π. 27 (όπως τροποποιήθηκε το 2008) για προγενέστερη περίοδο, οι εν λόγω τροποποιήσεις πρέπει να εφαρμόζονται για αυτή την προγενέστερη περίοδο. Οι τροποποιήσεις αυτές θα εφαρμόζονται αναδρομικά.

▼**M8**

55. Η παράγραφος 14 τροποποιήθηκε από τις *Βελτιώσεις στα Δ.Π.Χ.Α.* που εκδόθηκαν τον Μάιο του 2008 Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτή την τροποποίηση για τις ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2009 ή αργότερα. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Αν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει αυτήν την τροποποίηση για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός και εφαρμόζει την παράγραφο 68Α του Δ.Λ.Π. 16.

▼**M22**

56. Η παράγραφος 16 τροποποιήθηκε από τις *Βελτιώσεις στα Δ.Π.Χ.Α.* που εκδόθηκαν τον Απρίλιο 2009. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις για τις ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1 Ιανουαρίου 2010 ή αργότερα. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει αυτό το Πρότυπο για προγενέστερη λογιστική περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼**M32**

57. Το ΔΠΧΑ 10 και το ΔΠΧΑ 11, *Κοινές ρυθμίσεις,* τα οποία εκδόθηκαν τον Μάιο του 2011, τροποποίησαν τις παραγράφους 37, 38 και 42Β και κατάργησαν την παράγραφο 50 στοιχείο β). Μια οικονομική οντότητα θα εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις όταν εφαρμόζει τα ΔΠΧΑ 10 και ΔΠΧΑ 11.

▼**M38**

58. Εταιρείες *επενδύσεων* (τροποποιήσεις στο ΔΠΧΑ 10, ΔΠΧΑ 12 και ΔΛΠ 27), που εκδόθηκαν τον Οκτώβριο του 2012, με τις οποίες τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 42Α και 42Β και προστέθηκε η παράγραφος 40Α. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις παρούσες τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2014 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή νωρίτερα. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει νωρίτερα τις παρούσες τροποποιήσεις, θα εφαρμόσει συγχρόνως και όλες τις τροποποιήσεις που περιλαμβάνονται στις *Εταιρείες επενδύσεων*.

▼**M54**

59. Με το ΔΠΧΑ 16 *Μισθώσεις*, το οποίο εκδόθηκε τον Ιανουάριο του 2016, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 17 και 44. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 16, οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν τις εν λόγω τροποποιήσεις.

▼**M58**

60. Με την *Πρωτοβουλία Γνωστοποίησης* (τροποποιήσεις στο ΔΛΠ 7), που εκδόθηκε τον Ιανουάριο του 2016, προστέθηκαν οι παράγραφοι 44Α–44Ε. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2017 ή μεταγενέστερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή νωρίτερα. Όταν η οντότητα εφαρμόζει για πρώτη φορά τις τροποποιήσεις αυτές, δεν απαιτείται να παρουσιάσει συγκριτικές πληροφορίες για προηγούμενες περιόδους.

▼B

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 8

Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη

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 οικονομικής οντότητας και τη συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων αυτών σε βάθος χρόνου και με τις οικονομικές καταστάσεις άλλων οικονομικών οντοτήτων.

2. Οι απαιτούμενες γνωστοποιήσεις 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 λαθών 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 οικονομική οντότητα για την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.

Η *μεταβολή της λογιστικής εκτίμησης* είναι προσαρμογή της λογιστικής αξίας περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης ή του ποσού της περιοδικής ανάλωσης περιουσιακού στοιχείου, που προκύπτει από εκτίμηση της παρούσας κατάστασης και των αναμενόμενων μελλοντικών ωφελειών και δεσμεύσεων 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 (ΔΠΧΑ) είναι Πρότυπα και Διερμηνείες που έχουν υιοθετηθεί από το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΣΔΛΠ). Περιλαμβάνουν:

α) Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς·

β) Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και

γ) Διερμηνείες που ►**M5** αναπτύχθηκαν ◄ από την Επιτροπή Διερμηνειών των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΕΔΔΠΧΑ), ή την πρώην Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών (ΜΕΔ).

▼B

Οι *σημαντικές* παραλείψεις ή οι ανακρίβειες στοιχείων είναι σημαντικές αν θα μπορούσαν, μεμονωμένα ή συλλογικά, να επηρεάσουν τις οικονομικές αποφάσεις ►M5 που λαμβάνουν οι χρήστες ◄ βάσει των οικονομικών καταστάσεων. Η σημαντικότητα εξαρτάται από το μέγεθος και το είδος της παράλειψης ή της ανακρίβειας, κρινόμενη βάσει των εκάστοτε περιστάσεων. 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 ανακρίβειες στις οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής 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 ελήφθησαν 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 αναγνώρισης, επιμέτρησης, και γνωστοποίησης ποσών των στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων ως αν το λάθος της προγενέστερης περιόδου δεν είχε γίνει.

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

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

β) η αναδρομική εφαρμογή ή 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, επιμέτρησης ή γνωστοποίησης των ποσών και

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

από άλλες πληροφορίες.

Η *μελλοντική εφαρμογή* μεταβολής λογιστικής πολιτικής και η αναγνώριση 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

▼B

β) η αναγνώριση της επίδρασης της λογιστικής εκτίμησης στην τρέχουσα και μελλοντικές περιόδους που επηρεάζονται από τη μεταβολή.

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 κατάρτισης και παρουσίασης 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

▼M8

7. Όταν ένα Δ.Π.Χ.Α. εφαρμόζεται συγκεκριμένα σε μια συναλλαγή, άλλο συμβάν ή περίπτωση, η εφαρμοζόμενη λογιστική πολιτική ή πολιτικές στο στοιχείο αυτό θα προσδιορίζονται από την εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α.

▼B

8. Τα ΔΠΧΑ θέτουν λογιστικές πολιτικές που το ΣΔΛΠ 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 ΔΠΧΑ ώστε να επιτευχθεί ιδιαίτερη παρουσίαση της οικονομικής θέσης, της χρηματοοικονομικής επίδοσης ή των ταμιακών ροών της οικονομικής οντότητας.

▼M8

9. Τα Δ.Π.Χ.Α. συνοδεύονται από οδηγίες για να βοηθούν τις οικονομικές οντότητες στην εφαρμογή των απαιτήσεών τους. Όλες αυτές οι οδηγίες δηλώνουν αν είναι αναπόσπαστο μέρος των Δ.Π.Χ.Α. Οδηγία που αποτελεί αναπόσπαστο μέρος των Δ.Π.Χ.Α., είναι υποχρεωτική. Οδηγία που δεν αποτελεί αναπόσπαστο μέρος των Δ.Π.Χ.Α., δεν περιέχει απαιτήσεις για οικονομικές καταστάσεις.

▼B

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 την κρίση της μία λογιστική πολιτική από την οποία προκύπτουν πληροφορίες που είναι:

α) σχετικές με τις ανάγκες λήψης οικονομικών αποφάσεων των χρηστών και

β) αξιόπιστες, ώστε οι οικονομικές καταστάσεις να:

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

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

iii) να είναι ουδέτερες, τουτέστιν αμερόληπτες,

iv) συντηρητικές και

v) πλήρεις από όλες τις σημαντικές απόψεις.

▼M8

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

(α) τις απαιτήσεις των Δ.Π.Χ.Α. που αντιμετωπίζουν παρόμοια και σχετικά θέματα και

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

▼B

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.

Συνέπεια των λογιστικών πολιτικών

13. Η οικονομική οντότητα θα επιλέγει και θα εφαρμόζει τις λογιστικές πολιτικές της με συνέπεια για παρόμοιες συναλλαγές και άλλα γεγονότα και περιστάσεις, εκτός αν ►M5 ένα Δ.Π.Χ.Α. ◄ απαιτεί ή επιτρέπει ειδικώς την κατηγοριοποίηση στοιχείων για τα οποία ενδέχεται να είναι κατάλληλες διαφορετικές πολιτικές. Αν ένα ►M5 Δ.Π.Χ.Α. ◄ απαιτεί ή επιτρέπει τέτοια κατηγοριοποίηση, η κατάλληλη λογιστική πολιτική πρέπει να επιλέγεται και να εφαρμόζεται με συνέπεια σε κάθε κατηγορία.

Μεταβολές των λογιστικών πολιτικών

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

α) απαιτείται από ►M5 Δ.Π.Χ.Α. ◄ 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 οικονομικής οντότητας.

15. Οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων πρέπει να είναι σε θέση να συγκρίνουν τις οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής 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 λογιστικής 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 προηγούμενα 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 *Ενσώματα πάγια* ή ΔΛΠ 38 *Άυλα 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.

▼B

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

Εφαρμογή των μεταβολών στις λογιστικές πολιτικές

19. Με την επιφύλαξη των οριζόμενων στην παράγραφο 23:

α) η οικονομική οντότητα θα λογιστικοποιεί 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 οικονομική 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 οικονομική οντότητα επιλέξει να αλλάξει λογιστική πολιτική σε συνέχεια τροποποίησης τέτοιας ανακοίνωσης, η αλλαγή αυτή λογιστικοποιείται και γνωστοποιείται ως εκούσια αλλαγή λογιστικής πολιτικής.

Αναδρομική εφαρμογή

22. Με την επιφύλαξη των οριζόμενων στην παράγραφο 23, όταν εφαρμόζεται αναδρομικά κάποια αλλαγή σε λογιστική πολιτική σύμφωνα με την παράγραφο 19 στοιχείο α) ή β), η οικονομική 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 στοιχείο 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 οικονομική οντότητα θα εφαρμόζει τη νέα λογιστική πολιτική στις λογιστικές αξίες εκείνων των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων κατά την έναρξη της νωρίτερης περιόδου 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 οικονομική οντότητα θα προσαρμόζει τη συγκριτική πληροφόρηση ώστε να εφαρμόσει τη νέα λογιστική πολιτική μελλοντικά από την παλαιότερη ημερομηνία που αυτό είναι εφικτό.

▼B

26. Όταν η οικονομική 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 ►**M5** ένα Δ.Π.Χ.Α. ◄). Κάθε άλλη σχετική με προγενέστερες περιόδους πληροφορία, όπως οι ιστορικές περιλήψεις οικονομικών δεδομένων, προσαρμόζεται για όσες προγενέστερες περιόδους είναι εφικτό.

27. Όταν είναι ανέφικτο μια οικονομική 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 οικονομική 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 από την ημερομηνία εκείνη. Η αλλαγή λογιστικής πολιτικής επιτρέπεται ακόμη και όταν είναι ανέφικτη η εφαρμογή της πολιτικής αναδρομικά για οποιαδήποτε προγενέστερη περίοδο. Οι παράγραφοι 50-53 παρέχουν καθοδήγηση 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 οικονομική 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·

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 κατά μετοχή* εφαρμόζεται στην οικονομική 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 στοιχείο α) ή 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.

▼B

Δεν είναι απαραίτητο να επαναλαμβάνονται οι γνωστοποιήσεις αυτές στις οικονομικές καταστάσεις των μεταγενέστερων 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 σε μελλοντικές περιόδους αλλά δεν είναι εφικτό να προσδιοριστεί το ποσό της προσαρμογής, η οικονομική 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 οικονομική 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 προγενέστερες 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 μεταγενέστερων περιόδων.

30. Όταν η οικονομική οντότητα δεν έχει εφαρμόσει νέο ►M5 Δ.Π.Χ.Α. ◄ που έχει εκδοθεί αλλά που δεν ισχύει ακόμη, η οικονομική 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 οικονομικής οντότητας κατά την περίοδο της για πρώτη φορά εφαρμογής.

31. Κατά τη συμμόρφωση με την παράγραφο 30, η οικονομική οντότητα εξετάζει 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·

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

ε) είτε:

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

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

▼B

ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΣΤΙΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΚΤΙΜΗΣΕΙΣ

32. Λόγω των αβεβαιοτήτων που εμπεριέχονται στις επιχειρηματικές δραστηριότητες, πολλά στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων δεν μπορεί να επιμετρηθούν 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 ανάλωσης των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που περιλαμβάνονται στα αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία και

ε) των δεσμεύσεων εγγύησης.

33. Η χρήση λογικών εκτιμήσεων αποτελεί ουσιώδες συστατικό στοιχείο της κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων και δεν 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 δεν σχετίζεται με προγενέστερες περιόδους και δεν αποτελεί διόρθωση λάθους.

35. Μία αλλαγή της εφαρμοστέας βάσης επιμέτρησης 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:

α) της 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 οικονομικών ωφελειών που εμπεριέχει ένα αποσβέσιμο περιουσιακό στοιχείο, επιδρά στο έξοδο 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 έξοδο της τρέχουσας περιόδου. Η επίδραση, αν υπάρχει, σε μελλοντικές περιόδους, αναγνωρίζεται ως έσοδο ή έξοδο σε εκείνες τις μελλοντικές περιόδους.

▼B

Γνωστοποιήσεις

39. Η οικονομική 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 δεν γνωστοποιείται επειδή είναι ανέφικτο να εκτιμηθεί, η οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

ΛΑΘΗ

41. Ενδέχεται να προκύψουν λάθη σχετικά με την αναγνώριση, την επιμέτρηση, την παρουσίαση ή τη γνωστοποίηση στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων. Οι οικονομικές καταστάσεις δεν έχουν συνταχθεί σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ αν περιέχουν είτε σημαντικά λάθη είτε επουσιώδη λάθη που έγιναν εσκεμμένως προκειμένου να επιτευχθεί συγκεκριμένη παρουσίαση της οικονομικής θέσης, της χρηματοοικονομικής επίδοσης ή των ταμιακών ροών της οικονομικής 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 (βλ. παραγράφους 42-47).

42. Με την επιφύλαξη όσων προβλέπονται στην παράγραφο 43, η οικονομική 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 αναδιατύπωση των συγκριτικών ποσών για την προγενέστερη παρουσιαζόμενη περίοδο (προγενέστερες παρουσιαζόμενες περιόδους) στην οποία έγινε το λάθος ή

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

Περιορισμοί στην αναδρομική αναδιατύπωση

43. Τα λάθη προγενέστερων περιόδων θα διορθώνονται με αναδρομική αναδιατύπωση 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 μια περίοδο της συγκριτικής πληροφόρησης μιας ή περισσότερων παρουσιαζόμενων περιόδων, η οικονομική οντότητα θα επαναδιατυπώνει τα υπόλοιπα έναρξης των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και της καθαρής θέσης για την παλαιότερη περίοδο που είναι εφικτή η αναδρομική αναδιατύπωση (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 οικονομική οντότητα θα προσαρμόζει τη συγκριτική πληροφόρηση ώστε να διορθώσει το λάθος μελλοντικά από τη νωρίτερη ημερομηνία που αυτό είναι εφικτό.

▼B

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.

47. Όταν το ποσό ενός λάθους δεν μπορεί να προσδιοριστεί (π.χ. λάθος στην εφαρμογή λογιστικής πολιτικής) για κάθε προγενέστερη περίοδο, η οικονομική 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 αναδιατύπωσης των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και της καθαρής θέσης που προκύπτει πριν από την ημερομηνία εκείνη. Οι παράγραφοι 50-53 παρέχουν καθοδήγηση 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 οικονομική 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 οικονομική 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 αναδιατύπωση 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 μεταγενέστερων περιόδων.

ΤΟ ΑΝΕΦΙΚΤΟ ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ ΑΝΑΔΡΟΜΙΚΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΚΑΙ ΤΗΝ ΑΝΑΔΡΟΜΙΚΗ ΑΝΑΔΙΑΤΥΠΩΣΗ

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 αναδιατύπωση για τη διόρθωση λάθους προγενέστερης περιόδου και μπορεί να μην είναι εφικτό να αναπαραχθούν οι πληροφορίες.

▼B

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 ►M5 μετά την περίοδο αναφοράς ◄. Η ανάπτυξη εκτιμήσεων είναι δυνητικά περισσότερο δύσκολη όταν εφαρμόζεται αναδρομικά μία λογιστική πολιτική ή όταν γίνεται αναδρομική αναδιατύπωση 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.

▼M33

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

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 ορισμένους τύπους εκτιμήσεων (π.χ. επιμέτρηση εύλογης αξίας που χρησιμοποιεί σημαντικές μη παρατηρήσιμες εισροές), δεν είναι εφικτή η διάκριση μεταξύ αυτών των κατηγοριών πληροφοριών. Όταν η αναδρομική εφαρμογή ή η αναδρομική αναδιατύπωση θα απαιτούσε σημαντική εκτίμηση για την οποία θα ήταν αδύνατο να γίνει διαχωρισμός των δύο αυτών κατηγοριών πληροφοριών, δεν είναι εφικτή η εφαρμογή της νέας λογιστικής πολιτικής ή η διόρθωση του λάθους προγενέστερης περιόδου, αναδρομικά.

▼M53

53. Η εκ των υστέρων αποκτηθείσα γνώση δεν πρέπει να χρησιμοποιείται κατά την εφαρμογή νέας λογιστικής πολιτικής ή τη διόρθωση λαθών προηγούμενων περιόδων, είτε στη διατύπωση υποθέσεων σχετικά με τις ενδεχόμενες προθέσεις της διοίκησης σε προγενέστερη περίοδο είτε στην εκτίμηση των αναγνωρισμένων, επιμετρούμενων ή γνωστοποιούμενων ποσών προγενέστερης περιόδου. Για παράδειγμα, όταν η οικονομική οντότητα διορθώνει λάθος προγενέστερης περιόδου κατά τον υπολογισμό της υποχρέωσής της αναφορικά με τις σωρευμένες άδειες ασθενείας των εργαζομένων σύμφωνα με το ΔΛΠ 19 *Παροχές σε εργαζομένους*, παραβλέπει τις πληροφορίες σχετικά με ασυνήθιστα βαριά επιδημία γρίπης οι οποίες έγιναν γνωστές στην επόμενη περίοδο αναφοράς, μετά την έγκριση για έκδοση των οικονομικών καταστάσεων της προγενέστερης περιόδου. Το γεγονός ότι συνήθως απαιτούνται σημαντικές εκτιμήσεις κατά την τροποποίηση της συγκριτικής πληροφόρησης που απεικονίζεται για προγενέστερες περιόδους δεν εμποδίζει την αξιόπιστη προσαρμογή ή τη διόρθωση της συγκριτικής πληροφόρησης.

▼B

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

54. Η οικονομική 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 οικονομική οντότητα εφαρμόσει αυτό το Πρότυπο για λογιστική περίοδο που αρχίζει πριν από την 1η Ιανουαρίου 2005, θα γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼**M33**

54Γ. Το ΔΠΧΑ 13 *Επιμέτρηση εύλογης αξίας*, το οποίο εκδόθηκε το Μάιο 2011, προβλέπει τροποποίηση της παραγράφου 52. Μια οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 13.

▼**M53**

54Ε. Με το ΔΠΧΑ 9 *Χρηματοοικονομικά μέσα*, όπως εκδόθηκε τον Ιούλιο του 2014, τροποποιήθηκε η παράγραφος 53 και διαγράφηκαν οι παράγραφοι 54Α, 54Β και 54Δ. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις.

▼**B**

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*.

▼B

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 10

▼M5

Γεγονότα μετά την Περίοδο Αναφοράς

▼B

ΣΚΟΠΟΣ

1. Ο σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει:

α) πότε μια οικονομική οντότητα πρέπει να προσαρμόζει τις οικονομικές καταστάσεις της για γεγονότα ►M5 μετά την περίοδο αναφοράς ◄ και

β) τις γνωστοποιήσεις που η οικονομική οντότητα πρέπει να παρέχει σχετικά με την ημερομηνία που οι οικονομικές καταστάσεις εγκρίθηκαν για έκδοση και σχετικά με γεγονότα ►M5 μετά την περίοδο αναφοράς ◄.

Το Πρότυπο επίσης απαιτεί ότι η οικονομική οντότητα δεν πρέπει να καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις της με βάση την συνεχιζόμενη δραστηριότητα (Going Concern), αν γεγονότα ►M5 μετά την περίοδο αναφοράς ◄ δείχνουν ότι η παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας δεν είναι ορθή.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

2. Αυτό το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστικοποίηση και γνωστοποίηση των γεγονότων ►M5 μετά την περίοδο αναφοράς ◄.

ΟΡΙΣΜΟΙ

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

Γεγονότα ►M5 *μετά την περίοδο αναφοράς* ◄ 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:

α) εκείνα που παρέχουν απόδειξη των συνθηκών που υπήρξαν κατά την ημερομηνία του ισολογισμού (*διορθωτικά γεγονότα* ►M5 *μετά την περίοδο αναφοράς* ◄) και

β) εκείνα τα οποία είναι ενδεικτικά των συνθηκών που προέκυψαν μεταγενέστερα από την ημερομηνία του ισολογισμού (*μη διορθωτικά γεγονότα* ►M5 *μετά την περίοδο αναφοράς* ◄).

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

▼B

5. Σε μερικές περιπτώσεις, μια οικονομική οντότητα χρειάζεται να υποβάλει τις οικονομικές καταστάσεις της στους μετόχους της για έγκριση, μετά την έκδοσή τους. 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 οικονομικής οντότητας ολοκληρώνει το σχέδιο των οικονομικών καταστάσεων για το έτος που λήγει στις 31 Δεκεμβρίου 20Χ1 στις 28 Φεβρουαρίου 20Χ2. Την 18η Μαρτίου 20Χ2, το διοικητικό συμβούλιο εξετάζει τις οικονομικές καταστάσεις και τις εγκρίνει για έκδοση. Η οικονομική οντότητα ανακοινώνει τα κέρδη της και επιλεγμένες άλλες οικονομικές πληροφορίες την 19η Μαρτίου 20Χ2. Οι οικονομικές καταστάσεις καθίστανται διαθέσιμες στους μετόχους και άλλους την 1η Απριλίου 20Χ2. Η ετήσια συνέλευση των μετόχων εγκρίνει τις οικονομικές καταστάσεις την 15η Μαΐου 20Χ2 και κατόπιν τούτου οι εγκεκριμένες οικονομικές καταστάσεις κατατίθενται στην αρμόδια ρυθμιστική αρχή την 17η Μαΐου 20Χ2.

Η έγκριση για έκδοση των οικονομικών καταστάσεων παρέχεται την 18η Μαρτίου 20Χ2 (ημερομηνία έγκρισης του διοικητικού συμβουλίου για έκδοση).

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

Παράδειγμα

Την 18η Μαρτίου 20Χ2, η διοίκηση μιας οικονομικής οντότητας εγκρίνει τις οικονομικές καταστάσεις για υποβολή στο εποπτικό συμβούλιο της. Το εποπτικό συμβούλιο αποτελείται αποκλειστικά από μη εκτελεστικά μέλη και μπορεί να συμπεριλαμβάνει αντιπροσώπους εργαζομένων και άλλων εξωτερικών συμφερόντων. Το εποπτικό συμβούλιο εγκρίνει τις οικονομικές καταστάσεις την 26η Μαρτίου 20Χ2. Οι οικονομικές καταστάσεις καθίστανται διαθέσιμες στους μετόχους και άλλους την 1η Απριλίου 20Χ2. Η ετήσια συνέλευση των μετόχων εγκρίνει τις οικονομικές καταστάσεις την 15η Μαΐου 20Χ2 και κατόπιν τούτου οι εγκεκριμένες οικονομικές καταστάσεις κατατίθενται στην αρμόδια ρυθμιστική αρχή την 17η Μαΐου 20Χ2.

Η έγκριση για την έκδοση των οικονομικών καταστάσεων δίδεται την 18η Μαρτίου 20Χ2 (ημερομηνία έγκρισης της διοίκησης για έκδοση στο εποπτικό συμβούλιο).

7. Στα γεγονότα ►**M5** μετά την περίοδο αναφοράς ◄ 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.

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ

Διορθωτικά γεγονότα ►M5 μετά την περίοδο αναφοράς ◄

8. Η οικονομική οντότητα θα προσαρμόζει τα ποσά που έχουν αναγνωριστεί στις οικονομικές καταστάσεις της για να αντανακλούν τα διορθωτικά γεγονότα ►**M5** μετά την περίοδο αναφοράς ◄.

▼M53

9. Τα ακόλουθα είναι παραδείγματα διορθωτικών γεγονότων μετά την περίοδο αναφοράς τα οποία απαιτούν από την οικονομική οντότητα να προσαρμόζει τα ποσά που αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις της ή να αναγνωρίζει στοιχεία που δεν είχαν προηγουμένως αναγνωριστεί:

▼B

α) η ρύθμιση ►M5 μετά την περίοδο αναφοράς ◄ μιας δικαστικής υπόθεσης που επιβεβαιώνει ότι η οικονομική οντότητα είχε παρούσα δέσμευση κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Η οικονομική οντότητα προσαρμόζει οποιαδήποτε πρόβλεψη είχε αναγνωριστεί σε σχέση με την δικαστική υπόθεση αυτή σύμφωνα με το ΔΛΠ 37 *Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία* ή αναγνωρίζει νέα πρόβλεψη. Η οικονομική οντότητα δεν 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·

▼M53

β) μετά την περίοδο αναφοράς λαμβάνεται η πληροφορία ότι ένα περιουσιακό στοιχείο ήταν απομειωμένο στη λήξη της περιόδου αναφοράς ή ότι το ποσό μιας ζημίας απομείωσης που είχε αναγνωριστεί προηγουμένως για αυτό το περιουσιακό στοιχείο πρέπει να προσαρμοστεί. Για παράδειγμα:

i) η πτώχευση ενός πελάτη που προκύπτει μετά την περίοδο αναφοράς συνήθως επιβεβαιώνει το γεγονός ότι ο πελάτης θεωρούνταν ως απομειωμένης πιστωτικής αξίας στη λήξη της περιόδου αναφοράς·

▼B

ii) η πώληση αποθεμάτων ►M5 μετά την περίοδο αναφοράς ◄ μπορεί να παρέχει απόδειξη σχετικά με την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία τους κατά την ημερομηνία του ισολογισμού·

γ) ο προσδιορισμός ►M5 μετά την περίοδο αναφοράς ◄ 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 ►M5 μετά την περίοδο αναφοράς ◄ του ποσού της συμμετοχής στα κέρδη ή των επιπρόσθετων καταβολών προς τους εργαζόμενους, αν η οικονομική 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 εργαζομένους*).

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

Μη διορθωτικά γεγονότα ►M5 μετά την περίοδο αναφοράς ◄

10. Η οικονομική οντότητα δεν πρέπει να προσαρμόζει τα ποσά που έχουν αναγνωριστεί στις οικονομικές καταστάσεις της ώστε να αντανακλούν τα μη διορθωτικά γεγονότα ►M5 μετά την περίοδο αναφοράς ◄.

►M33 11. Ένα παράδειγμα γεγονότος που δεν προκαλεί προσαρμογή μετά την περίοδο αναφοράς είναι μια μείωση στην εύλογη αξία επενδύσεων μεταξύ του τέλους της περιόδου αναφοράς και της ημερομηνίας κατά την οποία οι οικονομικές καταστάσεις εγκρίνονται προς έκδοση. Υπό κανονικές συνθήκες, η μείωση στην εύλογη αξία δεν αφορά την κατάσταση των επενδύσεων κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, αλλά αντανακλά περιστάσεις που έχουν προκύψει μεταγενέστερα. ◄ Συνεπώς, μια οικονομική οντότητα δεν προσαρμόζει τα ποσά που έχουν αναγνωριστεί στις οικονομικές καταστάσεις της για τις επενδύσεις. Ομοίως, η οικονομική 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.

▼B

Μερίσματα

12. Αν η οικονομική οντότητα ανακοινώσει καταβολή μερισμάτων προς κατόχους συμμετοχικών τίτλων (όπως ορίζεται στο ΔΛΠ 32 *Χρηματοοικονομικά μέσα: Παρουσίαση*) ►M5 μετά την περίοδο αναφοράς ◄, η οικονομική οντότητα δεν πρέπει να αναγνωρίσει αυτά τα μερίσματα ως υποχρέωση κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

▼M17

13. Εάν η καταβολή μερισμάτων ανακοινωθεί μετά την περίοδο αναφοράς αλλά πριν εγκριθεί η έκδοση των οικονομικών καταστάσεων, τα μερίσματα δεν αναγνωρίζονται ως υποχρέωση κατά το τέλος της περιόδου αναφοράς, επειδή δεν υφίσταται δέσμευση εκείνη τη στιγμή. Τέτοια μερίσματα γνωστοποιούνται στις σημειώσεις σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 1 *Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων*.

▼B

ΣΥΝΕΧΙΖΟΜΕΝΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ

14. Η οικονομική οντότητα δεν πρέπει να καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις βάσει της αρχής της συνεχιζόμενης δραστηριότητας (going concern), αν η διοίκηση προσδιορίσει ►M5 μετά την περίοδο αναφοράς ◄ είτε ότι προτίθεται να προβεί σε εκκαθάριση της οικονομικής οντότητας είτε ότι θα παύσει να εμπορεύεται ή ότι δεν έχει εναλλακτική δυνατή λύση από το να πράξει κατ' αυτόν τον τρόπο.

15. Επιδείνωση στα αποτελέσματα εκμετάλλευσης και στην οικονομική θέση ►M5 μετά την περίοδο αναφοράς ◄ 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 εκτεταμένη, 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 οικονομικής οντότητας να εξακολουθήσει ως συνεχιζόμενη δραστηριότητα. Τα γεγονότα ή οι συνθήκες που απαιτούν γνωστοποίηση μπορεί να ανακύψουν ►M5 μετά την περίοδο αναφοράς ◄.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Ημερομηνία έγκρισης για έκδοση

17. Η οικονομική οντότητα πρέπει να γνωστοποιεί την ημερομηνία που οι οικονομικές καταστάσεις εγκρίθηκαν για έκδοση και ποιος έδωσε αυτή την έγκριση. Αν οι ιδιοκτήτες της οικονομικής οντότητας ή άλλοι έχουν την ισχύ να τροποποιούν τις οικονομικές καταστάσεις μετά την έκδοση, η οικονομική 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 οικονομική οντότητα λαμβάνει πληροφορίες ►M5 μετά την περίοδο αναφοράς ◄ σχετικά με συνθήκες που υπήρχαν κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, η οικονομική οντότητα πρέπει να ενημερώνει τις γνωστοποιήσεις που αφορούν σε αυτές τις συνθήκες, υπό το φως των νέων πληροφοριών.

▼B

20. Σε μερικές περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα χρειάζεται να ενημερώνει τις γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις της ώστε να αντανακλούν πληροφορίες που λαμβάνονται ►M5 μετά την περίοδο αναφοράς ◄, ακόμη και όταν οι πληροφορίες δεν επηρεάζουν τα ποσά που αναγνωρίζει στις οικονομικές καταστάσεις της. Ένα παράδειγμα της ανάγκης ενημέρωσης των γνωστοποιήσεων είναι η περίπτωση που υπάρχουν διαθέσιμα στοιχεία ►M5 μετά την περίοδο αναφοράς ◄ 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, η οικονομική οντότητα ενημερώνει τις γνωστοποιήσεις της σχετικά με την ενδεχόμενη υποχρέωση σύμφωνα με τις αποδείξεις αυτές.

Μη διορθωτικά γεγονότα ►M5 μετά την περίοδο αναφοράς ◄

21. Αν τα μη διορθωτικά γεγονότα ►M5 μετά την περίοδο αναφοράς ◄ είναι σημαντικά, η έλλειψη γνωστοποίησης θα μπορούσε να επηρεάσει τις οικονομικές αποφάσεις ►M5 που λαμβάνουν οι χρήστες ◄ βάσει των οικονομικών καταστάσεων. Συνεπώς, μια οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί τις ακόλουθες πληροφορίες για κάθε σημαντική κατηγορία μη διορθωτικού γεγονότος ►M5 μετά την περίοδο αναφοράς ◄:

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 ►M5 μετά την περίοδο αναφοράς ◄ που κατά γενικό κανόνα θα απαιτούσαν γνωστοποίηση:

α) μία μεγάλη συνένωση επιχειρήσεων ►M5 μετά την περίοδο αναφοράς ◄ (το ΔΠΧΑ 3 *Συνενώσεις επιχειρήσεων* απαιτεί ειδικές γνωστοποιήσεις σε τέτοιες περιπτώσεις) ή η διάθεση μιας βασικής θυγατρικής·

β) ανακοίνωση προγράμματος διακοπής μιας δραστηριότητας·

γ) μεγάλες αγορές περιουσιακών στοιχείων, κατάταξη περιουσιακών στοιχείων ως κατεχόμενα προς πώληση σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5 *Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες,* άλλες διαθέσεις περιουσιακών στοιχείων ή απαλλοτρίωση κύριων περιουσιακών στοιχείων από το κράτος·

δ) η καταστροφή μιας μεγάλης παραγωγικής μονάδας από πυρκαγιά ►M5 μετά την περίοδο αναφοράς ◄·

ε) η ανακοίνωση ή έναρξη υλοποίησης μιας αναδιάρθρωσης μεγάλης κλίμακας (βλ. ΔΛΠ 37)·

στ) μεγάλες συναλλαγές κοινών μετοχών και δυνητικές συναλλαγές κοινών μετοχών ►M5 μετά την περίοδο αναφοράς ◄ (το ΔΛΠ 33 *Κέρδη κατά μετοχή* απαιτεί μια οικονομική οντότητα να γνωστοποιεί μία περιγραφή συναλλαγών αυτού του είδους, εκτός από συναλλαγές οι οποίες περιλαμβάνουν κεφαλαιοποίηση ή δωρεάν έκδοση μετοχών, υποδιαιρέσεις μετοχών ή συμπτύξεις μετοχών που απαιτείται στο σύνολό τους να προσαρμόζονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 33)·

ζ) αφύσικα μεγάλες μεταβολές ►M5 μετά την περίοδο αναφοράς ◄ σε τιμές περιουσιακών στοιχείων ή συναλλαγματικές ισοτιμίες·

η) μεταβολές στους συντελεστές φόρου ή φορολογικοί νόμοι που θεσμοθετούνται ή ανακοινώνονται ►M5 μετά την περίοδο αναφοράς ◄, οι οποίοι επιδρούν ουσιαστικά στις τρέχουσες και αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις/περιουσιακά στοιχεία (βλ. ΔΛΠ 12 *Φόροι εισοδήματος*)·

▼B

θ) 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 ►**M5** μετά την περίοδο αναφοράς ◄.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

23. Η οικονομική 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 οικονομική οντότητα εφαρμόσει αυτό το Πρότυπο για λογιστική περίοδο που αρχίζει πριν από την 1η Ιανουαρίου 2005, θα γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼M33

23Α. Το ΔΠΧΑ 13, το οποίο εκδόθηκε το Μάιο 2011, προβλέπει τροποποίηση της παραγράφου 11. Μια οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 13.

▼M53

23Β. Με το ΔΠΧΑ 9 *Χρηματοοικονομικά μέσα*, όπως εκδόθηκε τον Ιούλιο του 2014, τροποποιήθηκε η παράγραφος 9. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση.

▼B

ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΤΟΥ ΔΛΠ 10 (ΑΝΑΘΕΩΡΗΜΕΝΟ ΤΟ 1999)

24. Το Πρότυπο αυτό αντικαθιστά το ΔΛΠ 10 ►**M5** *Γεγονότα μετά την περίοδο αναφοράς* ◄ (αναθεωρημένο το 1999).

▼B

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 11

Συμβάσεις κατασκευής

ΣΚΟΠΟΣ

Σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να καθορίσει τον λογιστικό χειρισμό του κόστους και των εσόδων που σχετίζονται με τις συμβάσεις κατασκευής. Λόγω της φύσης της δραστηριότητας που αναλαμβάνεται στις συμβάσεις κατασκευής, 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 είναι η κατανομή των συμβατικών εσόδων και του κόστους στις λογιστικές περιόδους κατά τις οποίες εκτελείται το κατασκευαστικό έργο. Αυτό το Πρότυπο χρησιμοποιεί τα κριτήρια αναγνώρισης που καθιερώνονται στο *Πλαίσιο για την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων*, για να καθορίσει πότε τα συμβατικά έσοδα και το συμβατικό κόστος πρέπει να αναγνωρίζονται ως έσοδα και έξοδα στην ►**M5** κατάσταση συνολικών εσόδων ◄. Επίσης, παρέχει πρακτική καθοδήγηση για την εφαρμογή αυτών των κριτηρίων.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

1. Αυτό το Πρότυπο θα εφαρμόζεται για τη λογιστική αντιμετώπιση των συμβάσεων κατασκευής στις οικονομικές καταστάσεις των εργοληπτών.

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 είναι μια σύμβαση που έχει συναφθεί ειδικά για την κατασκευή ενός περιουσιακού στοιχείου ή ενός συνδυασμού περιουσιακών στοιχείων, τα οποία είναι στενά αλληλοσυνδεόμενα ή αλληλοεξαρτώμενα σε ό,τι αφορά τον σχεδιασμό τους, την τεχνολογία και τη λειτουργία τους ή τον τελικό σκοπό ή χρήση τους.

Σύμβαση σταθερού τιμήματος είναι μια σύμβαση κατασκευής, κατά την οποία ο κατασκευαστής συμφωνεί σε ένα συμβατικό σταθερό τίμημα ή μία σταθερή τιμή ανά κατασκευαζόμενη μονάδα, που σε μερικές περιπτώσεις υπόκειται σε ρήτρες αναπροσαρμογής του κόστους.

Σύμβαση κόστους πλέον κέρδους είναι μία σύμβαση κατασκευής 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 μπορεί να συνάπτεται για την κατασκευή ενός μοναδικού περιουσιακού στοιχείου, όπως μιας γέφυρας, ενός κτηρίου, ενός φράγματος, ενός αγωγού, ενός δρόμου, ενός πλοίου ή μιας σήραγγας. Μια σύμβαση κατασκευής 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

▼B

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

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

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 καταρτίζονται με διάφορους τρόπους, οι οποίοι, για τους σκοπούς αυτού του Προτύπου, ταξινομούνται ως «συμβάσεις σταθερού τιμήματος» και «συμβάσεις κόστους πλέον κέρδους». Μερικές συμβάσεις κατασκευής μπορεί να περιέχουν χαρακτηριστικά αμφοτέρων των πιο πάνω τύπων σύμβασης, όπως για παράδειγμα στην περίπτωση μιας σύμβασης κόστους πλέον κέρδους 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 αναγνωρισθούν τα έσοδα και τα έξοδα από συμβάσεις.

ΟΜΑΔΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΚΑΙ ΔΙΑΣΠΑΣΜΕΝΕΣ ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ

7. Οι κανόνες αυτού του Προτύπου συνήθως εφαρμόζονται ξεχωριστά για κάθε σύμβαση κατασκευής. 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 εξατομικευτούν.

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 (πακέτο)·

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

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 θα 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

▼B

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

ΕΣΟΔΟ ΣΥΜΒΑΣΕΩΝ

11. Το έσοδο συμβάσεων θα περιλαμβάνει:

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

β) τις τροποποιήσεις του συμβατικού έργου, τις αξιώσεις και τα κίνητρα:

i) στον βαθμό που αναμένεται ότι θα καταλήξουν σε έσοδο και

ii) μπορούν να επιμετρηθούν αξιόπιστα.

12. Το συμβατικό έσοδο επιμετράται στην εύλογη αξία του εισπραχθέντος ή εισπρακτέου ανταλλάγματος. Η επιμέτρηση αυτή 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 σταθερού τιμήματος, μπορεί να αυξάνεται ως συνέπεια όρων κλιμάκωσης του κόστους·

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

δ) όταν μία σύμβαση σταθερού τιμήματος αφορά 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 στο έργο 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 του κατασκευαζόμενου 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 επιμετρηθεί αξιόπιστα.

14. Αξίωση 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 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 επιμέτρηση των ποσών του εσόδου που προκύπτει από αξιώσεις υπόκειται σε υψηλό βαθμό αβεβαιότητας και συχνά εξαρτάται από το αποτέλεσμα των διαπραγματεύσεων. Συνεπώς, οι αξιώσεις συμπεριλαμβάνονται στο συμβατικό έσοδο μόνο εφόσον:

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

▼B

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

15. Τα κίνητρα είναι επιπρόσθετα ποσά που κατεβλήθησαν στον κατασκευαστή, μετά την επίτευξη καθορισμένων προτύπων εκτέλεσης. Για παράδειγμα, μία σύμβαση μπορεί να προβλέπει την πληρωμή ποσού ως κινήτρου στον κατασκευαστή λόγω έγκαιρης ολοκλήρωσης του έργου. Οι πληρωμές αμοιβών παρότρυνσης 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 των αμοιβών παρότρυνσης μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.

ΚΟΣΤΟΣ ΣΥΜΒΑΣΕΩΝ

16. Το κόστος συμβάσεων θα περιλαμβάνει:

α) τις δαπάνες που αφορούν άμεσα τη συγκεκριμένη σύμβαση·

β) δαπάνες που είναι καταλογιστέες στις συμβατικές δραστηριότητες γενικά και μπορεί να επιμεριστούν στη σύμβαση κατασκευής και

γ) όσες άλλες δαπάνες επιβαρύνουν ειδικά τον πελάτη, σύμφωνα με τους όρους της σύμβασης κατασκευής.

17. Το κόστος που αφορά άμεσα τη συγκεκριμένη σύμβαση περιλαμβάνει:

α) το άμεσο κόστος εργασίας, συμπεριλαμβανομένης και της επίβλεψης·

β) το κόστος των υλικών που χρησιμοποιήθηκαν στην κατασκευή·

γ) τις αποσβέσεις μηχανημάτων και εγκαταστάσεων που χρησιμοποιήθηκαν για την εκτέλεση της σύμβασης·

δ) το κόστος μετακίνησης μηχανημάτων, εξοπλισμού και υλικών προς και από το χώρο της κατασκευής·

ε) το κόστος μίσθωσης μηχανημάτων και εξοπλισμού·

στ) το κόστος σχεδιασμού και τεχνικής βοήθειας που συνδέεται άμεσα με τη σύμβαση·

ζ) το εκτιμώμενο κόστος εργασιών αποκατάστασης και εγγυήσεων, που συμπεριλαμβάνει και το αναμενόμενο κόστος των εγγυήσεων και

η) τις αξιώσεις τρίτων.

Τα προαναφερόμενα στοιχεία του κόστους 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. Τα στοιχεία του κόστους που μπορεί να καταλογίζονται στις συμβατικές δραστηριότητες γενικά και μπορούν να επιμερισθούν σε συγκεκριμένες συμβάσεις κατασκευής περιλαμβάνουν:

α) ασφάλιστρα·

β) κόστος σχεδιασμού και τεχνικής βοήθειας που δεν συνδέεται άμεσα με συγκεκριμένη σύμβαση και

▼B

γ) γενικά έξοδα κατασκευών.

Το κόστος αυτό κατανέμεται με τη χρήση συστηματικών και ορθολογικών μεθόδων, που εφαρμόζονται ομοιόμορφα για όλα τα στοιχεία του κόστους που έχουν όμοια χαρακτηριστικά. Η κατανομή βασίζεται στο συνηθισμένο επίπεδο κατασκευαστικής δραστηριότητας. Τα κατασκευαστικά γενικά έξοδα περιλαμβάνουν στοιχεία κόστους, όπως η σύνταξη και επεξεργασία της μισθοδοσίας του προσωπικού κατασκευών. ►M1 Οι δαπάνες που μπορούν να σχετίζονται με συμβατικές δραστηριότητες εν γένει και να επιμερίζονται σε συγκεκριμένες συμβάσεις κατασκευής περιλαμβάνουν επίσης και το κόστος δανεισμού. ◄

19. Δαπάνες που ειδικά επιβαρύνουν τον πελάτη, σύμφωνα με τους όρους της σύμβασης, μπορεί να περιλαμβάνουν ορισμένα γενικές δαπάνες διοίκησης και ανάπτυξης, των οποίων η καταβολή προς τον κατασκευαστή καθορίζεται από τους όρους της σύμβασης.

20. Στοιχεία κόστους που δεν μπορεί να επιρριφθούν στις συμβατικές δραστηριότητες ή δεν μπορεί να επιβαρύνουν μία σύμβαση, αποκλείονται από τα κόστος της σύμβασης κατασκευής. Σε αυτά τα στοιχεία περιλαμβάνονται:

α) γενικά έξοδα διοικητικής λειτουργίας για τα οποία δεν προβλέπεται στη σύμβαση επιστροφή·

β) έξοδα πώλησης·

γ) δαπάνες ερευνών και ανάπτυξης για τις οποίες 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 εξασφαλίζεται η σύμβαση μέχρι την πλήρη ολοκλήρωση αυτής. Όμως, έξοδα που σχετίζονται άμεσα με μια σύμβαση και που πραγματοποιήθηκαν για την εξασφάλιση της σύμβασης συμπεριλαμβάνονται επίσης ως μέρος του συμβατικού κόστους, εφόσον είναι δυνατόν να απομονωθούν και να επιμετρηθούν αξιόπιστα και αναμένεται ότι η σύμβαση θα συναφθεί. Όταν τα έξοδα για τη σύναψη μιας σύμβασης αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα της περιόδου κατά την οποία έγιναν, δεν περιλαμβάνονται στο συμβατικό κόστος, εφόσον η σύμβαση συνάπτεται σε επόμενη περίοδο.

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΕΣΟΔΩΝ ΚΑΙ ΕΞΟΔΩΝ ΣΥΜΒΑΣΕΩΝ

22. Όταν η έκβαση μιας σύμβασης κατασκευής μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, τα συμβατικά έσοδα και τα έξοδα που συνδέονται με τη σύμβαση θα αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα χρήσης, ανάλογα με το στάδιο ολοκλήρωσης της συμβατικής δραστηριότητας κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Μία αναμενόμενη ζημία από τη σύμβαση κατασκευής πρέπει να βαρύνει αμέσως τα αποτελέσματα, σύμφωνα με την παράγραφο 36.

23. Στην περίπτωση της «σύμβασης σταθερού τιμήματος» το αποτέλεσμα της σύμβασης κατασκευής μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, όταν πληρούνται όλες οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) το συνολικό συμβατικό έσοδο μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα·

β) πιθανολογείται ότι τα οικονομικά οφέλη, που συνδέονται με τη συναλλαγή, θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα·

▼B

γ) τόσο το συμβατικό κόστος για την ολοκλήρωση του έργου όσο και το στάδιο ολοκλήρωσης κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, μπορεί να επιμετρηθούν αξιόπιστα και

δ) οι αναληφθείσες δαπάνες που θα επιρριφθούν στο έργο μπορούν να προσδιοριστούν με σαφήνεια και να επιμετρηθούν αξιόπιστα, ούτως ώστε το πραγματικό συμβατικό έξοδο που πραγματοποιείται να μπορεί να συγκριθεί με προηγούμενες εκτιμήσεις.

24. Στην περίπτωση της «σύμβασης κόστους πλέον κέρδους» το αποτέλεσμα της σύμβασης κατασκευής μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, όταν πληρούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) πιθανολογείται ότι τα οικονομικά οφέλη, που συνδέονται με τη συναλλαγή, θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα, και

β) τα συμβατικά έξοδα που θα επιρριφθούν στο έργο, μπορεί να προσδιοριστούν με σαφήνεια και να επιμετρηθούν αξιόπιστα, ανεξάρτητα από το αν τα έξοδα αυτά είναι ειδικά ανακτήσιμα ή όχι.

25. Η αναγνώριση του εσόδου και των εξόδων με βάση το στάδιο ολοκλήρωσης μιας σύμβασης, συχνά αναφέρεται ως «μέθοδος ποσοστιαίας ολοκλήρωσης». Σύμφωνα με αυτήν τη μέθοδο, το συμβατικό έσοδο αντικρίζεται με τα συμβατικά έξοδα που διενεργήθηκαν μέχρι το συγκεκριμένο στάδιο ολοκλήρωσης, με αποτέλεσμα να καταχωρίζεται 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 επίδοσης κατά τη διάρκεια μιας περιόδου.

26. Σύμφωνα με τη μέθοδο ποσοστιαίας ολοκλήρωσης, το συμβατικό έσοδο λογίζεται ως έσοδο ►**M5** στα αποτελέσματα ◄ των περιόδων κατά τις οποίες εκτελείται το έργο. Το συμβατικό κόστος συνήθως βαρύνει ►**M5** τα αποτελέσματα ◄ των περιόδων κατά τις οποίες εκτελείται το έργο στο οποίο αφορά. Όμως, κάθε αναμενόμενη υπέρβαση του συνόλου του συμβατικού κόστους σε σχέση με το σύνολο του συμβατικού εσόδου του έργου, λογίζεται αμέσως στα έξοδα, σύμφωνα με την παράγραφο 36.

27. Ένας κατασκευαστής μπορεί να έχει επιβαρυνθεί με συμβατικά έξοδα, που αφορούν σε μελλοντική δραστηριότητα της σύμβασης. Αυτά τα έξοδα αναγνωρίζονται ως περιουσιακά στοιχεία, εφόσον αναμένεται ότι θα καλυφθούν, οπότε αντιπροσωπεύουν ένα ποσό που οφείλεται από τον πελάτη και συχνά κατατάσσεται ως συμβατικό έργο υπό εκτέλεση.

28. Το αποτέλεσμα μιας σύμβασης κατασκευής μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, μόνον όταν αναμένεται ότι τα οικονομικά οφέλη που συνδέονται με τη σύμβαση θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα. Όμως, όταν ανακύπτει αβεβαιότητα σχετικά με την δυνατότητα εισπραξιμότητα ενός ποσού, ήδη συμπεριλαμβανομένου στο συμβατικό έσοδο και ήδη αναγνωρισμένου ►**M5** στα αποτελέσματα ◄, το μη εισπρακτέο ποσό ή το ποσό για το οποίο έχει παύσει να υπάρχει πιθανότητα ανάκτησής του αναγνωρίζεται ως έξοδο και όχι ως προσαρμογή του ποσού του συμβατικού εσόδου.

29. Μια οικονομική οντότητα είναι γενικά σε θέση να κάνει αξιόπιστες εκτιμήσεις, αφού έχει συνάψει σύμβαση που ορίζει:

α) τα εκτελεστά δικαιώματα κάθε συμβαλλόμενου μέρους, σχετικά με το περιουσιακό στοιχείο που πρόκειται να κατασκευαστεί·

β) το αντάλλαγμα και

γ) τον τρόπο και τους όρους του διακανονισμού.

▼B

Συνήθως, είναι επίσης αναγκαίο για την οικονομική οντότητα να διαθέτει αποτελεσματικό εσωτερικό σύστημα οικονομικό προγραμματισμό και χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Η οικονομική οντότητα 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 οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί τη μέθοδο που επιμετρά αξιόπιστα το εκτελεσθέν έργο. Αναλόγως της φύσης της σύμβασης, στις μεθόδους μπορεί να συγκαταλέγονται και οι εξής:

α) η αναλογία των συμβατικών δαπανών που πραγματοποιήθηκαν για έργο που έχει εκτελεσθεί σε δεδομένη ημερομηνία, σε σχέση με το υπολογιζόμενο συνολικό συμβατικό κόστος·

β) αξιολογήσεις του εκτελεσθέντος έργου, ή

γ) ολοκλήρωση ενός αυτοτελούς μέρους του συμβατικού έργου.

Τμηματικές πληρωμές και προκαταβολές που ελήφθησαν από τους πελάτες, συχνά δεν αντικατοπτρίζουν το εκτελεσθέν έργο.

31. Όταν το στάδιο ολοκλήρωσης προσδιορίζεται με βάση το συμβατικό κόστος μέχρι τη δεδομένη ημερομηνία, στο κόστος αυτό περιλαμβάνονται μόνο οι συμβατικές δαπάνες που αντιπροσωπεύουν τις εκτελεσθείσες εργασίες. Παραδείγματα συμβατικού κόστους που αποκλείεται, αποτελούν:

α) το κόστος συμβάσεων 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 δεν μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα:

α) το έσοδο πρέπει να αναγνωρίζεται μόνον κατά την έκταση που το πραγματοποιημένο συμβατικό έξοδο πιθανολογείται ότι θα ανακτηθεί και

β) τα συμβατικά έξοδα πρέπει να λογίζονται στα έξοδα της περιόδου στην οποία πραγματοποιούνται.

Μία αναμενόμενη ζημία από τη σύμβαση κατασκευής πρέπει να βαρύνει αμέσως τα αποτελέσματα, σύμφωνα με την παράγραφο 36.

33. Κατά τη διάρκεια των πρώτων σταδίων μιας σύμβασης, συχνά συμβαίνει να μην είναι δυνατή η αξιόπιστη εκτίμηση του αποτελέσματος της σύμβασης. Παρ' όλα αυτά, μπορεί να είναι πιθανόν ότι η οικονομική οντότητα θα ανακτήσει το συμβατικό έξοδο που έχει πραγματοποιηθεί. Συνεπώς, το συμβατικό έσοδο αναγνωρίζεται μόνον κατά την έκταση που τα υφιστάμενα έξοδα αναμένεται να ανακτηθούν. Όταν το αποτέλεσμα της σύμβασης δεν μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, κανένα κέρδος δεν αναγνωρίζεται. Όμως και αν ακόμη το αποτέλεσμα της σύμβασης δεν μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, μπορεί να αναμένεται ότι το συνολικό συμβατικό κόστος θα υπερβεί τα συνολικά συμβατικά έσοδα. Στις περιπτώσεις αυτές, κάθε αναμενόμενη υπέρβαση του συνολικού συμβατικού κόστους επί του συνολικού συμβατικού εσόδου του έργου, λογίζεται αμέσως στα έξοδα, σύμφωνα με την παράγραφο 36.

▼B

34. Το συμβατικό κόστος που δεν αναμένεται να ανακτηθεί, βαρύνει αμέσως τα αποτελέσματα. Παραδείγματα περιπτώσεων στις οποίες η ανάκτηση συμβατικού εξόδου που πραγματοποιήθηκε μπορεί να μην είναι πιθανή και στις οποίες το έξοδο αυτό μπορεί να χρειάζεται να βαρύνει τα αποτελέσματα 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 τηρήσει τις δεσμεύσεις του ή

ε) όπου ο κατασκευαστής αδυνατεί να ολοκληρώσει τη σύμβαση ή να τηρήσει τις δεσμεύσεις του από τη σύμβαση.

35. Όταν οι αβεβαιότητες που παρεμπόδισαν την αξιόπιστη εκτίμηση της έκβασης του της σύμβασης παύουν να υπάρχουν, το έσοδο και τα έξοδα που σχετίζονται με τη σύμβαση κατασκευής θα αναγνωρίζονται σύμφωνα με την παράγραφο 22 και όχι με την παράγραφο 32.

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΑΝΑΜΕΝΟΜΕΝΩΝ ΖΗΜΙΩΝ

36. Όταν πιθανολογείται ότι το συνολικό συμβατικό κόστος θα υπερβεί το συνολικό συμβατικό έσοδο, η αναμενόμενη ζημία θα βαρύνει αμέσως τα αποτελέσματα.

37. Το ποσό της ζημίας αυτής προσδιορίζεται ανεξάρτητα από:

α) το αν έχει αρχίσει το έργο της σύμβασης·

β) το στάδιο ολοκλήρωσης της συμβατικής δραστηριότητας ή

γ) το ποσό του κέρδους που αναμένεται να προκύψει από άλλες συμβάσεις, που δεν αντιμετωπίζονται ως μεμονωμένη σύμβαση κατασκευής 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 εξόδου ή η επίδραση μιας μεταβολής στην εκτίμηση του αποτελέσματος μιας σύμβασης, λογιστικοποιείται ως μεταβολή λογιστικής εκτίμησης (βλ. ΔΛΠ 8 *Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη*). Οι μετά τη μεταβολή εκτιμήσεις χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό του ποσού του εσόδου και των εξόδων που λογίζονται ►**M5** στα αποτελέσματα ◄ της περιόδου στην οποία γίνεται η μεταβολή, καθώς και των επομένων περιόδων.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

39. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:

α) το ποσό του συμβατικού εσόδου που αναγνωρίστηκε στα έσοδα της περιόδου·

β) τις μεθόδους που χρησιμοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό του συμβατικού εσόδου που αναγνωρίστηκε στην περίοδο και

γ) τις μεθόδους που χρησιμοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό του σταδίου ολοκλήρωσης των σε εκτέλεση συμβάσεων.

▼B

40. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί καθένα από τα ακόλουθα για τις σε εκτέλεση συμβάσεις κατά την ημερομηνία του ισολογισμού:

α) το άθροισμα των πραγματοποιηθέντων εξόδων και των κερδών που αναγνωρίσθηκαν (μείον αναγνωρισθείσες 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 οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τα ακόλουθα:

α) το μεικτό ποσό που οφείλεται από τους πελάτες για συμβατικό έργο, ως περιουσιακό στοιχείο και

β) το μεικτό ποσό που οφείλεται στους πελάτες για συμβατικό έργο, ως υποχρέωση.

43. Το μεικτό ποσό που οφείλεται από τους πελάτες για συμβατικό έργο, είναι η διαφορά:

α) των πραγματοποιηθέντων εξόδων συν τα αναγνωρισθέντα κέρδη μείον·

β) το σύνολο των ζημιών που αναγνωρίσθηκαν και των τμηματικών τιμολογήσεων,

για όλες τις σε εκτέλεση συμβάσεις, για τις οποίες τα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν (μείον αναγνωρισθείσες ζημίες) υπερβαίνουν τις τμηματικές τιμολογήσεις.

44. Το μεικτό ποσό που οφείλεται στους πελάτες για συμβατικό έργο, είναι η διαφορά:

α) των πραγματοποιηθέντων εξόδων συν τα αναγνωρισθέντα κέρδη μείον·

β) το σύνολο των ζημιών που αναγνωρίσθηκαν και των τμηματικών τιμολογήσεων,

για όλες τις σε εκτέλεση συμβάσεις, για τις οποίες οι τμηματικές τιμολογήσεις υπερβαίνουν τα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν συν τα αναγνωρισθέντα κέρδη (μείον αναγνωρισθείσες ζημίες).

45. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί κάθε ενδεχόμενη υποχρέωση και ενδεχόμενο περιουσιακό στοιχείο σύμφωνα με το ΔΛΠ 37 *Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία.* Ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία μπορεί να προκύψουν από τέτοια στοιχεία, όπως έξοδα εγγυήσεων, αξιώσεις, ποινές ή πιθανές ζημίες.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

46. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται για οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 1995.

▼B

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 12

Φόροι εισοδήματος

ΣΚΟΠΟΣ

Σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να καθορίσει τον 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 (τον μελλοντικό διακανονισμό) της λογιστικής αξίας περιουσιακών στοιχείων (υποχρεώσεων) που αναγνωρίζονται στον ισολογισμό μιας οικονομικής οντότητας και

β) συναλλαγές και άλλα γεγονότα της τρέχουσας περιόδου που αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομική οντότητας.

Κατά την αναγνώριση ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης εξυπακούεται ότι η αναφέρουσα οικονομική οντότητα αναμένει να ανακτήσει ή να τακτοποιήσει τη λογιστική αξία αυτού του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης. Αν αναμένεται ότι η ανάκτηση ή η τακτοποίηση αυτής της λογιστικής αξίας θα καταστήσει τις μελλοντικές πληρωμές φόρων μεγαλύτερες (μικρότερες) από ό,τι αυτές θα ήταν αν η ανάκτηση ή ο διακανονισμός αυτός δεν είχε φορολογικές συνέπειες, αυτό το Πρότυπο απαιτεί από την οικονομική οντότητα να αναγνωρίζει μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση (αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο), με ορισμένες περιορισμένες εξαιρέσεις.

Το παρόν Πρότυπο απαιτεί από μια οικονομική οντότητα να λογιστικοποιεί τις φορολογικές συνέπειες των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τον ίδιο τρόπο που λογιστικοποιεί τις ίδιες τις συναλλαγές και άλλα γεγονότα. ►**M5** Για συναλλαγές και άλλα γεγονότα που αναγνωρίζονται εκτός των αποτελεσμάτων (είτε στα λοιπά συνολικά έσοδα είτε απευθείας στα ίδια κεφάλαια), οποιεσδήποτε σχετικές φορολογικές επιπτώσεις αναγνωρίζονται επίσης εκτός των αποτελεσμάτων (είτε στα λοιπά συνολικά έσοδα είτε απευθείας στα ίδια κεφάλαια, αντίστοιχα). ◄ Για συναλλαγές και άλλα γεγονότα που αναγνωρίζονται απευθείας στα ίδια κεφάλαια, οποιεσδήποτε σχετικές φορολογικές επιπτώσεις αναγνωρίζονται επίσης κατευθείαν στα ίδια κεφάλαια. ►**M12** Ομοίως, η αναγνώριση αναβαλλόμενων φορολογικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων σε μια συνένωση επιχειρήσεων επηρεάζει το ποσό της υπεραξίας που προκύπτει σ' αυτή τη συνένωση επιχειρήσεων ή το αναγνωρισθέν ποσό κέρδους της αγοράς ευκαιρίας. ◄

Το παρόν Πρότυπο ασχολείται επίσης με την αναγνώριση των αναβαλλόμενων φορολογικών περιουσιακών στοιχείων 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 στα φορολογητέα κέρδη. Οι φόροι εισοδήματος περιλαμβάνουν επίσης φόρους, όπως οι παρακρατούμενοι φόροι, οι οποίοι είναι πληρωτέοι από μία θυγατρική, συγγενή ή ►**M32** κοινή ρύθμιση ◄ κατά τη διανομή κερδών προς την αναφέρουσα οικονομική οντότητα.

3. [Απαλείφθηκε]

▼B

4. Αυτό το Πρότυπο δεν ασχολείται με τις μεθόδους της λογιστικής καταχώρισης για τις Κρατικές επιχορηγήσεις (βλ. ΔΛΠ 20 *Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης*) ή για τις φορολογικές πιστώσεις λόγω επένδυσης. Όμως, αυτό το Πρότυπο καλύπτει τη λογιστική των προσωρινών διαφορών που μπορεί να προκύψουν από τέτοιες επιχορηγήσεις ή από φορολογικές πιστώσεις λόγω επένδυσης.

ΟΡΙΣΜΟΙ

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

Λογιστικό αποτέλεσμα είναι το κέρδος ή ζημία μιας περιόδου, πριν από την αφαίρεση του εξόδου φόρου.

Φορολογητέο κέρδος (φορολογική ζημία) είναι το ποσό του κέρδους (ή η ζημία) μιας περιόδου, που προσδιορίζεται σύμφωνα με τους κανόνες που έχουν τεθεί από τις φορολογικές αρχές, επί του οποίου είναι πληρωτέοι (ανακτήσιμοι) οι φόροι εισοδήματος.

Έξοδο φόρου (έσοδο φόρου) είναι το συγκεντρωτικό ποσό που περιλαμβάνεται στον προσδιορισμό του κέρδους ή της ζημίας της περιόδου και αφορά τον τρέχοντα και τον αναβαλλόμενο φόρο.

Τρέχων φόρος είναι το ποσό των πληρωτέων (ανακτήσιμων) 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 χρονικές διαφορές.

Αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία είναι τα ποσά των φόρων εισοδήματος που είναι ανακτήσιμα 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) *φορολογητέες προσωρινές διαφορές* οι οποίες είναι προσωρινές διαφορές που θα καταλήξουν σε φορολογητέα ποσά κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους (της φορολογικής ζημίας) των μελλοντικών περιόδων, όταν η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης ανακτάται ή τακτοποιείται ή

β) *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 της υποχρέωσης ανακτάται ή τακτοποιείται.

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 (το έσοδο φόρου) περιλαμβάνει το τρέχον έξοδο φόρου (το τρέχον έσοδο φόρου) και το αναβαλλόμενο έξοδο φόρου (το αναβαλλόμενο έσοδο φόρου).

▼B

Φορολογική βάση

7. Η φορολογική βάση περιουσιακού στοιχείου είναι το ποσό που θα είναι εκπεστέο φορολογικά από φορολογητέα οικονομικά οφέλη που θα εισρεύσουν σε μια οικονομική οντότητα, όταν αυτή ανακτά τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου. Αν αυτά τα οικονομικά οφέλη δεν θα είναι φορολογητέα, η φορολογική βάση του περιουσιακού στοιχείου 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 εμπορικών απαιτήσεων είναι 100*.

4. Μερίσματα εισπρακτέα από θυγατρική έχουν λογιστική αξία 100. Τα μερίσματα δεν είναι φορολογητέα. Στην ουσία, ολόκληρη η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου είναι εκπεστέα από τα οικονομικά οφέλη. *Συνεπώς, η φορολογική βάση των εισπρακτέων μερισμάτων είναι 100* (α).

5. Δάνειο εισπρακτέο έχει λογιστική αξία 100. Η εξόφληση του δανείου δεν θα έχει φορολογικές συνέπειες. *Η φορολογική βάση του δανείου είναι 100*.

(α) Σύμφωνα με αυτήν 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.

8. Η φορολογική βάση μιας υποχρέωσης είναι η λογιστική αξία της, μείον κάθε ποσό που θα είναι εκπεστέο φορολογικά σε σχέση με αυτήν 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 δεν θα είναι φορολογητέο σε μελλοντικές περιόδους.

Παραδείγματα

1. Στις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις περιλαμβάνονται δεδουλευμένα έξοδα με λογιστική αξία 100. Το σχετικό έξοδο θα εκπεστεί φορολογικά σε ταμιακή βάση. *Η φορολογική βάση των δεδουλευμένων εξόδων είναι μηδέν*.
2. Στις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις περιλαμβάνονται προεισπραχθέντες πιστωτικοί τόκοι, με λογιστική αξία 100. Το σχετικό έσοδο τόκων φορολογήθηκε σε ταμιακή βάση. *Η φορολογική βάση του προεισπραχθέντος τόκου είναι μηδέν*.

▼B

3. Στις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις περιλαμβάνονται δεδουλευμένα έξοδα με λογιστική αξία 100. Το σχετικό έξοδο έχει ήδη εκπεστεί φορολογικά. *Η φορολογική βάση των δεδουλευμένων εξόδων είναι 100*.

4. Στις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις περιλαμβάνονται δεδουλευμένα έξοδα για ποινές και πρόστιμα με λογιστική αξία 100.Τα πρόστιμα και οι ποινές δεν εκπίπτονται φορολογικά. *Η φορολογική βάση των δεδουλευμένων εξόδων για ποινές και πρόστιμα είναι 10* (α).

5. Υποχρέωση δανείου έχει λογιστική αξία 100.Η εξόφληση του δανείου δεν θα έχει φορολογικές συνέπειες. *Η φορολογική βάση του δανείου είναι 100*.

(α) Σύμφωνα με αυτήν την ανάλυση, δεν υπάρχουν φορολογητέες προσωρινές διαφορές. Μία εναλλακτική ανάλυση είναι ότι τα δεδουλευμένα έξοδα για ποινές και πρόστιμα 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 αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο.

9. Μερικά στοιχεία έχουν φορολογική βάση, αλλά δεν είναι αναγνωρισμένα ως περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις στον ισολογισμό. Για παράδειγμα, κόστη έρευνας αναγνωρίζονται στα έξοδα κατά τον προσδιορισμό του λογιστικού κέρδους της περιόδου, στην οποία αυτά υφίστανται, 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 της έρευνας, 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 αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο.

▼M33

10. Όταν η φορολογική βάση περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης δεν είναι αμέσως εμφανής, είναι χρήσιμο να λαμβάνεται υπόψη η θεμελιώδης αρχή στην οποία βασίζεται το παρόν Πρότυπο: ότι μια οικονομική οντότητα, με ορισμένες περιορισμένες εξαιρέσεις, οφείλει να αναγνωρίσει αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση (περιουσιακό στοιχείο) οσάκις η ανάκτηση ή ο διακανονισμός 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 ο διακανονισμός δεν είχε φορολογικές συνέπειες. Το παράδειγμα Γ που ακολουθεί την παράγραφο 5Α απεικονίζει 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 διακανονισμού.

▼B

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 προσδιορίζεται με αναφορά σε μία ενοποιημένη φορολογική δήλωση, σε όσες δικαιοδοσίες προβλέπεται η υποβολή τέτοιας δήλωσης. Σε άλλες δικαιοδοσίες, η φορολογική βάση προσδιορίζεται με αναφορά στις φορολογικές δηλώσεις κάθε οικονομικής οντότητας του ομίλου.

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΤΡΕΧΟΥΣΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ ΚΑΙ ΤΡΕΧΟΝΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

12. Ο τρέχων φόρος για την τρέχουσα και τις προηγούμενες περιόδους θα αναγνωρίζεται ως υποχρέωση, στο βαθμό που δεν έχει καταβληθεί. Αν το ποσό που ήδη καταβλήθηκε για την τρέχουσα και τις προηγούμενες χρήσεις υπερβαίνει το οφειλόμενο ποσό για αυτές τις περιόδους, το επιπλέον θα αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο.

13. Το όφελος που σχετίζεται με μία φορολογική ζημία η οποία μπορεί να μεταφερθεί αναδρομικά για ανάκτηση τρέχοντος φόρου προηγούμενης περιόδου, θα αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο.

▼B

14. Όταν χρησιμοποιείται φορολογική ζημία για την ανάκτηση τρέχοντος φόρου προηγούμενης περιόδου, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει την ωφέλεια ως περιουσιακό στοιχείο στην περίοδο στην οποία προκύπτει η φορολογική ζημία, επειδή αναμένεται ότι η ωφέλεια θα εισρεύσει στην οικονομική οντότητα και επειδή μπορεί να επιμετρηθεί βάσιμα.

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ ΚΑΙ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΠΡΟΣΩΡΙΝΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ

15. Για όλες τις φορολογητέες προσωρινές διαφορές θα αναγνωρίζεται μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση, εκτός εάν και στην έκταση που η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση προκύπτει από:

α) την αρχική αναγνώριση της υπεραξίας ή

β) την αρχική αναγνώριση ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης σε μία συναλλαγή που:

i) δεν είναι συνένωση επιχειρήσεων και

ii) κατά το χρόνο της συναλλαγής, δεν επηρεάζει ούτε το λογιστικό κέρδος ούτε το φορολογητέο κέρδος (τη φορολογική ζημία).

Όμως, για φορολογητέες προσωρινές διαφορές που σχετίζονται με επενδύσεις σε θυγατρικές, υποκαταστήματα και συγγενείς επιχειρήσεις και με συμμετοχές σε ►**M32** κοινές ρυθμίσεις, ◄ θα αναγνωρίζεται μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση σύμφωνα με την παράγραφο 39.

16. Είναι συνακόλουθο της αναγνώρισης ενός περιουσιακού στοιχείου ότι η λογιστική αξία θα ανακτηθεί με τη μορφή οικονομικών ωφελειών που θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα σε μελλοντικές περιόδους. Όταν η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει τη φορολογική βάση του, το ποσό των φορολογητέων οικονομικών ωφελειών θα υπερβαίνει το ποσό που θα επιτρέπεται ως έκπτωση για φορολογικούς σκοπούς. Η διαφορά αυτή είναι μία φορολογητέα προσωρινή διαφορά και η δέσμευση πληρωμής του προκύπτοντος φόρου εισοδήματος σε μελλοντικές περιόδους είναι μία αναβαλλόμενη φορολογική δέσμευση. Καθώς η οικονομική οντότητα ανακτά τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, η φορολογητέα προσωρινή διαφορά θα αναστρέφεται και η οικονομική οντότητα θα έχει φορολογητέο κέρδος. Αυτό καθιστά πιθανό ότι οικονομικά οφέλη θα εκρέουν από την οικονομική οντότητα με τη μορφή φορολογικών πληρωμών. Συνεπώς, αυτό το Πρότυπο απαιτεί την αναγνώριση 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 αξία 100 Η σωρευμένη απόσβεση για φορολογικούς σκοπούς είναι 90 και ο συντελεστής φορολογίας 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 οικονομική οντότητα πρέπει να κερδίσει φορολογητέο εισόδημα των 100, αλλά έχει δυνατότητα να εκπέσει φορολογική απόσβεση μόνο 60. Συνεπώς, η οικονομική οντότητα θα πληρώσει φόρους εισοδήματος 10 (40 με 25 %), όταν θα ανακτήσει τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου. Η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας των 100 και της φορολογικής βάσης των 60 είναι μία φορολογητέα προσωρινή διαφορά των 40. Για το λόγο αυτό, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση των 10 (40 με 25 %) που αντιπροσωπεύει τους φόρους εισοδήματος που θα πληρώσει, όταν θα ανακτήσει τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου.

▼B

17. Ορισμένες προσωρινές διαφορές προκύπτουν όταν έσοδα ή έξοδα περιλαμβάνονται στο λογιστικό αποτέλεσμα μιας περιόδου, αλλά περιλαμβάνονται στο φορολογητέο αποτέλεσμα διαφορετικής περιόδου. Τέτοιες προσωρινές διαφορές συχνά αναφέρονται ως χρονικές διαφορές. Τα ακόλουθα είναι παραδείγματα προσωρινών διαφορών αυτού του είδους, οι οποίες είναι φορολογητέες προσωρινές διαφορές και οι οποίες συνεπώς καταλήγουν σε αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις:

α) έσοδα τόκων περιλαμβάνονται στο λογιστικό κέρδος με βάση την περίοδο που αφορούν αλλά μπορεί, σε ορισμένες δικαιοδοσίες, να συμπεριληφθούν στο φορολογητέο κέρδος όταν εισπράττονται. Η φορολογική βάση κάθε απαίτησης που αναγνωρίζεται στον ισολογισμό σε σχέση με τέτοια έσοδα είναι μηδενική, γιατί τα έσοδα δεν επηρεάζουν το φορολογητέο κέρδος μέχρι να εισπραχθούν·

β) απόσβεση που χρησιμοποιείται στον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους (φορολογικής ζημίας) μπορεί να διαφέρει από αυτήν που χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό του λογιστικού κέρδους. 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 τις εκπτώσεις σε σχέση με αυτό το περιουσιακό στοιχείο που επιτρέπονται από τις φορολογικές αρχές κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους 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 ένα αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο) και

γ) κόστη ανάπτυξης μπορεί να κεφαλαιοποιούνται και να αποσβένονται στη διάρκεια μελλοντικών χρήσεων κατά τον προσδιορισμό του λογιστικού κέρδους, αλλά να εκπίπτονται κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος στην περίοδο στην οποία πραγματοποιούνται. Τέτοια κόστη ανάπτυξης έχουν μηδενική φορολογική βάση, καθώς έχουν ήδη εκπεστεί από το φορολογητέο κέρδος. Η προσωρινή διαφορά είναι η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας του κόστους ανάπτυξης και της μηδενικής φορολογικής βάσεώς του.

18. Προσωρινές διαφορές επίσης προκύπτουν όταν:

▼M12

α) τα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις που αναλήφθηκαν αναγνωρίζονται στην εύλογη αξία τους σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Α. 3 *Συνενώσεις Επιχειρήσεων*, αλλά καμία ισοδύναμη προσαρμογή δεν γίνεται για φορολογικούς σκοπούς (βλέπε παράγραφο 19)·

▼B

β) περιουσιακά στοιχεία αναπροσαρμόζονται, χωρίς να γίνει ισοδύναμη προσαρμογή για φορολογικούς σκοπούς (βλ. παράγραφο 20)·

γ) προκύπτει υπεραξία σε μία συνένωση επιχειρήσεων (βλ. παράγραφο 21)·

δ) η φορολογική βάση περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης κατά την αρχική αναγνώριση διαφέρει από την αρχική λογιστική αξία τους, για παράδειγμα όταν μια οικονομική οντότητα ωφελείται από μη φορολογητέες κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν σε περιουσιακά στοιχεία (βλ. παραγράφους 22 και 33) ή

ε) η λογιστική αξία των επενδύσεων σε θυγατρικές, υποκαταστήματα και συγγενείς επιχειρήσεις ή των συμμετοχών σε ►M32 κοινές ρυθμίσεις ◄ γίνεται διαφορετική από τη φορολογική βάση της επένδυσης ή της συμμετοχής (βλ. παραγράφους 38-45).

Συνενώσεις επιχειρήσεων

19. ►M12 Με μικρές εξαιρέσεις, τα αποκτηθέντα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία και αναληφθείσες υποχρεώσεις σε μια συνένωση επιχειρήσεων αναγνωρίζονται στην εύλογή τους αξία κατά την ημερομηνία απόκτησης. ◄ Προσωρινές διαφορές προκύπτουν όταν οι φορολογικές βάσεις των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν και υποχρεώσεων που αναλήφθηκαν δεν επηρεάζονται από τη συνένωση επιχειρήσεων ή επηρεάζονται με διαφορετικό τρόπο. Για παράδειγμα, όταν η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου αυξάνεται στην εύλογη αξία αλλά η φορολογική βάση

▼B

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 (βλ. παράγραφο 66).

▼M54

Η παράγραφος 20 τροποποιείται για οικονομικές οντότητες οι οποίες δεν έχουν υιοθετήσει το ΔΠΧΑ 9 *Χρηματοοικονομικά Μέσα*.

Περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στην εύλογη αξία

20. Τα ΔΠΧΑ επιτρέπουν ή απαιτούν ορισμένα περιουσιακά στοιχεία να τηρούνται λογιστικά στην εύλογη αξία ή να αναπροσαρμόζονται (βλέπε για παράδειγμα, ΔΛΠ 16 *Ενσώματα πάγια*, ΔΛΠ 38 *Άυλα περιουσιακά στοιχεία*, ΔΛΠ 39 *Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση*, ΔΛΠ 40 *Επενδύσεις σε ακίνητα* και ΔΠΧΑ 16 *Μισθώσεις*). Σε ορισμένες δικαιοδοσίες, η αναπροσαρμογή ή άλλου είδους επαναδιατύπωση ενός περιουσιακού στοιχείου στην εύλογη αξία επηρεάζει το φορολογητέο κέρδος (φορολογική ζημία) για την τρέχουσα περίοδο. Ως αποτέλεσμα, η φορολογική βάση του περιουσιακού στοιχείου προσαρμόζεται και δεν προκύπτει καμία προσωρινή διαφορά. Σε άλλες δικαιοδοσίες, η αναπροσαρμογή ή επαναδιατύπωση ενός περιουσιακού στοιχείου δεν επηρεάζει το φορολογητέο κέρδος στην 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 ωφελειών προς την οικονομική οντότητα και το ποσό που θα είναι εκπεστέο φορολογικά θα διαφέρει από το ποσό αυτών των οικονομικών ωφελειών. Η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας ενός αναπροσαρμοσμένου περιουσιακού στοιχείου και της φορολογικής βάσης του είναι μία προσωρινή διαφορά και δημιουργεί αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή περιουσιακό στοιχείο. Αυτό είναι αληθές και αν ακόμη:

▼B

α) η οικονομική οντότητα 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 επί του κεφαλαιουχικού κέρδους 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.

▼M54

Η παράγραφος 20 τροποποιείται για οικονομικές οντότητες οι οποίες έχουν υιοθετήσει το ΔΠΧΑ 9 *Χρηματοοικονομικά Μέσα*.

Περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στην εύλογη αξία

20. Τα ΔΠΧΑ επιτρέπουν ή απαιτούν ορισμένα περιουσιακά στοιχεία να τηρούνται λογιστικά στην εύλογη αξία ή να αναπροσαρμόζονται (βλέπε για παράδειγμα, ΔΛΠ 16 *Ενσώματα πάγια*, ΔΛΠ 38 *Άυλα περιουσιακά στοιχεία*, ΔΛΠ 40 *Επενδύσεις σε ακίνητα*, ΔΠΧΑ 9 *Χρηματοοικονομικά μέσα* και ΔΠΧΑ 16 *Μισθώσεις*). Σε ορισμένες δικαιοδοσίες, η αναπροσαρμογή ή άλλου είδους επαναδιατύπωση ενός περιουσιακού στοιχείου στην εύλογη αξία επηρεάζει το φορολογητέο κέρδος (φορολογική ζημία) για την τρέχουσα περίοδο. Ως αποτέλεσμα, η φορολογική βάση του περιουσιακού στοιχείου προσαρμόζεται και δεν προκύπτει καμία προσωρινή διαφορά. Σε άλλες δικαιοδοσίες, η αναπροσαρμογή ή επαναδιατύπωση ενός περιουσιακού στοιχείου δεν επηρεάζει το φορολογητέο κέρδος στην 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 ωφελειών προς την οικονομική οντότητα και το ποσό που θα είναι εκπεστέο φορολογικά θα διαφέρει από το ποσό αυτών των οικονομικών ωφελειών. Η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας ενός αναπροσαρμοσμένου περιουσιακού στοιχείου και της φορολογικής βάσης του είναι μία προσωρινή διαφορά και δημιουργεί αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή περιουσιακό στοιχείο. Αυτό είναι αληθές και αν ακόμη:

▼B

α) η οικονομική οντότητα 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 επί του κεφαλαιουχικού κέρδους 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

▼M12

21. Η υπεραξία που προκύπτει σε μια συνένωση επιχειρήσεων επιμετράται ως η υπέρβαση του (α) επάνω από το (β) παρακάτω:

α) το συνολικό των:

(i) ανταλλάγματος που μεταβιβάσθηκε και επιμετρήθηκε σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Α. 3, το οποίο κατά κανόνα απαιτεί εύλογη αξία κατά την ημερομηνία απόκτησης,

(ii) ποσού τυχόν μειοψηφικών συμμετοχών στον αποκτώμενο που έχουν αναγνωρισθεί σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Α. 3 και

(iii) σε συνένωση επιχειρήσεων που επιτυγχάνεται σε στάδια, την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία της απόκτησης των συμμετοχικών δικαιωμάτων που κατείχε ο αποκτών προηγουμένως στον αποκτώμενο.

β) το καθαρό των ποσών κατά την ημερομηνία απόκτησης από τα αποκτηθέντα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία και της αναληφθείσες υποχρεώσεις επιμετρημένα σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Α. 3.

▼B

Πολλές φορολογικές αρχές δεν επιτρέπουν μειώσεις στη λογιστική αξία της υπεραξίας ως ενός εκπεστέου εξόδου, 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 επιμετράται ως υπολειμματική αξία και η αναγνώριση της αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης θα αύξανε τη λογιστική αξία της υπεραξίας.

▼M12

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 μια οικονομική οντότητα σε μια συνένωση επιχειρήσεων αναγνωρίζει υπεραξία ΝΜ 100 αλλά έχει μηδενική φορολογική βάση, η παράγραφος 15(α) απαγορεύει στην οικονομική οντότητα να αναγνωρίσει την προκύπτουσα αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση. Αν η οικονομική οντότητα αναγνωρίσει μεταγενέστερα μια ζημία απομείωσης ΝΜ 20 για εκείνη την υπεραξία, το ποσό της φορολογητέας προσωρινής διαφοράς που σχετίζεται με την υπεραξία μειώνεται από ΝΜ 100 σε ΝΜ 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 μια οικονομική οντότητα σε μία συνένωση επιχειρήσεων αναγνωρίζει υπεραξία ύψους 100 που εκπίπτεται για φορολογικούς σκοπούς με ετήσιο συντελεστή 20 τοις εκατό, αρχίζοντας από το έτος της απόκτησης, η φορολογική βάση της υπεραξίας είναι ΝΜ 100 στην αρχική αναγνώριση και 80 στο τέλος του πρώτου έτους της απόκτησης. Αν η λογιστική αξία της υπεραξίας

▼M12

στο τέλος του έτους της απόκτησης παραμένει αμετάβλητη στο ΝΜ 100, μια 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.

▼B

Αρχική αναγνώριση ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης

▼M12

22. Μια προσωρινή διαφορά μπορεί να προκύπτει κατά την αρχική αναγνώριση ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης, για παράδειγμα αν μέρος ή όλο το κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου δεν θα είναι εκπεστέο φορολογικά. Η μέθοδος της λογιστικής παρακολούθησης μιας τέτοιας προσωρινής διαφοράς εξαρτάται από τη φύση της συναλλαγής που οδήγησε στην αρχική αναγνώριση του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης:

α) σε μια συνένωση επιχειρήσεων, μια οικονομική οντότητα αναγνωρίζει αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις ή περιουσιακά στοιχεία και αυτό επηρεάζει το ποσό της υπεραξίας ή του κέρδους αγοράς ευκαιρίας που αναγνωρίζει (βλέπε παράγραφο 19)·

▼B

β) αν η συναλλαγή επηρεάζει είτε το λογιστικό κέρδος είτε το φορολογητέο κέρδος, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει κάθε προκύπτουσα φορολογική υποχρέωση ή περιουσιακό στοιχείο και αναγνωρίζει το προκύπτον αναβαλλόμενο έξοδο ή έσοδο φόρου ►M5 στα αποτελέσματα ◄ (βλ. παράγραφο 59)·

γ) αν η συναλλαγή δεν είναι μία συνένωση επιχειρήσεων και δεν επηρεάζει ούτε το λογιστικό ούτε το φορολογητέο κέρδος, η οικονομική οντότητα θα αναγνώριζε την προκύπτουσα αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή περιουσιακό στοιχείο και θα προσάρμοζε τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ή της 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 οικονομική οντότητα να αναγνωρίζει την προκύπτουσα αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή περιουσιακό στοιχείο, είτε κατά την αρχική αναγνώριση είτε μεταγενέστερα (βλ. το παράδειγμα που ακολουθεί). Περαιτέρω, η οικονομική οντότητα δεν αναγνωρίζει μεταγενέστερες μεταβολές στη μη αναγνωρισμένη αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή περιουσιακό στοιχείο, καθώς το περιουσιακό στοιχείο αποσβένεται.

Παράδειγμα εφαρμογής της παραγράφου 22 στοιχείο γ)

Μια οικονομική οντότητα 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 κεφαλαιουχικό κέρδος δεν θα ήταν φορολογητέο και η τυχόν ζημία κεφαλαίου δεν θα ήταν εκπεστέα.

Εφόσον ανακτά τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, η οικονομική οντότητα θα αποκτήσει φορολογητέο εισόδημα 1 000 και θα πληρώσει φόρο 400. Η οικονομική οντότητα δεν αναγνωρίζει την προκύπτουσα αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση των 400, γιατί αυτή προέρχεται από την αρχική αναγνώριση του περιουσιακού στοιχείου.

Στο επόμενο έτος, η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου είναι 800. Αποκτώντας φορολογητέο εισόδημα 800, η οικονομική οντότητα θα πληρώσει φόρο 320. Η οικονομική οντότητα δεν αναγνωρίζει την αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση των 320, γιατί αυτή προέρχεται από την αρχική αναγνώριση του περιουσιακού στοιχείου.

▼B

23. *Σύμφωνα με το ΔΛΠ 32 Χρηματοοικονομικά μέσα: Παρουσίαση,* ο εκδότης ενός σύνθετου χρηματοοικονομικού μέσου (για παράδειγμα μιας μετατρέψιμης ομολογίας) κατατάσσει το στοιχείο της υποχρέωσης του χρηματοοικονομικού μέσου στις υποχρεώσεις και το στοιχείο που αφορά ίδια κεφάλαια, στα ίδια κεφάλαια. Σε μερικές δικαιοδοσίες, η φορολογική βάση του στοιχείου της υποχρέωσης κατά την αρχική αναγνώριση 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 αναγνώριση του στοιχείου των ιδίων κεφαλαίων ξεχωριστά από το στοιχείο της υποχρέωσης. Για τον λόγο αυτό, η εξαίρεση που τίθεται στην παράγραφο 15 στοιχείο β) δεν εφαρμόζεται. Συνεπώς, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει την προκύπτουσα αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση. ►**M5** Σύμφωνα με την παράγραφο 61Α, 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 αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα ως αναβαλλόμενο έξοδο (έσοδο) φόρου. ◄

Εκπεστέες προσωρινές διαφορές

24. Για όλες τις εκπεστέες προσωρινές διαφορές αναγνωρίζεται ένα αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο, στην έκταση που είναι πιθανό ότι θα υπάρχει διαθέσιμο φορολογητέο κέρδος έναντι του οποίου η εκπεστέα προσωρινή διαφορά μπορεί να χρησιμοποιηθεί, εκτός αν το αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο προκύπτει από την αρχική αναγνώριση περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης σε συναλλαγή που:

α) δεν είναι συνένωση επιχειρήσεων και

β) κατά το χρόνο της συναλλαγής, δεν επηρεάζει ούτε το λογιστικό κέρδος ούτε το φορολογητέο κέρδος (τη φορολογική ζημία).

Όμως, για εκπεστέες προσωρινές διαφορές που σχετίζονται με επενδύσεις σε θυγατρικές, υποκαταστήματα και συγγενείς επιχειρήσεις και με συμμετοχές σε ►**M32** κοινές ρυθμίσεις ◄, το αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο θα αναγνωρίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 44.

25. Κατά την αναγνώριση μιας υποχρέωσης εξυπακούεται ότι η λογιστική αξία της θα τακτοποιηθεί σε μελλοντικές περιόδους με την εκροή από την οικονομική οντότητα πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη. Όταν οι πόροι εκρέουν από την οικονομική οντότητα, μέρος ή το σύνολο των ποσών τους μπορεί να είναι εκπεστέο κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους μίας μεταγενέστερης περιόδου από αυτή στην οποία αναγνωρίζεται η υποχρέωση. Σε τέτοιες περιπτώσεις, υπάρχει μία προσωρινή διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας της υποχρέωσης και της φορολογικής βάσης της. Ως εκ τούτου, προκύπτει ένα αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο σε σχέση με τους φόρους εισοδήματος που θα είναι ανακτήσιμοι σε μελλοντικές περιόδους, όταν αυτό το μέρος της υποχρέωσης θα μπορεί να εκπεστεί κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους. Ομοίως, αν η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου είναι μικρότερη από τη φορολογική βάση του, η διαφορά δημιουργεί ένα αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο, το οποίο θα είναι ανακτήσιμο σε μελλοντικές περιόδους.

Παράδειγμα

Μια οικονομική οντότητα αναγνωρίζει μία υποχρέωση των 100 για δουλευμένα έξοδα εγγύησης προϊόντων. Για φορολογικούς σκοπούς, τα έξοδα εγγύησης προϊόντων δεν θα είναι εκπεστέα μέχρις ότου η οικονομική οντότητα πληρώσει τις αποζημιώσεις. Ο φορολογικός συντελεστής είναι 25 %.

▼B

Η φορολογική βάση της υποχρέωσης είναι μηδενική (λογιστική αξία 100 μείον το ποσό που θα είναι εκπεστέο για φορολογικούς σκοπούς σε σχέση με αυτήν την υποχρέωση σε μελλοντικές περιόδους). Κατά την εξόφληση της υποχρέωσης στη λογιστική αξία, η οικονομική οντότητα θα μειώσει το μελλοντικό φορολογητέο κέρδος κατά το ποσό των 100 και, συνεπώς, θα μειώσει τις μελλοντικές φορολογικές πληρωμές κατά 25 (100 με 25 %). Η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας των 100 και της μηδενικής φορολογικής βάσης είναι μία εκπεστέα προσωρινή διαφορά των 100. Συνεπώς, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει ένα αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο των 25 (100 με 25 %), εφόσον αναμένεται ότι η οικονομική οντότητα 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 αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία:

α) οι δαπάνες παροχών αποχώρησης μπορεί να εκπίπτονται για τον προσδιορισμό του λογιστικού αποτελέσματος, κατά το χρόνο υπηρεσίας του εργαζομένου, αλλά να εκπίπτονται κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους είτε όταν καταβάλλονται οι εισφορές από την οικονομική οντότητα είτε όταν αυτή πληρώσει τις παροχές αποχώρησης. Υπάρχει μία προσωρινή διαφορά μεταξύ του ποσού λογιστικής αξίας της υποχρέωσης και της φορολογικής βάσης της. Η φορολογική βάση της υποχρέωσης είναι συνήθως μηδενική. Μια τέτοια εκπεστέα προσωρινή διαφορά καταλήγει σε αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο, επειδή τα οικονομικά οφέλη θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα με τη μορφή έκπτωσης από τα φορολογητέα κέρδη, όταν καταβάλλονται οι εισφορές ή οι παροχές αποχώρησης·

β) τα έξοδα έρευνας αναγνωρίζονται ως έξοδα κατά τον προσδιορισμό του λογιστικού κέρδους της περιόδου στην οποία υφίστανται, αλλά μπορεί να μην είναι εκπεστέα κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους (φορολογικής ζημίας) μέχρι μία μεταγενέστερη περίοδο. Η διαφορά μεταξύ της φορολογικής βάσης του κόστους έρευνας, όντας το ποσό το οποίο οι φορολογικές αρχές θα επιτρέψουν να εκπεστεί σε μελλοντικές περιόδους και η μηδενική λογιστική αξία, αποτελεί εκπεστέα προσωρινή διαφορά που καταλήγει σε ένα αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο·

▼M12

γ) Με μικρές εξαιρέσεις, μια οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία και αναληφθείσες υποχρεώσεις σε μια συνένωση επιχειρήσεων στην εύλογή τους αξία κατά την ημερομηνία απόκτησης. Όταν κατά την ημερομηνία της απόκτησης αναγνωρίζεται μια υποχρέωση, αλλά το σχετικό κόστος δεν εκπίπτεται κατά τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών μέχρι μια μεταγενέστερη περίοδο, προκύπτει μια εκπεστέα προσωρινή διαφορά που καταλήγει σε ένα αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο. Αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο προκύπτει επίσης, όταν η εύλογη αξία ενός αναγνωρίσιμου περιουσιακού στοιχείου που αποκτήθηκε, είναι μικρότερη από τη φορολογική του βάση. Σε αμφότερες τις περιπτώσεις, το προκύπτον αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο επηρεάζει την υπεραξία (βλέπε παράγραφο 66) και

▼B

δ) ορισμένα περιουσιακά στοιχεία μπορεί να απεικονίζονται στην εύλογη αξία ή μπορεί να αναπροσαρμόζονται χωρίς να γίνεται μία ανάλογη προσαρμογή για φορολογικούς σκοπούς (βλ. παράγραφο 20). Προκύπτει μία εκπεστέα προσωρινή διαφορά, αν η φορολογική βάση του περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει τη λογιστική αξία του.

▼M57

Παράδειγμα που επεξηγεί την παράγραφο 26

Προσδιορισμός εκπεστέας προσωρινής διαφοράς στο τέλος του έτους 2:

Η οικονομική οντότητα Α αγοράζει έναντι 1 000 NM, στις αρχές του έτους 1, έναν χρεωστικό τίτλο ονομαστικής αξίας 1 000 NM, πληρωτέο κατά τη λήξη του σε 5 έτη, με επιτόκιο 2 %, πληρωτέο κατά το τέλος εκάστου έτους. Το πραγματικό επιτόκιο είναι 2 %. Ο χρεωστικός τίτλος επιμετράται στην εύλογη αξία.

Στο τέλος του έτους 2, η εύλογη αξία του χρεωστικού τίτλου έχει μειωθεί στις 918 NM, ως αποτέλεσμα της αύξησης των επιτοκίων της αγοράς σε 5 %. Είναι πιθανό ότι η οικονομική οντότητα Α θα εισπράξει όλες τις συμβατικές ταμειακές ροές, αν εξακολουθεί να κατέχει τον χρεωστικό τίτλο.

Τα όποια κέρδη (οι όποιες ζημίες) από τον χρεωστικό τίτλο είναι φορολογητέα (εκπεστέες) μόνον όταν πραγματοποιούνται. Τα κέρδη (οι ζημίες) που προκύπτουν κατά την πώληση ή τη λήξη του χρεωστικού τίτλου υπολογίζονται, για φορολογικούς σκοπούς, ως η διαφορά μεταξύ του ποσού που εισπράττεται και του αρχικού κόστους του χρεωστικού τίτλου.

Ως εκ τούτου, η φορολογική βάση του χρεωστικού τίτλου είναι το αρχικό κόστος του.

Η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας του χρεωστικού τίτλου, στην κατάσταση οικονομικής θέσης της οικονομικής οντότητας Α (918 NM), και της φορολογικής βάσης του (1 000 NM) συνεπάγεται μια εκπεστέα προσωρινή διαφορά 82 NM στο τέλος του έτους 2 (βλ. παραγράφους 20 και 26(δ)), ανεξάρτητα από το αν η οικονομική οντότητα Α αναμένει να ανακτήσει τη λογιστική αξία του χρεωστικού τίτλου με πώληση ή με χρήση, ήτοι με την κατοχή του και την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών, ή συνδυασμό και των δύο.

Αυτό συμβαίνει επειδή οι εκπεστέες προσωρινές διαφορές είναι διαφορές μεταξύ της λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης, στην κατάσταση οικονομικής θέσης, και της φορολογικής βάσης του/της, 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 της υποχρέωσης ανακτάται ή τακτοποιείται (βλ. παράγραφο 5). Η οικονομική οντότητα Α λαμβάνει έκπτωση ισοδύναμη με τη φορολογική βάση του περιουσιακού στοιχείου (1 000 NM) κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους (φορολογικής ζημίας) είτε κατά την πώληση ή κατά τη λήξη.

▼B

27. Η αναστροφή των εκπεστέων προσωρινών διαφορών καταλήγει σε εκπτώσεις κατά τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών μελλοντικών περιόδων. Όμως, τα οικονομικά οφέλη με τη μορφή μειώσεων στις φορολογικές πληρωμές θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα, μόνον αν κερδίζει επαρκή φορολογητέα κέρδη, έναντι των οποίων οι εκπτώσεις μπορεί να συμψηφιστούν. Συνεπώς, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία, όταν αναμένεται ότι φορολογητέα κέρδη θα είναι διαθέσιμα έναντι των οποίων οι εκπεστέες προσωρινές διαφορές μπορεί να χρησιμοποιηθούν.

▼M57

27Α. Όταν μια οικονομική οντότητα αξιολογεί κατά πόσον θα υπάρχουν διαθέσιμα φορολογητέα κέρδη έναντι των οποίων μπορεί να χρησιμοποιήσει μια εκπεστέα προσωρινή διαφορά, εξετάζει αν η φορολογική νομοθεσία περιορίζει τις πηγές φορολογητέων κερδών έναντι των οποίων μπορεί να προβαίνει σε εκπτώσεις στην αναστροφή της εν λόγω εκπεστέας προσωρινής διαφοράς. Αν η φορολογική νομοθεσία δεν επιβάλλει τέτοιους περιορισμούς, η οικονομική οντότητα αξιολογεί μια εκπεστέα προσωρινή διαφορά σε συνδυασμό με όλες τις άλλες εκπεστέες προσωρινές διαφορές της. Ωστόσο, αν η φορολογική νομοθεσία περιορίζει τη χρήση των ζημιών στην έκπτωση από το εισόδημα ενός συγκεκριμένου τύπου, μια εκπεστέα προσωρινή διαφορά αξιολογείται μόνον σε συνδυασμό με άλλες εκπεστέες προσωρινές διαφορές του ενδεδειγμένου τύπου.

▼B

28. Αναμένεται ότι θα υπάρχει φορολογητέο κέρδος, 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 οντότητα, 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 το αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο, μπορεί να μεταφερθεί σε προηγούμενες ή επόμενες περιόδους.

Σε τέτοιες περιπτώσεις, το αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται στην περίοδο στην οποία προκύπτουν οι εκπεστέες προσωρινές διαφορές.

▼M57

29. Όταν υπάρχουν ανεπαρκείς φορολογητέες προσωρινές διαφορές που έχουν σχέση με την ίδια φορολογική αρχή και την ίδια φορολογητέα οικονομική οντότητα, το αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται κατά την έκταση που:

α) αναμένεται ότι η οικονομική οντότητα θα έχει επαρκή φορολογητέα κέρδη, που έχουν σχέση με την ίδια φορολογική αρχή και την ίδια φορολογητέα οικονομική οντότητα, στην ίδια περίοδο όπως η αναστροφή των εκπεστέων προσωρινών διαφορών (ή σε περιόδους κατά τις οποίες μια φορολογική ζημία που ανακύπτει από το αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο μπορεί να μεταφερθεί σε προηγούμενες ή επόμενες περιόδους). Κατά την εκτίμηση αν θα έχει επαρκές φορολογητέο κέρδος σε μελλοντικές περιόδους, η οικονομική οντότητα:

i) συγκρίνει τις εκπεστέες προσωρινές διαφορές με το μελλοντικό φορολογητέο κέρδος που εξαιρεί τις φορολογικές εκπτώσεις που προκύπτουν από την αναστροφή των εν λόγω εκπεστέων προσωρινών διαφορών. Η σύγκριση αυτή καταδεικνύει τον βαθμό στον οποίο το μελλοντικό φορολογητέο κέρδος είναι επαρκές ώστε η οικονομική οντότητα να αφαιρεί τα ποσά που προκύπτουν από την αναστροφή των εν λόγω εκπεστέων προσωρινών διαφορών.

ii) αγνοεί φορολογητέα ποσά που προκύπτουν από εκπεστέες προσωρινές διαφορές, οι οποίες αναμένονται να δημιουργηθούν σε μελλοντικές περιόδους, γιατί το αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο που προκύπτει από αυτές τις εκπεστέες προσωρινές διαφορές θα προϋποθέτει μελλοντικά φορολογητέα κέρδη για να χρησιμοποιηθεί.

β) ο φορολογικός προγραμματισμός της οικονομικής οντότητας επιτρέπει τη δημιουργία φορολογητέων κερδών στις κατάλληλες περιόδους.

29Α. Η εκτίμηση των πιθανών μελλοντικών φορολογητέων κερδών μπορεί να περιλαμβάνει την ανάκτηση ορισμένων περιουσιακών στοιχείων μιας οικονομικής οντότητας πάνω από τη λογιστική τους αξία, εάν υπάρχουν επαρκείς αποδείξεις ότι είναι πιθανό να το επιτύχει αυτό η οικονομική οντότητα. Για παράδειγμα, στην περίπτωση όπου ένα περιουσιακό στοιχείο επιμετράται στην εύλογη αξία του, η οικονομική οντότητα εξετάζει αν υπάρχουν επαρκείς αποδείξεις που οδηγούν στο συμπέρασμα ότι είναι πιθανό να ανακτήσει η οικονομική οντότητα το περιουσιακό στοιχείο πάνω από τη λογιστική του αξία. Αυτό μπορεί να συμβεί, για παράδειγμα, όταν η οικονομική οντότητα αναμένει να κατέχει χρεωστικό τίτλο σταθερού επιτοκίου και να εισπράττει τις συμβατικές ταμειακές ροές.

▼B

30. Ο φορολογικός προγραμματισμός συνίσταται σε ενέργειες στις οποίες η οικονομική οντότητα θα προέβαινε για να δημιουργήσει ή να αυξήσει το φορολογητέο εισόδημα σε συγκεκριμένη περίοδο πριν από την εκπνοή της φορολογικής ζημίας ή του πιστωτικού φόρου που μεταφέρεται εις νέο. Για παράδειγμα, σε μερικές δικαιοδοσίες, το φορολογητέο κέρδος μπορεί να δημιουργηθεί ή να αυξηθεί από:

α) επιλογή της φορολόγησης των εσόδων από τόκους είτε σε ταμιακή βάση είτε με βάση την περίοδο που αφορούν·

β) αναβολή του δικαιώματος ορισμένων εκπτώσεων από το φορολογητέο κέρδος·

γ) πώληση και πιθανή επαναμίσθωση, περιουσιακών στοιχείων που έχουν ανατιμηθεί αλλά για τα οποία η φορολογική βάση δεν έχει προσαρμοστεί για να αντανακλά αυτήν την ανατίμηση και

▼B

δ) πώληση περιουσιακού στοιχείου που δημιουργεί μη φορολογητέο εισόδημα (όπως, σε μερικές δικαιοδοσίες, 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 μελλοντικών φορολογητέων κερδών εκ πηγών άλλων από τις μελλοντικά δημιουργούμενες προσωρινές διαφορές.

31. Όταν η οικονομική οντότητα έχει ιστορικό πρόσφατων ζημιών, ακολουθεί τις οδηγίες των παραγράφων 35 και 36.

32. [Απαλείφθηκε]

▼M12

Υπεραξία

32Α. Αν η λογιστική αξία της υπεραξίας που προκύπτει σε μια συνένωση επιχειρήσεων είναι μικρότερη από τη φορολογική της βάση, η διαφορά δημιουργεί ένα αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο. Το αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο που προκύπτει από την αρχική αναγνώριση της υπεραξίας θα αναγνωρίζεται ως μέρος της λογιστικοποίησης στην έκταση που είναι πιθανό ότι θα υπάρχει διαθέσιμο φορολογητέο κέρδος έναντι του οποίου η εκπεστέα προσωρινή διαφορά μπορεί να χρησιμοποιηθεί.

▼B

Αρχική αναγνώριση ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης

33. Μια περίπτωση κατά την οποία δημιουργείται αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο κατά την αρχική αναγνώριση 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 αποσβέσιμο 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 αναβαλλόμενο έσοδο, οπότε η διαφορά μεταξύ του αναβαλλόμενου εσόδου και της μηδενικής φορολογικής βάσεώς του είναι μία εκπεστέα προσωρινή διαφορά. Οποιαδήποτε μέθοδος παρουσίασης υιοθετείται από την οικονομική οντότητα, η οικονομική οντότητα δεν αναγνωρίζει το προκύπτον αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο, 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 θα αναγνωρίζεται ένα αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο, κατά την έκταση που αναμένεται ότι θα υπάρξει μελλοντικό φορολογητέο κέρδος έναντι του οποίου οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες και πιστωτικοί φόροι μπορεί να χρησιμοποιηθούν.

35. Τα κριτήρια για την αναγνώριση αναβαλλόμενων φορολογικών περιουσιακών στοιχείων που προκύπτουν από τη μεταφορά σε νέο των αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών και πιστωτικών φόρων είναι τα ίδια, όπως τα κριτήρια για την αναγνώριση αναβαλλόμενων φορολογικών περιουσιακών στοιχείων που προκύπτουν από εκπεστέες προσωρινές διαφορές. Όμως, η ύπαρξη αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών αποτελεί ισχυρή απόδειξη ότι μπορεί να μην υπάρξει μελλοντικό φορολογητέο κέρδος. Συνεπώς, όταν η οικονομική οντότητα έχει ιστορικό πρόσφατων ζημιών, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει ένα αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο, που προκύπτει από αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες ή πιστωτικούς φόρους, μόνον κατά την έκταση που η οικονομική οντότητα έχει επαρκείς φορολογητέες προσωρινές διαφορές ή υπάρχει άλλη πειστική απόδειξη ότι θα υπάρξει επαρκές φορολογητέο κέρδος έναντι του οποίου οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες ή πιστωτικοί φόροι μπορεί να χρησιμοποιηθούν από την οικονομική οντότητα. Σε τέτοιες περιπτώσεις, η παράγραφος 82 απαιτεί γνωστοποίηση του ποσού του αναβαλλόμενου φορολογικού περιουσιακού στοιχείου και της φύσης της απόδειξης που στηρίζει την αναγνώρισή της.

▼B

36. Η οικονομική οντότητα εξετάζει τα ακόλουθα κριτήρια κατά την εκτίμηση της πιθανότητας ότι θα υπάρξει φορολογητέο κέρδος έναντι του οποίου οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες ή αχρησιμοποίητοι πιστωτικοί φόροι μπορεί να χρησιμοποιηθούν:

α) αν η οικονομική οντότητα έχει επαρκείς φορολογητέες προσωρινές διαφορές, που αφορούν την ίδια φορολογική αρχή και την ίδια φορολογητέα οικονομική οντότητα, οι οποίες θα καταλήξουν σε φορολογητέα ποσά έναντι των οποίων οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες ή αχρησιμοποίητοι πιστωτικοί φόροι μπορεί να χρησιμοποιηθούν πριν από την εκπνοή τους·

β) αν αναμένεται ότι η οικονομική οντότητα θα έχει φορολογητέα κέρδη πριν από την εκπνοή των αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών ή αχρησιμοποίητων πιστωτικών φόρων·

γ) αν οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες προέρχονται από συγκεκριμένες αιτίες, που είναι απίθανο να συμβούν ξανά και

δ) αν υπάρχει στην οικονομική οντότητα φορολογικός προγραμματισμός (βλ. παράγραφο 30) που θα δημιουργήσει φορολογητέο κέρδος 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 κέρδος έναντι του οποίου οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες ή αχρησιμοποίητοι πιστωτικοί φόροι μπορεί να χρησιμοποιηθούν, δεν αναγνωρίζεται αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο.

Επανεκτίμηση των μη αναγνωρισμένων αναβαλλόμενων φορολογικών περιουσιακών στοιχείων

37. ►**M5** Στο τέλος κάθε περιόδου αναφοράς ◄, η οικονομική οντότητα επανεκτιμά τα μη αναγνωρισμένα αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία. Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει ένα προηγουμένως μη αναγνωρισμένο αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο κατά την έκταση που είναι πιθανό ότι μελλοντικό φορολογητέο κέρδος θα επιτρέψει την ανάκτηση του αναβαλλόμενου φορολογικού περιουσιακού στοιχείου. Για παράδειγμα, μία βελτίωση στις εμπορικές συνθήκες μπορεί να καταστήσει περισσότερο πιθανό για την οικονομική οντότητα ότι θα είναι σε θέση να δημιουργήσει επαρκές φορολογητέο κέρδος στο μέλλον, ώστε το αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο να ανταποκρίνεται στα κριτήρια αναγνώρισης που τίθενται στις παραγράφους 24 ή 34. Ένα άλλο παράδειγμα είναι όταν μια οικονομική οντότητα επανεκτιμά αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία κατά την ημερομηνία μίας συνένωσης επιχειρήσεων ή μεταγενεστέρως (βλ. παραγράφους 67 και 68).

Επενδύσεις σε θυγατρικές, υποκαταστήματα, συγγενείς και συμμετοχές σε ►M32 κοινές ρυθμίσεις ◄

38. Προσωρινές διαφορές προκύπτουν όταν η λογιστική αξία των επενδύσεων στις θυγατρικές, υποκαταστήματα και συγγενείς επιχειρήσεις ή οι συμμετοχές σε ►**M32** κοινές ρυθμίσεις ◄ (δηλαδή η αναλογία της μητρικής εταιρείας ή του επενδυτή στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία της θυγατρικής, υποκαταστήματος, συγγενούς ή της οικονομική οντότητας στην οποία συμμετέχει, συμπεριλαμβανόμενης της λογιστικής αξίας της υπεραξίας) καθίσταται διαφορετική από τη φορολογική βάση (που είναι συχνά το κόστος) της επένδυσης ή της συμμετοχής. Τέτοιες διαφορές μπορεί να προκύπτουν σε ένα αριθμό διαφορετικών περιπτώσεων, για παράδειγμα:

α) η ύπαρξη αδιανέμητων κερδών των θυγατρικών, υποκαταστημάτων, συγγενών επιχειρήσεων και ►**M32** κοινών ρυθμίσεων ◄·

β) μεταβολές στις συναλλαγματικές ισοτιμίες όταν μία μητρική εταιρεία και η θυγατρική της είναι εγκατεστημένες σε διαφορετικές χώρες και

▼B

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 αυτήν τη συμμετοχή στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρείας, αν αυτή απεικονίζει τη συμμετοχή στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις της στο κόστος ή σε αναπροσαρμοσμένο ποσό.

▼M32

39. Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση για όλες τις φορολογητέες προσωρινές διαφορές που σχετίζονται με επενδύσεις σε θυγατρικές, υποκαταστήματα, συγγενείς και με συμμετοχές σε σχήματα υπό κοινό έλεγχο εκτός εάν πληρούνται αμφότεροι οι ακόλουθοι όροι:

α) η μητρική εταιρεία, ο επενδυτής ή ο συμμετέχων σε κοινή επιχείρηση είναι σε θέση να ελέγξουν το χρονικό σημείο της αναστροφής της προσωρινής διαφοράς · και

▼B

β) αναμένεται ότι η προσωρινή διαφορά δεν θα αναστραφεί στο ορατό μέλλον.

40. Εφόσον μία μητρική εταιρεία ελέγχει τη μερισματική πολιτική της θυγατρικής της, είναι σε θέση να ελέγχει το χρόνο αναστροφής των προσωρινών διαφορών που συνδέονται με αυτήν τη συμμετοχή (συμπεριλαμβανομένων των προσωρινών διαφορών που προκύπτουν όχι μόνον από αδιανέμητα κέρδη, αλλά επίσης από κάθε διαφορά μετατροπής). Περαιτέρω, δεν θα ήταν συνήθως εφικτό να προσδιορισθεί το ποσό των φόρων εισοδήματος που θα ήταν πληρωτέο όταν οι προσωρινές διαφορές αναστραφούν. Συνεπώς, όταν η μητρική εταιρεία έχει αποφασίσει να μη διανεμηθούν αυτά τα κέρδη στο ορατό μέλλον, η μητρική εταιρεία δεν αναγνωρίζει μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση. Οι ίδιες προϋποθέσεις εφαρμόζονται για επενδύσεις σε υποκαταστήματα.

41. Τα μη χρηματικά περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις της οικονομική οντότητας επιμετρώνται στο λειτουργικό της νόμισμα (βλ. ΔΛΠ 21 *Οι επιδράσεις μεταβολών των τιμών συναλλάγματος).* Αν το φορολογητέο κέρδος ή η φορολογική ζημία της οικονομική 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 καταλήγουν σε αναγνώριση αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης ή (με την προϋπόθεση της παραγράφου 24) περιουσιακού στοιχείου. Ο προκύπτων αναβαλλόμενος φόρος χρεώνεται ή πιστώνεται στα αποτελέσματα (βλ. παράγραφο 58).

42. Ένας επενδυτής σε συγγενή εταιρεία δεν ελέγχει την οικονομική οντότητα 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 δεν θα διανεμηθούν στο ορατό μέλλον, ο επενδυτής αναγνωρίζει 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 επένδυσής του στη συγγενή, αλλά μπορεί να προσδιορίσει ότι αυτό θα ισούται με ή θα υπερβαίνει ένα ελάχιστο ποσό. Σε τέτοιες περιπτώσεις, η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση επιμετράται σε αυτό το ποσό.

▼M32

43. Η συμφωνία μεταξύ των μερών σε που συμμετέχουν σε σχήμα υπό κοινό έλεγχο ρυθμίζει τη διανομή των κερδών και καθορίζει αν οι αποφάσεις για τέτοια θέματα απαιτούν τη συγκατάθεση όλων των μερών ή μίας ομάδας των μερών. Όταν το μέλος κοινοπραξίας ή ο συμμετέχων σε κοινή επιχείρηση μπορεί να ελέγχει τον χρονισμό της διανομής του μεριδίου του των κερδών του σχήματος υπό κοινό έλεγχο και είναι πιθανόν ότι τα κέρδη δεν θα διανεμηθούν στο ορατό μέλλον, δεν αναγνωρίζεται αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση.

▼B

44. Η οικονομική οντότητα πρέπει να αναγνωρίζει ένα αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο για όλες τις εκπεστέες προσωρινές διαφορές που ανακύπτουν από επενδύσεις σε θυγατρικές, υποκαταστήματα, συγγενείς επιχειρήσεις και από συμμετοχές σε ►M32 κοινές ρυθμίσεις, ◄ 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 κέρδος έναντι του οποίου η προσωρινή διαφορά μπορεί να χρησιμοποιηθεί.

45. Για να αποφασιστεί από την οικονομική οντότητα αν αναγνωρίζεται ένα αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο για τις εκπεστέες προσωρινές διαφορές που σχετίζονται με τις επενδύσεις της σε θυγατρικές, υποκαταστήματα, συγγενείς επιχειρήσεις και με τις συμμετοχές της σε ►M32 κοινές ρυθμίσεις, ◄ η οικονομική οντότητα ακολουθεί τις οδηγίες που τίθενται στις παραγράφους 28 έως 31.

ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ

46. Οι τρέχουσες φορολογικές υποχρεώσεις (περιουσιακά στοιχεία) για την τρέχουσα και τις προηγούμενες περιόδους θα επιμετρώνται 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. Τα αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις θα επιμετρώνται με τους φορολογικούς συντελεστές που αναμένονται να εφαρμοστούν στην περίοδο κατά την οποία θα τακτοποιηθεί το περιουσιακό στοιχείο ή η υποχρέωση, λαμβάνοντας υπόψη τους φορολογικούς συντελεστές (και φορολογικούς νόμους) που έχουν θεσπιστεί ή ουσιωδώς θεσπιστεί, μέχρι την ημερομηνία του ισολογισμού.

48. Τα τρέχοντα και τα αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις επιμετρώνται συνήθως με τη χρήση φορολογικών συντελεστών (και φορολογικών νόμων) που έχουν θεσπιστεί. Όμως, σε μερικές δικαιοδοσίες, 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, τα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις επιμετρώνται με τη χρήση του ανακοινωθέντος φορολογικού συντελεστή (και φορολογικών νόμων).

49. Όταν εφαρμόζονται διαφορετικοί φορολογικοί συντελεστές σε διαφορετικά επίπεδα φορολογητέου εισοδήματος, τα αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις επιμετρώνται με τη χρήση των μέσων συντελεστών που αναμένονται να εφαρμοστούν στο φορολογητέο κέρδος (φορολογική ζημία) των περιόδων στις οποίες οι προσωρινές διαφορές αναμένονται να αναστραφούν.

50. [Απαλείφθηκε]

51. Η επιμέτρηση των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων και αναβαλλόμενων φορολογικών περιουσιακών στοιχείων θα αντανακλά τις επακόλουθες φορολογικές συνέπειες που θα προκύψουν από τον τρόπο με τον οποίο η οικονομική οντότητα αναμένει, κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, να ανακτήσει ή να τακτοποιήσει τη λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεών της.

▼M33

51Α. Σε μερικές δικαιοδοσίες, ο τρόπος με τον οποίο μια οικονομική οντότητα ανακτά (τακτοποιεί) τη λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου (υποχρέωσης), μπορεί να επηρεάζει οιοδήποτε από τα κατωτέρω ή και αμφότερα:

α) τον φορολογικό συντελεστή που είναι εφαρμοστέος όταν η οικονομική οντότητα ανακτά (τακτοποιεί) τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου (της υποχρέωσης) και

β) τη φορολογική βάση του περιουσιακού στοιχείου (της υποχρέωσης).

Σε τέτοιες περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα επιμετρά τις αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις και τα αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία με τη χρήση του φορολογικού συντελεστή και της φορολογικής βάσης που είναι συνεπείς με τον αναμενόμενο τρόπο ανάκτησης ή διακανονισμού.

▼**M33**

Παράδειγμα Α

Ένα ενσώματο πάγιο στοιχείο έχει λογιστική αξία 100 και φορολογική βάση 60. Εάν το περιουσιακό στοιχείο πωλείτο, στην πράξη αυτή θα εφαρμοζόταν φορολογικός συντελεστής 20 %, ενώ στα άλλα εισοδήματα θα εφαρμοζόταν συντελεστής 30 %.

Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση 8 (40 με 20 %) αν αναμένει να πωλήσει το περιουσιακό στοιχείο χωρίς περαιτέρω χρήση και μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση 12 (40 με 30 %), αν αναμένει να διατηρήσει το περιουσιακό στοιχείο και να ανακτήσει τη λογιστική αξία του μέσω της χρήσης του.

Παράδειγμα Β

Ένα ενσώματο πάγιο στοιχείο κόστους 100 και με λογιστική αξία 80 επανεκτιμάται σε 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 δεν θα είναι φορολογητέο.

Η φορολογική βάση του στοιχείου είναι 70 και υπάρχει μία φορολογητέα προσωρινή διαφορά 80. Αν η οικονομική οντότητα αναμένει να ανακτήσει τη λογιστική αξία με τη χρησιμοποίηση του περιουσιακού στοιχείου, πρέπει να δημιουργήσει φορολογητέο εισόδημα 150, αλλά θα είναι σε θέση να εκπέσει απόσβεση μόνο 70. Σε αυτήν τη βάση, υπάρχει μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση 24 (80 με 30 %). Αν η οικονομική οντότητα αναμένει να ανακτήσει τη λογιστική αξία με την άμεση πώληση του στοιχείου έναντι 150, η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση υπολογίζεται ως εξής:

	Φορολογητέα προσωρινή διαφορά	*Φορολογικός συντελεστής*	*Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση*
Σωρευμένη φορολογική απόσβεση	*30*	*30 %*	*9*
Προϊόν της πώλησης που υπερβαίνει το κόστος	*50*	*μηδέν*	—
Σύνολο	*80*		*9*

(σημείωση: σύμφωνα με την παράγραφο 61Α, ο επιπρόσθετος αναβαλλόμενος φόρος που προκύπτει κατά την αναπροσαρμογή χρεώνεται κατευθείαν στα λοιπά συνολικά έσοδα).

Παράδειγμα Γ

Τα δεδομένα είναι όπως στο παράδειγμα Β, εκτός του ότι αν το 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 οικονομική οντότητα αναμένει να ανακτήσει τη λογιστική αξία με τη χρησιμοποίηση του περιουσιακού στοιχείου, πρέπει να δημιουργήσει φορολογητέο εισόδημα 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 80 και υπάρχει μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση 24 (80 με 30 %) όπως στο παράδειγμα Β.*

▼M33

Αν η οικονομική οντότητα αναμένει να ανακτήσει τη λογιστική αξία με την άμεση πώληση του περιουσιακού στοιχείου έναντι 150, θα είναι σε θέση να εκπέσει το προσαρμοσμένο για τον 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 70 και μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση 25 (40 με 40 % συν 30 με 30 %). Αν η φορολογική βάση δεν είναι αμέσως εμφανής σε αυτό το παράδειγμα, μπορεί να είναι χρήσιμο να ληφθεί υπόψη η θεμελιώδης αρχή που αναφέρεται στην παράγραφο 10.

(σημείωση: σύμφωνα με την παράγραφο 61Α, ο επιπρόσθετος αναβαλλόμενος φόρος που προκύπτει κατά την αναπροσαρμογή αναγνωρίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα).

51Β. Εάν προκύψει αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή αναβαλλόμενο περιουσιακό στοιχείο από μη αποσβέσιμο περιουσιακό στοιχείο επιμετρημένο με τη χρησιμοποίηση του υποδείγματος αναπροσαρμογής του ΔΛΠ 16, η επιμέτρηση της αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης ή του αναβαλλόμενου περιουσιακού στοιχείου αντικατοπτρίζει τις φορολογικές επιπτώσεις της ανάκτησης της λογιστικής αξίας του μη αποσβέσιμου περιουσιακού στοιχείου μέσω πώλησης, ανεξαρτήτως της βάσης επιμέτρησης της λογιστικής αξίας του εν λόγω περιουσιακού στοιχείου. Κατά συνέπεια, αν η φορολογική νομοθεσία καθορίζει φορολογικό συντελεστή εφαρμοστέο στο φορολογητέο ποσό που προέρχεται από την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου, ο οποίος διαφέρει από τον φορολογικό συντελεστή που εφαρμόζεται στο φορολογητέο ποσό που προέρχεται από τη χρησιμοποίηση ενός περιουσιακού στοιχείου, ο πρώτος συντελεστής εφαρμόζεται στην επιμέτρηση της αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης ή περιουσιακού στοιχείου που συνδέεται με ένα μη αποσβέσιμο περιουσιακό στοιχείο.

51Γ. Εάν προκύψει αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή αναβαλλόμενο περιουσιακό στοιχείο από επενδύσεις σε ακίνητα που επιμετράται χρησιμοποιώντας το υπόδειγμα της εύλογης αξίας στο ΔΛΠ 40, υπάρχει μαχητό τεκμήριο ότι η λογιστική αξία της επένδυσης σε ακίνητα θα ανακτηθεί μέσω πώλησης. Ως εκ τούτου, εκτός εάν ανατραπεί η παραδοχή, η επιμέτρηση της αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης ή του αναβαλλόμενου φορολογικού περιουσιακού στοιχείου αντικατοπτρίζει τις φορολογικές επιπτώσεις της πλήρους ανάκτησης της λογιστικής αξίας του επενδυτικού ακινήτου μέσω πώλησης. Η παραδοχή αυτή ανατρέπεται εάν το επενδυτικό ακίνητο είναι αποσβέσιμο και διατηρείται στο πλαίσιο ενός επιχειρηματικού μοντέλου, στόχος του οποίου είναι να αναλωθούν ουσιαστικά όλα τα οικονομικά οφέλη που είναι ενσωματωμένα στο επενδυτικό ακίνητο με την πάροδο του χρόνου παρά μέσω της πώλησής του. Εάν η παραδοχή αυτή ανατραπεί, ακολουθούνται οι απαιτήσεις των παραγράφων 51 και 51Α.

Παράδειγμα που επεξηγεί την παράγραφο 51Γ

Ένα επενδυτικό ακίνητο έχει κόστος 100 και εύλογη αξία 150. Επιμετράται με τη χρήση του υποδείγματος της εύλογης αξίας του ΔΛΠ 40. Περιλαμβάνει γήπεδο κόστους 40 και εύλογης αξίας 60 και κτίριο κόστους 60 και εύλογης αξίας 90. Το γήπεδο έχει απεριόριστη ωφέλιμη ζωή.

Η σωρευμένη απόσβεση του κτιρίου για φορολογικούς σκοπούς είναι 30. Οι μη πραγματοποιηθείσες αλλαγές στην εύλογη αξία του επενδυτικού ακινήτου δεν επηρεάζουν το φορολογητέο κέρδος. Εάν το επενδυτικό ακίνητο πωληθεί πάνω από το κόστος, ο αντιλογισμός της σωρευτικής φορολογικής απόσβεσης των 30 θα συμπεριληφθεί στο φορολογητέο κέρδος και θα φορολογηθεί με κανονικό φορολογικό συντελεστή 30 %. Για το προϊόν της πώλησης που υπερβαίνει το κόστος, η φορολογική νομοθεσία προβλέπει φορολογικό συντελεστή 25 % για περιουσιακά στοιχεία που έχουν διατηρηθεί λιγότερο από δύο χρόνια και 20 % για περιουσιακά στοιχεία τα οποία έχουν διατηρηθεί δύο ή περισσότερα χρόνια.

Επειδή το επενδυτικό ακίνητο επιμετράται με τη χρήση του υποδείγματος της εύλογης αξίας του ΔΛΠ 40, υπάρχει μαχητό τεκμήριο ότι η οντότητα θα ανακτήσει πλήρως τη λογιστική αξία του επενδυτικού ακινήτου μέσω πώλησης. Εάν δεν ανατραπεί η παραδοχή αυτή, ο αναβαλλόμενος φόρος αντικατοπτρίζει τις φορολογικές επιπτώσεις της πλήρους ανάκτησης της λογιστικής αξίας μέσω πώλησης, ακόμα και εάν η οντότητα αναμένει να αποκτήσει έσοδα από μισθώματα πριν από την πώληση ακινήτου.

▼**M33**

Η φορολογική βάση του γηπέδου εάν αυτό πωληθεί είναι 40 και υπάρχει φορολογητέα προσωρινή διαφορά 20 (60-40). Η φορολογική βάση του κτιρίου εάν αυτό πωληθεί είναι 30 (60-30) και υπάρχει φορολογητέα προσωρινή διαφορά 60 (90-30). Ως εκ τούτου, η συνολική φορολογητέα προσωρινή διαφορά σε σχέση με το επενδυτικό ακίνητο είναι 80 (20 + 60).

Σύμφωνα με την παράγραφο 47, ο φορολογικός συντελεστής είναι εκείνος που αναμένεται να ισχύει την περίοδο πώλησης του επενδυτικού ακινήτου. Ως εκ τούτου, η προκύπτουσα αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση υπολογίζεται ως ακολούθως, εφόσον η οντότητα αναμένει να πωλήσει το ακίνητο μετά από διατήρηση για περίοδο δύο ετών και άνω.

	Φορολογητέα προσωρινή διαφορά	*Φορολογικός συντελεστής*	*Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση*
Σωρευμένη φορολογική απόσβεση	*30*	*30 %*	*9*
Προϊόν της πώλησης που υπερβαίνει το κόστος	*50*	*20 %*	*10*
Σύνολο	*80*		*19*

Εάν η οντότητα αναμένει να πωλήσει το ακίνητο μετά από κατοχή για διάστημα μικρότερο από δύο χρόνια, ο ανωτέρω υπολογισμός θα τροποποιηθεί εφαρμόζοντας φορολογικό συντελεστή 25 %, αντί για 20 %, στα έσοδα που υπερβαίνουν το κόστος.

Εάν, αντίθετα, η οντότητα κατέχει το κτίριο στο πλαίσιο μιας επιχειρηματικής λογικής με στόχο την ανάλωση ουσιαστικά όλων των οικονομικών οφελών που ενσωματώνονται στο κτίριο με την πάροδο του χρόνου παρά μέσω πώλησης, η παραδοχή αυτή ανατρέπεται για το κτίριο. Πάντως τα γήπεδα δεν είναι αποσβεστέα. Κατά συνέπεια, η παραδοχή ανάκτησης μέσω πώλησης δεν θα ανατραπεί για το γήπεδο. Ως εκ τούτου, η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση θα αντικατοπτρίζει τις φορολογικές επιπτώσεις από την ανάκτηση της λογιστικής αξίας του κτιρίου μέσω χρήσης και της λογιστικής αξίας του γηπέδου μέσω πώλησης.

Η φορολογική βάση του κτιρίου εάν αυτό χρησιμοποιηθεί είναι 30 (60-30) και υπάρχει φορολογητέα προσωρινή διαφορά 60 (90-30), που οδηγεί σε αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση 18 (60 με 30 %).

Η φορολογική βάση του γηπέδου εάν αυτό πωληθεί είναι 40 και υπάρχει φορολογητέα προσωρινή διαφορά 20 (60-40), που οδηγεί σε αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση 4 (20 με 20 %).

Κατά συνέπεια, εάν η παραδοχή της ανάκτησης μέσω πώλησης ανατραπεί για το κτίριο, η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση σε σχέση με το επενδυτικό ακίνητο είναι 22 (18 + 4).

51Δ. Το μαχητό τεκμήριο στην παράγραφο 51Γ ισχύει επίσης όταν προκύπτει αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο από την επιμέτρηση επενδυτικού ακινήτου σε συνένωση επιχειρήσεων εάν η οντότητα χρησιμοποιήσει το υπόδειγμα της εύλογης αξίας κατά την επακόλουθη επιμέτρηση του εν λόγω επενδυτικού ακινήτου.

51Ε. Οι παράγραφοι 51Β-51Δ δεν μεταβάλλουν τις απαιτήσεις εφαρμογής των αρχών των παραγράφων 24-33 (εκπεστέες προσωρινές διαφορές) και των παραγράφων 34-36 (αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες και αχρησιμοποίητες πιστώσεις φόρου) του παρόντος προτύπου κατά την αναγνώριση και επιμέτρηση αναβαλλόμενων φορολογικών περιουσιακών στοιχείων.

▼B

52A. Σε μερικές δικαιοδοσίες, οι φόροι εισοδήματος είναι πληρωτέοι με έναν υψηλότερο ή χαμηλότερο συντελεστή, αν μέρος ή το σύνολο του καθαρού κέρδους ή των κερδών εις νέον καταβάλλεται ως μέρισμα στους μετόχους της οικονομική οντότητας. Σε ορισμένες άλλες δικαιοδοσίες, 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 οικονομική οντότητας. Σε αυτές τις περιπτώσεις, τρέχοντα και αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις επιμετρώνται με το φορολογικό συντελεστή που αντιστοιχεί στα αδιανέμητα κέρδη.

▼M67

52B. [Διαγράφηκε]

▼B

▼M67

Παράδειγμα που επεξηγεί τις παραγράφους 52A και 57A

▼B

Το ακόλουθο παράδειγμα ασχολείται με την επιμέτρηση των τρεχόντων και αναβαλλόμενων φορολογικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων μιας οικονομική οντότητας σε μία δικαιοδοσία, όπου οι φόροι εισοδήματος πρέπει να πληρώνονται με έναν 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 την 31η Δεκεμβρίου 20Χ1 η οικονομική οντότητα δεν αναγνωρίζει μία υποχρέωση για μερίσματα που προτείνονται ή που ανακοινώνονται ►M5 μετά την περίοδο αναφοράς ◄. Ως αποτέλεσμα δεν αναγνωρίζονται μερίσματα για το έτος 20Χ1. Το φορολογητέο εισόδημα για το 20Χ1 είναι 100 000. Οι καθαρές προσωρινές φορολογητέες διαφορές για το έτος 20Χ1 είναι 40 000.

Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει μία τρέχουσα φορολογική υποχρέωση και ένα τρέχον έξοδο φόρου εισοδήματος 50 000. Κανένα περιουσιακό στοιχείο δεν αναγνωρίζεται για ποσό πιθανώς ανακτήσιμο ως αποτέλεσμα μελλοντικών μερισμάτων Η οικονομική οντότητα επίσης αναγνωρίζει μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση και ένα αναβαλλόμενο έξοδο φόρου των 20 000 (40 000 με 50 %) που αντιπροσωπεύει τους φόρους εισοδήματος που η οικονομική οντότητα θα πληρώσει, όταν ανακτήσει ή διακανονίσει τις λογιστικές αξίες των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων της που βασίζονται στο συντελεστή φόρου που είναι εφαρμοστέος στα αδιανέμητα κέρδη.

Στη συνέχεια, την 15η Μαρτίου 20Χ2 η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει μερίσματα των 10 000 από προηγούμενα λειτουργικά κέρδη, ως μία υποχρέωση.

Την 15η Μαρτίου 20Χ2, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει την ανάκτηση των φόρων εισοδήματος των 1 500 (15 % των μερισμάτων που αναγνωρίσθηκαν ως υποχρέωση) ως ένα α τρέχον φορολογικό περιουσιακό στοιχείο και ως μία μείωση του τρέχοντος εξόδου φόρου εισοδήματος για το 20Χ2.

53. Αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις δεν θα προεξοφλούνται

54. Ο αξιόπιστος προσδιορισμός των αναβαλλόμενων φορολογικών περιουσιακών στοιχείων 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 περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων. Το να επιτραπεί, χωρίς να απαιτείται, η προεξόφληση, θα κατέληγε σε αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις τα οποία δεν θα ήταν συγκρίσιμες μεταξύ οικονομικών οντοτήτων. Συνεπώς, αυτό το Πρότυπο δεν απαιτεί και δεν επιτρέπει την προεξόφληση των αναβαλλόμενων φορολογικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων.

▼B

55. Οι προσωρινές διαφορές προσδιορίζονται σε σχέση με τη λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης. Αυτό ισχύει ακόμη και όπου αυτή η ίδια λογιστική αξία είναι προσδιορισμένη σε μια προεξοφλημένη βάση, για παράδειγμα στην περίπτωση των δεσμεύσεων καθορισμένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία (βλ. ΔΛΠ 19 *Παροχές σε εργαζομένους*).

56. Η λογιστική αξία ενός αναβαλλόμενου φορολογικού περιουσιακού στοιχείου θα επανεξετάζεται ►M5 στο τέλος κάθε περιόδου αναφοράς ◄. Η οικονομική οντότητα θα μειώνει τ η λογιστική αξία ενός αναβαλλόμενου φορολογικού περιουσιακού στοιχείου κατά την έκταση που δεν είναι πλέον πιθανό ότι επαρκές φορολογητέο κέρδος θα είναι διαθέσιμο για να επιτρέψει την αξιοποίηση της ωφέλειας μέρους ή του συνόλου αυτού του αναβαλλόμενου φορολογικού περιουσιακού στοιχείου. Κάθε τέτοια μείωση θα αναστρέφεται κατά την έκταση που καθίσταται πιθανό ότι θα υπάρξει επαρκές φορολογητέο κέρδος.

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΤΟΥ ΤΡΕΧΟΝΤΟΣ ΚΑΙ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΟΥ ΦΟΡΟΥ

57. Η λογιστικοποίηση των τρεχουσών και αναβαλλόμενων φορολογικών επιδράσεων μιας συναλλαγής ή άλλου γεγονότος, ακολουθεί τον τρόπο λογιστικοποίησης της ίδιας της συναλλαγής ή γεγονότος. Στις παραγράφους 58 μέχρι 68Γ εφαρμόζεται αυτή η αρχή.

▼M67

57Α. Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τις φορολογικές συνέπειες των μερισμάτων, όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 9, όταν αναγνωρίζει μία υποχρέωση καταβολής μερίσματος. Οι φορολογικές συνέπειες των μερισμάτων συνδέονται περισσότερο άμεσα με συναλλαγές ή γεγονότα του παρελθόντος που δημιούργησαν τα διανεμητέα κέρδη, παρά με διανομές στους ιδιοκτήτες. Επομένως, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τις φορολογικές συνέπειες των μερισμάτων στα κέρδη ή ζημίες, στα λοιπά συνολικά έσοδα ή στα ίδια κεφάλαια, ανάλογα με το πού είχε αρχικά αναγνωρίσει η οικονομική οντότητα τις εν λόγω συναλλαγές ή γεγονότα του παρελθόντος.

▼M5

Στοιχεία που αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα

▼M38

58. Ο τρέχων και ο αναβαλλόμενος φόρος θα αναγνωρίζονται στα έσοδα ή στα έξοδα και θα περιλαμβάνονται στο κέρδος ή τη ζημία της περιόδου, εκτός εάν ο φόρος προκύπτει από:

▼M5

α) συναλλαγή ή γεγονός αναγνωρισμένο εκτός των αποτελεσμάτων, είτε στα λοιπά συνολικά έσοδα είτε απευθείας στα ίδια κεφάλαια, κατά την ίδια ή σε διαφορετική περίοδο (βλέπε παραγράφους 61Α μέχρι 65),

▼M38

β) μια συνένωση επιχειρήσεων (με άλλον τρόπο εκτός της απόκτησης από εταιρεία επενδύσεων, όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 10 *Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις*, μιας θυγατρικής που απαιτείται να επιμετρείται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων) (βλέπε παραγράφους 66 έως 68).

▼M52

59. Οι περισσότερες αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις και τα αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία προκύπτουν όταν έσοδα ή έξοδα περιλαμβάνονται στο λογιστικό κέρδος μιας περιόδου, αλλά περιλαμβάνονται στο φορολογητέο κέρδος (φορολογική ζημία) διαφορετικής περιόδου. Ο προκύπτων αναβαλλόμενος φόρος αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Παραδείγματα είναι:

α) έσοδα από τόκους, δικαιώματα εκμετάλλευσης ή μερίσματα που εισπράττονται με καθυστέρηση και περιλαμβάνονται στο λογιστικό κέρδος σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 15 *Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες*, το ΔΛΠ 39 *Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση* ή το ΔΠΧΑ 9 *Χρηματοοικονομικά μέσα,* κατά περίπτωση, αλλά περιλαμβάνονται στο φορολογητέο κέρδος (φορολογική ζημία) σε ταμειακή βάση· και

▼B

β) κόστη άυλων περιουσιακών στοιχείων έχουν κεφαλαιοποιηθεί σύμφωνα με το ΔΛΠ 38 και αποσβένονται ►M5 στα αποτελέσματα ◄, αλλά είχαν εκπεσθεί για φορολογικούς σκοπούς, όταν πραγματοποιήθηκαν.

▼B

60. Η λογιστική αξία των αναβαλλόμενων φορολογικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων μπορεί να μεταβληθεί και αν ακόμη δεν υπάρχει 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 περιουσιακών στοιχείων ή

γ) μεταβολή στον αναμενόμενο τρόπο της ανάκτησης ενός περιουσιακού στοιχείου.

Ο προκύπτων αναβαλλόμενος φόρος αναγνωρίζεται ►M5 στα αποτελέσματα ◄, πλην κατά την έκταση που αφορά σε στοιχεία τα οποία προηγουμένως έχουν ►M5 αναγνωρισθεί εκτός των αποτελεσμάτων ◄ (βλ. παράγραφο 63).

Στοιχεία ►M5 που αναγνωρίζονται εκτός των αποτελεσμάτων ◄

▼M5

_____

61Α. Ο τρέχων και ο αναβαλλόμενος φόρος αναγνωρίζονται εκτός των αποτελεσμάτων εφόσον ο φόρος σχετίζεται με τα στοιχεία που αναγνωρίζονται εκτός των αποτελεσμάτων, είτε στην τρέχουσα είτε σε διαφορετική περίοδο. Κατά συνέπεια, ο τρέχων και ο αναβαλλόμενος φόρος που σχετίζονται, κατά την ίδια ή σε διαφορετική περίοδο, με στοιχεία που αναγνωρίζονται:

(α) στα λοιπά συνολικά έσοδα, αναγνωρίζονται στα λοιπά συνολικά έσοδα (βλέπε παράγραφο 62).

(β) απευθείας στα ίδια κεφάλαια αναγνωρίζονται απευθείας στα ίδια κεφάλαια (βλέπε παράγραφο 62Α).

62. Τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς απαιτούν ή επιτρέπουν ορισμένα στοιχεία να αναγνωρίζονται στα λοιπά συνολικά έσοδα. Παραδείγματα τέτοιων στοιχείων είναι:

(α) μια μεταβολή στη λογιστική αξία που προκύπτει από την αναπροσαρμογή των ενσώματων παγίων (βλέπε Δ.Λ.Π. 16), και

(β) [απαλείφθηκε]

(γ) συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά τη μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων μιας εκμετάλλευσης στο εξωτερικό (βλέπε Δ.Λ.Π. 21).

(δ) [απαλείφθηκε]

62Α. Τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς απαιτούν ή επιτρέπουν ορισμένα στοιχεία να πιστώνονται ή να χρεώνονται απ ευθείας στα ίδια κεφάλαια. Παραδείγματα τέτοιων στοιχείων είναι:

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

(β) ποσά που προκύπτουν κατά την αρχική αναγνώριση του στοιχείου των ιδίων κεφαλαίων ενός σύνθετου χρηματοοικονομικού μέσου (βλέπε παράγραφο 23).

63. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις μπορεί να είναι δύσκολο να προσδιοριστεί το ποσό του τρέχοντος και του αναβαλλόμενου φόρου που αφορά σε στοιχεία που αναγνωρίστηκαν εκτός των αποτελεσμάτων (είτε στα λοιπά συνολικά έσοδα είτε απευθείας στα ίδια κεφάλαια). Αυτό μπορεί να συμβαίνει, για παράδειγμα, όταν:

▼B

α) υπάρχουν κλιμακωτοί συντελεστές φόρου εισοδήματος και είναι αδύνατο να προσδιοριστεί ο συντελεστής στον οποίο ένα συγκεκριμένο στοιχείο του φορολογητέου κέρδους (φορολογικής ζημίας) έχει φορολογηθεί·

β) μία μεταβολή στο συντελεστή φόρου ή άλλων φορολογικών κανόνων επηρεάζει ένα αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση ►M5 που αφορά στοιχείο το οποίο είχε προηγουμένως αναγνωριστεί εκτός των αποτελεσμάτων ή ◄

▼B

γ) η οικονομική οντότητα αποφασίζει να αναγνωρίσει ένα αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο ή εφεξής να μην το αναγνωρίσει στο σύνολο του ►M5 και ο αναβαλλόμενος φόρος σχετίζεται (εν όλω ή εν μέρει) με στοιχείο που είχε προηγουμένως αναγνωριστεί εκτός των αποτελεσμάτων. ◄

▼M5

Σε τέτοιες περιπτώσεις, ο τρέχων και ο αναβαλλόμενος φόρος που σχετίζονται με στοιχεία που αναγνωρίζονται εκτός των αποτελεσμάτων βασίζεται σε μία εύλογη αναλογική κατανομή του τρέχοντος και του αναβαλλόμενου φόρου της οικονομικής οντότητας, στην αρμόδια φορολογική δικαιοδοσία ή με άλλη μέθοδο που επιτυγχάνει μία περισσότερο ορθή κατανομή υπό τις συγκεκριμένες συνθήκες.

▼B

64. Το ΔΛΠ 16 δεν διευκρινίζει αν η οικονομική οντότητα πρέπει να μεταφέρει κάθε έτος, από το πλεόνασμα αναπροσαρμογής στα κέρδη εις νέον, ένα ποσό ίσο με τη διαφορά μεταξύ της απόσβεσης ενός αναπροσαρμοσμένου περιουσιακού στοιχείου και της απόσβεσης που βασίζεται στο κόστος αυτού του περιουσιακού στοιχείου. Αν η οικονομική οντότητα 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 ενσωμάτων παγίων.

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 ►M5 αναγνωρίζονται στα λοιπά συνολικά έσοδα ◄ στις περιόδους στις οποίες προκύπτουν. Όμως αν η αναπροσαρμογή για φορολογικούς σκοπούς δεν σχετίζεται με λογιστική αναπροσαρμογή προγενέστερης περιόδου ή αναπροσαρμογή που αναμένεται να διενεργηθεί σε μελλοντική περίοδο, οι φορολογικές επιδράσεις της προσαρμογής της φορολογικής βάσης αναγνωρίζονται ►M5 στα αποτελέσματα ◄.

65Α. Όταν μια οικονομική οντότητα καταβάλει μερίσματα στους μετόχους της, μπορεί να απαιτείται να καταβάλει μία αναλογία των μερισμάτων στις φορολογικές αρχές για λογαριασμό των μετόχων. Σε πολλές δικαιοδοσίες 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 συνένωση επιχειρήσεων

▼M12

66. Όπως εξηγείται στις παραγράφους 19 και 26(γ), προσωρινές διαφορές μπορεί να προκύπτουν σε μια συνένωση επιχειρήσεων. Σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Α. 3, μια οικονομική οντότητα αναγνωρίζει οποιαδήποτε προκύπτοντα αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία (στην έκταση που πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης της παραγράφου 24) ή αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις ως αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις κατά την ημερομηνία της απόκτησης. Συνεπώς, αυτά τα αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία και οι αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις επηρεάζουν το ποσό της υπεραξίας ή το κέρδος της αγοράς ευκαιρίας που αναγνωρίζει η οικονομική οντότητα Όμως, σύμφωνα με την παράγραφο 15(α), η οικονομική οντότητα δεν αναγνωρίζει τις αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις που προκύπτουν από την αρχική αναγνώριση της υπεραξίας.

67. Ως αποτέλεσμα μιας συνένωσης επιχειρήσεων, η πιθανότητα πραγματοποίησης αναβαλλόμενου φορολογικού περιουσιακού στοιχείου του αποκτώντα προ της απόκτησης μπορεί να αλλάξει. Ένας αποκτών μπορεί να το θεωρήσει πιθανό ότι θα ανακτήσει το δικό του αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο που δεν αναγνωρίστηκε πριν τη συνένωση επιχειρήσεων Για παράδειγμα, ο αποκτών μπορεί να δικαιούται να επωφεληθεί τις δικές του αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες από τα μελλοντικά φορολογητέα κέρδη του αποκτώμενου. Εναλλακτικά, ως αποτέλεσμα της συνένωσης επιχειρήσεων ίσως να μην είναι πλέον πιθανό ότι το μελλοντικό φορολογητέο κέρδος θα επιτρέψει την ανάκτηση του αναβαλλόμενου φορολογικού περιουσιακού στοιχείου. Σε τέτοιες περιπτώσεις, ο αποκτών αναγνωρίζει μια αλλαγή σε ένα αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο κατά την περίοδο της συνένωσης επιχειρήσεων, αλλά δεν το περιλαμβάνει ως μέρος της λογιστικοποίησης της συνένωσης επιχειρήσεων. Συνεπώς, ο αποκτών δεν το λαμβάνει υπόψη στην επιμέτρηση την υπεραξίας ή του κέρδους αγοράς ευκαιρίας που αναγνωρίζει στη συνένωση επιχειρήσεων.

▼M12

68. Το δυνητικό όφελος των μεταφερόμενων φορολογικών ζημιών ή άλλων αναβαλλόμενων φορολογικών περιουσιακών στοιχείων του αποκτώμενου ενδέχεται να μην πληροί τα κριτήρια του για ξεχωριστή αναγνώριση όταν μια συνένωση επιχειρήσεων λογιστικοποιείται αρχικά αλλά να πραγματοποιείται μεταγενέστερα.

Μια οικονομική οντότητα θα αναγνωρίζει αποκτώμενο όφελος αναβαλλόμενου φόρου που πραγματοποιεί μετά τη συνένωση επιχειρήσεων ως ακολούθως:

α) Αποκτώμενο όφελος αναβαλλόμενου φόρου που αναγνωρίζεται εντός της περιόδου επιμέτρησης που προκύπτει από νέες πληροφορίες για γεγονότα και συνθήκες που υπήρχαν κατά την ημερομηνία απόκτησης θα εφαρμόζεται για να μειώσει τη λογιστική αξία τυχόν υπεραξίας που έχει σχέση με αυτή την απόκτηση. Εάν η λογιστική αξία αυτής της υπεραξίας είναι μηδενική, τυχόν κέρδος αναβαλλόμενου φόρου θα αναγνωρίζεται στα κέρδη ή τις ζημίες.

β) Όλα τα άλλα αποκτηθέντα οφέλη αναβαλλόμενου φόρου που πραγματοποιήθηκαν θα αναγνωρίζονται ως κέρδος ή ζημία (ή εάν το απαιτεί το παρόν Πρότυπο, εκτός κέρδους ή ζημίας).

_____

▼B

Τρέχων και αναβαλλόμενος φόρος που απορρέει από αμοιβές που καθορίζονται από την αξία των μετοχών

68Α. Σε ορισμένες φορολογικές δικαιοδοσίες, η οικονομική οντότητα λαμβάνει φορολογική έκπτωση (ήτοι ένα ποσό που αφαιρείται κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους) που σχετίζεται με απολαβές που καταβάλλονται υπό μορφή μετοχών, μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης ή άλλων συμμετοχικών τίτλων της οικονομικής οντότητας. Το ποσό εκείνης της φορολογικής έκπτωσης μπορεί να διαφέρει από τη σχετιζόμενη συνολική δαπάνη απολαβών και μπορεί να ανακύψει σε μεταγενέστερη λογιστική περίοδο. Για παράδειγμα, σε ορισμένες δικαιοδοσίες, η οικονομική οντότητα μπορεί να αναγνωρίζει έξοδο για την ανάλωση υπηρεσιών των εργαζομένων που ελήφθησαν ως αντάλλαγμα για παραχωρηθέντα μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης, σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 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 οικονομική οντότητας κατά την ημερομηνία της άσκησης.

68Β. Όπως και με τα έξοδα έρευνας στα οποία γίνεται αναφορά στην παράγραφο 9 και στην παράγραφο 26 στοιχείο β) του παρόντος Προτύπου, η διαφορά μεταξύ της φορολογικής βάσης των υπηρεσιών των εργαζομένων που ελήφθησαν 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 αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο. Αν το ποσό που οι φορολογικές αρχές επιτρέπουν ως έκπτωση σε μελλοντικές περιόδους δεν είναι γνωστό κατά το τέλος της περιόδου, θα 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 οικονομική οντότητας σε μία μελλοντική ημερομηνία, η επιμέτρηση της προσωρινής εκπεστέας διαφοράς θα πρέπει να βασίζεται στην τιμή της μετοχής της οικονομική οντότητας στο τέλος της περιόδου.

▼M38

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 το σχετιζόμενο συνολικό έξοδο απολαβών. Η παράγραφος 58 του Προτύπου απαιτεί ο τρέχων και ο αναβαλλόμενος φόρος να αναγνωρίζονται ως έσοδο ή έξοδο και να συμπεριλαμβάνονται στα αποτελέσματα της περιόδου, με εξαίρεση τον βαθμό στον οποίο ο φόρος προκύπτει από α) μια συναλλαγή ή γεγονός που αναγνωρίζεται απευθείας στα ίδια κεφάλαια, στην ίδια ή σε διαφορετική περίοδο, ή β) συνένωση επιχειρήσεων (με άλλον τρόπο εκτός της απόκτησης από εταιρεία επενδύσεων μιας θυγατρικής που απαιτείται να επιμετρείται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων). Αν το ποσό της φορολογικής έκπτωσης (ή της εκτιμώμενης μελλοντικής φορολογικής έκπτωσης) υπερβαίνει το ποσό του σχετιζόμενου συνολικού εξόδου απολαβών, αυτό υποδεικνύει ότι η φορολογική έκπτωση δεν σχετίζεται μόνο με έξοδο 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.

▼B

ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ

Φορολογικά περιουσιακά στοιχεία και φορολογικές υποχρεώσεις

69. [Απαλείφθηκε]

70. [Απαλείφθηκε]

Συμψηφισμός

71. Η οικονομική οντότητα θα συμψηφίζει τα τρέχοντα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία και τις τρέχουσες φορολογικές υποχρεώσεις όταν και μόνο όταν, η οικονομική οντότητα:

α) έχει νομικά ισχυρό δικαίωμα να συμψηφίσει τα αναγνωρισμένα ποσά και

β) προτίθεται είτε να προβεί σε διακανονισμό του καθαρού υπολοίπου, είτε να ρευστοποιήσει το ποσό του περιουσιακού στοιχείου εξοφλώντας ταυτόχρονα την υποχρέωση.

72. Μολονότι τα τρέχοντα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις αναγνωρίζονται και επιμετρώνται ξεχωριστά, συμψηφίζονται στον ισολογισμό, εφόσον πληρούνται κριτήρια όμοια προς εκείνα που καθιερώνονται για τα χρηματοοικονομικά μέσα στο ΔΛΠ 32. Η οικονομική οντότητα έχει κανονικά ένα νομικά ισχυρό δικαίωμα συμψηφισμού ενός τρέχοντος φορολογικού περιουσιακού στοιχείου με μια τρέχουσα φορολογική υποχρέωση, όταν αφορούν σε φόρους εισοδήματος που επιβάλλονται από την ίδια φορολογική αρχή και η φορολογική αρχή επιτρέπει στην οικονομική οντότητα να καταβάλει ή να εισπράξει το καθαρό ποσό.

73. Στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, ένα τρέχον φορολογικό περιουσιακό στοιχείο μιας οικονομική οντότητας του ομίλου συμψηφίζεται έναντι μιας τρέχουσας φορολογικής υποχρέωσης μιας άλλης οικονομική οντότητας του ομίλου όταν και μόνον όταν, οι οικονομικές οντότητες αυτές έχουν ένα νομικά ισχυρό δικαίωμα να καταβάλουν ή να εισπράξουν το καθαρό ποσό και προτίθενται να προβούν στην καταβολή ή είσπραξη αυτού του καθαρού ποσού ή να ανακτήσουν το περιουσιακό στοιχείο και να εξοφλήσουν την υποχρέωση συγχρόνως.

74. Η οικονομική οντότητα πρέπει να συμψηφίζει τα αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία και τις αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις όταν και μόνο όταν:

α) η οικονομική οντότητα έχει ένα νομικά ισχυρό δικαίωμα να συμψηφίσει τρέχοντα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία έναντι τρεχόντων φορολογικών υποχρεώσεων και

▼B

β) τα αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία και οι αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις αφορούν σε φόρους εισοδήματος που επιβάλλονται από την ίδια φορολογική αρχή είτε:

i) στην ίδια φορολογητέα οικονομική οντότητα ή

ii) σε διαφορετικές φορολογητέες οικονομικές οντότητες, οι οποίες προτίθενται να συμψηφίσουν τις τρέχουσες φορολογικές υποχρεώσεις και περιουσιακά στοιχεία ή να ρευστοποιήσουν τα περιουσιακά στοιχεία και να τακτοποιήσουν τις υποχρεώσεις συγχρόνως, σε κάθε μελλοντική περίοδο στην οποία σημαντικά ποσά αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων ή περιουσιακών στοιχείων αναμένονται να διακανονιστούν 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 οικονομική οντότητα να συμψηφίζει ένα αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο έναντι μιας αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης της ίδιας φορολογητέας οικονομικής οντότητας όταν και μόνο όταν, αφορούν σε φόρους εισοδήματος που επιβάλλονται από την ίδια φορολογική αρχή και η οικονομική οντότητα έχει ένα νομικά ισχυρό δικαίωμα να συμψηφίσει τρέχοντα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία έναντι τρεχόντων φορολογικών υποχρεώσεων.

76. Σε σπάνιες περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα μπορεί να έχει ένα νομικά ισχυρό 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 οικονομική οντότητας θα καταλήξει σε αυξημένες φορολογικές πληρωμές στην ίδια περίοδο στην οποία ένα αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο μιας άλλης φορολογητέας οικονομική οντότητας θα καταλήξει σε μειωμένες πληρωμές από αυτήν τη δεύτερη φορολογητέα οικονομική οντότητα.

Έξοδο φόρου

Έξοδο (έσοδο) φόρου που αφορά σε κέρδος ή ζημία από συνήθεις δραστηριότητες

▼M31

77. Το έξοδο (έσοδο) φόρου που αφορά σε κέρδος ή ζημία από συνήθεις δραστηριότητες, θα παρουσιάζεται ως τμήμα του κέρδους ή της ζημίας στην κατάσταση ή τις καταστάσεις αποτελεσμάτων και λοιπών συνολικών εσόδων.

———————

▼B

Συναλλαγματικές διαφορές των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων ή περιουσιακών στοιχείων εξωτερικού

78. Το ΔΛΠ 21 απαιτεί ορισμένες συναλλαγματικές διαφορές να αναγνωρίζονται ως έσοδα ή έξοδα, αλλά δεν ορίζει πού πρέπει να εμφανίζονται οι διαφορές αυτές στην ►M5 κατάσταση συνολικών εσόδων ◄. Κατόπιν τούτου, όταν στην ►M5 κατάσταση συνολικών εσόδων ◄ αναγνωρίζονται συναλλαγματικές διαφορές από αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις 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 φόρου (έσοδο) θα γνωστοποιούνται ξεχωριστά.

▼B

80. Στο έξοδο φόρου (έσοδο) μπορεί να περιλαμβάνονται:

α) τρέχοντα έξοδα (έσοδα) φόρου·

β) κάθε προσαρμογή που αναγνωρίζεται στην 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 την επιβολή νέων φόρων·

ε) το ποσό της ωφέλειας που προκύπτει από φορολογική ζημία που δεν είχε αναγνωριστεί προηγουμένως, πιστωτικό φόρο ή προσωρινή διαφορά προηγούμενης περιόδου, που χρησιμοποιείται για τη μείωση του τρέχοντος εξόδου φόρου·

στ) το ποσό της ωφέλειας από φορολογική ζημία που δεν είχε αναγνωριστεί προηγουμένως, πιστωτικό φόρο ή προσωρινή διαφορά προηγούμενης περιόδου, που χρησιμοποιείται για τη μείωση του αναβαλλόμενου εξόδου φόρου·

ζ) αναβαλλόμενο έξοδο φόρου, που προκύπτει από την υποτίμηση ή αναστροφή προηγούμενης υποτίμησης, ενός αναβαλλόμενου φορολογικού περιουσιακού στοιχείου σύμφωνα με την παράγραφο 56 και

η) το ποσό του εξόδου (εσόδου) φόρου 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.

▼M5

81. Τα ακόλουθα θα γνωστοποιούνται ξεχωριστά επίσης:

α) το σύνολο του τρέχοντος και αναβαλλόμενου φόρου που αφορά σε στοιχεία που χρεώθηκαν ή πιστώθηκαν απευθείας στα ίδια κεφάλαια (παράγραφος 62Α)·

αβ) το ποσό του φόρου εισοδήματος που σχετίζεται με κάθε στοιχείο των λοιπών συνολικών εσόδων (βλέπε παράγραφο 62 και Δ.Λ.Π. 1 (όπως αναθεωρήθηκε το 2007)·

β) [απαλείφθηκε]·

▼B

γ) μια εξήγηση της σχέσης μεταξύ του εξόδου (εσόδου) φόρου και του λογιστικού κέρδους, με αμφότερους τους ακόλουθους τρόπους ή με έναν από αυτούς:

i) μία αριθμητική συμφωνία μεταξύ εξόδου (εσόδου) φόρου και του γινόμενου του λογιστικού κέρδους 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 λογιστική περίοδο·

ε) το ποσό (και ημερομηνία λήξης, αν υπάρχει) των εκπεστέων προσωρινών διαφορών, αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών και αχρησιμοποίητων πιστωτικών φόρων, για τους οποίους κανένα αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο δεν αναγνωρίζεται στον ισολογισμό·

▼B

στ) το συγκεντρωτικό ποσό των προσωρινών διαφορών που συνδέονται με επενδύσεις σε θυγατρικές, υποκαταστήματα, συγγενείς και με συμμετοχές σε ►M32 κοινές ρυθμίσεις ◄, για το οποίο δεν έχουν αναγνωρισθεί αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις (βλ. 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 περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που αναγνωρίσθηκε στον ισολογισμό για κάθε παρουσιαζόμενη περίοδο,

ii) το ποσό του αναβαλλόμενου φορολογικού εσόδου ή εξόδου που αναγνωρίσθηκε ►M5 στα αποτελέσματα ◄, αν αυτό δεν είναι εμφανές από τις μεταβολές στα ποσά που αναγνωρίστηκαν στον ισολογισμό·

▼M12

η) σε σχέση με διακοπείσες δραστηριότητες, το έξοδο φόρου που αφορά:

(i) στο κέρδος ή ζημία από τη διακοπή και

(ii) στο κέρδος ή ζημία από συνήθεις εργασίες της διακοπείσας δραστηριότητας, μαζί με τα αντίστοιχα ποσά για κάθε προηγούμενη περίοδο που παρουσιάζεται.·

(i) το ποσό των συνεπειών του φόρου εισοδήματος των μερισμάτων προς τους μετόχους της οικονομική οντότητας, που προτάθηκαν ή ανακοινώθηκαν πριν οι οικονομικές καταστάσεις εγκριθούν για έκδοση, αλλά δεν αναγνωρίσθηκαν ως υποχρέωση στις οικονομικές καταστάσεις·

ι) εάν μια συνένωση επιχειρήσεων στην οποία η οικονομική οντότητα είναι ο αποκτών προξενήσει μια μεταβολή στο ποσό που αναγνωρίζεται για το προ της απόκτησης αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο (βλέπε παράγραφο 67), το ποσό αυτής της αλλαγής και

ια) εάν τα οφέλη αναβαλλόμενου φόρου αποκτηθέντα σε συνένωση επιχειρήσεων δεν αναγνωριστούν κατά την ημερομηνία της απόκτησης αλλά αναγνωριστούν μετά την ημερομηνία της απόκτησης (βλέπε παράγραφο 68), μια περιγραφή του συμβάντος ή της αλλαγής στις συνθήκες που ήταν αιτία να αναγνωριστούν τα οφέλη του αναβαλλόμενου φόρου.

▼B

82. Η οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί το ποσό ενός αναβαλλόμενου φορολογικού περιουσιακού στοιχείου και τη φύση της απόδειξης που στηρίζει την αναγνώρισή του, όταν:

α) η χρησιμοποίηση του αναβαλλόμενου φορολογικού περιουσιακού στοιχείου εξαρτάται από μελλοντικά φορολογητέα κέρδη, επί πλέον των κερδών που ανακύπτουν από την αναστροφή υπαρχουσών φορολογητέων προσωρινών διαφορών και

β) η οικονομική οντότητα υπέστη ζημία είτε στην τρέχουσα είτε σε προηγούμενη περίοδο, στην ίδια φορολογική δικαιοδοσία στην οποία προέκυψε το αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο.

82Α. Στις περιπτώσεις που περιγράφονται στην παράγραφο 52Α, η οικονομική οντότητα πρέπει να γνωστοποιεί τη φύση των πιθανών συνεπειών του φόρου εισοδήματος που θα προέρχονταν από την καταβολή μερισμάτων στους μετόχους της. Επιπρόσθετα, η οικονομική οντότητα πρέπει να γνωστοποιεί τα ποσά των πιθανών συνεπειών του φόρου εισοδήματος που είναι εφικτά προσδιοριστέα καθώς και αν υπάρχουν κάποιες πιθανές συνέπειες φόρου εισοδήματος μη εφικτά προσδιοριστέες.

83. [Απαλείφθηκε]

▼B

84. Οι γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από την παράγραφο 81 στοιχείο γ) παρέχουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων τη δυνατότητα να αντιλαμβάνονται, αν η σχέση μεταξύ του εξόδου (εσόδου) φόρου και του λογιστικού κέρδους είναι ασυνήθης, όπως επίσης και τους σημαντικούς παράγοντες που μπορεί να επηρεάσουν αυτήν τη σχέση στο μέλλον. Η σχέση μεταξύ εξόδου (εσόδου) φόρου και λογιστικού κέρδους μπορεί να επηρεάζεται από παράγοντες όπως έσοδα απαλλασσόμενα από τη φορολογία, έξοδα μη εκπεστέα κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους (φορολογικής ζημίας), την επίπτωση των φορολογικών ζημιών και των φορολογικών συντελεστών εξωτερικού.

85. Κατά την εξήγηση της σχέσης μεταξύ εξόδου (εσόδου) φόρου και λογιστικού κέρδους, η οικονομική οντότητα 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 οικονομική οντότητα, 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 κέρδους (φορολογικής ζημίας). Όμως, για μια οικονομική οντότητα που δραστηριοποιείται σε διάφορες χώρες, μπορεί να είναι πιο κατανοητή η συγκέντρωση ξεχωριστών συμφωνιών που καταρτίζονται με τη χρήση των εγχώριων συντελεστών για κάθε επιμέρους δικαιοδοσία. Το παρακάτω παράδειγμα επεξηγεί τον τρόπο με τον οποίο η επιλογή του εφαρμοστέου συντελεστή φόρου επηρεάζει την παρουσίαση της αριθμητικής συμφωνίας.

Παράδειγμα που επεξηγεί την παράγραφο 85

Το 19Χ2, μια οικονομική οντότητα έχει λογιστικό κέρδος στη δική της δικαιοδοσία (χώρα Α) των 1 500 (19Χ1: 2 000) και στη χώρα Β των 1 500 (19Χ1: 500). Ο φορολογικός συντελεστής είναι 30 % στη χώρα Α και 20 % στη χώρα Β. Στη χώρα Α, έξοδα των 100 (19Χ1: 200) δεν είναι εκπεστέα φορολογικά.

Ακολουθεί παράδειγμα συμφωνίας με τον εγχώριο συντελεστή φόρου.

	19Χ1	19Χ2
Λογιστικό κέρδος	2 500	3 000
Φόρος με τον εγχώριο συντελεστή 30 %,	750	900
Φορολογική επίδραση των εξόδων που δεν είναι εκπέσιμα φορολογικά:	60	30
Επίδραση των χαμηλότερων συντελεστών φόρου στη Χώρα Β.	(50)	(150)
Έξοδο φόρου	760	780

Ακολουθεί παράδειγμα συμφωνίας που συνετάχθη συγκεντρώνοντας ξεχωριστές συμφωνίες για κάθε εθνική δικαιοδοσία. Με αυτήν τη μέθοδο, η επίδραση των διαφορών μεταξύ του εγχώριου φορολογικού συντελεστή της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας και του εγχώριου φορολογικού συντελεστή σε άλλες δικαιοδοσίες δεν εμφανίζεται ως ξεχωριστό κονδύλι στη συμφωνία. Μια οικονομική οντότητα μπορεί να χρειάζεται να αναλύσει το αποτέλεσμα των σημαντικών μεταβολών είτε στους φορολογικούς συντελεστές είτε στο μείγμα των κερδών που αποκτήθηκαν σε διαφορετικές δικαιοδοσίες, ούτως ώστε να εξηγούνται οι μεταβολές στους εφαρμοστέους συντελεστές φόρου, όπως απαιτείται από την παράγραφο 81 στοιχείο δ).

▼B

Λογιστικό κέρδος	2 500	3 000
Φόρος βάσει εγχώριων συντελεστών επί των κερδών στην κάθε χώρα	700	750
Φορολογική επίδραση των εξόδων που δεν είναι εκπέσιμα φορολογικά:	60	30
Έξοδο φόρου	760	780

86. Ο μέσος όρος του πραγματικού συντελεστή φόρου είναι το έξοδο (έσοδο) φόρου, διαιρούμενο με το λογιστικό κέρδος.

87. Συχνά δεν είναι εύκολο να υπολογιστεί το ποσό των μη αναγνωρισμένων αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων που προκύπτουν από επενδύσεις σε θυγατρικές, υποκαταστήματα και συγγενείς και από συμμετοχές σε ►M32 κοινές ρυθμίσεις ◄ (βλ. παράγραφο 39). Για το λόγο αυτό, το Πρότυπο απαιτεί από την οικονομική οντότητα 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 αναγνωρισμένων αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων, γιατί οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων μπορεί να βρουν αυτή την πληροφορία χρήσιμη.

87Α. Η παράγραφος 82Α απαιτεί η οικονομική οντότητα να γνωστοποιεί τη φύση των πιθανών συνεπειών φόρου εισοδήματος που θα προερχόταν από την καταβολή μερισμάτων στους μετόχους της. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τα σημαντικά στοιχεία των συστημάτων φόρου εισοδήματος και τους συντελεστές που θα επηρεάσουν το ποσό των πιθανών συνεπειών φόρου εισοδήματος των μερισμάτων.

87Β. Δεν 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 η οικονομική οντότητα 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 έναν ενοποιημένο όμιλο, μία μητρική εταιρεία και μερικές θυγατρικές της μπορεί να έχουν πληρώσει φόρους εισοδήματος με έναν 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 εις νέον. Στην περίπτωση αυτή, αυτό το επιστρεπτέο ποσό γνωστοποιείται. Αν ισχύει, η οικονομική οντότητα επίσης γνωστοποιεί ότι υπάρχουν πρόσθετες πιθανές συνέπειες φόρου εισοδήματος που δεν είναι εφικτό να προσδιοριστούν. Στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρείας, αν υπάρχουν, η γνωστοποίηση των πιθανών συνεπειών του φόρου εισοδήματος αφορά στα κέρδη εις νέον της μητρικής.

87Γ. Η οικονομική οντότητα που είναι υποχρεωμένη να παρέχει τις γνωστοποιήσεις της παραγράφου 82Α μπορεί επίσης να υποχρεούται να παρέχει γνωστοποιήσεις που αφορούν σε προσωρινές διαφορές που συνδέονται με συμμετοχές σε θυγατρικές, υποκαταστήματα και συγγενείς επιχειρήσεις ή συμμετοχές σε ►M32 κοινές ρυθμίσεις. ◄ Σε τέτοιες περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα λαμβάνει υπόψη αυτό στον καθορισμό των πληροφοριών που γνωστοποιούνται σύμφωνα με την παράγραφο 82Α. Για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα μπορεί να χρειάζεται να γνωστοποιεί το συνολικό ποσό των προσωρινών διαφορών που συνδέονται με συμμετοχές σε θυγατρικές για τις οποίες δεν έχουν αναγνωρισθεί αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις [βλ. παράγραφο 81 στοιχείο στ)]. Αν είναι ανέφικτο να υπολογιστούν τα ποσά των μη αναγνωρισμένων αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων (βλ. παράγραφο 87) μπορεί να υπάρχουν πιθανές συνέπειες φόρου εισοδήματος επί των μερισμάτων που δεν είναι εφικτό να προσδιοριστούν και που συνδέονται με αυτές τις θυγατρικές.

▼B

88. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί κάθε σχετική με φόρους ενδεχόμενη υποχρέωση και ενδεχόμενη απαίτηση σύμφωνα με το ΔΛΠ 37 *Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία.* Ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία μπορεί να προκύψουν, για παράδειγμα, από μη επιλυθείσες διαφορές με τις φορολογικές αρχές. Ομοίως, όταν ►M5 μετά την περίοδο αναφοράς ◄ θεσπίζονται ή ανακοινώνονται μεταβολές στους φορολογικούς συντελεστές ή στους φορολογικούς νόμους, μια οικονομική οντότητα γνωστοποιεί κάθε ουσιώδη επίδραση αυτών των μεταβολών στα τρέχοντα και στα αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις της (βλ. ΔΛΠ 10 ►M5 *Γεγονότα μετά την περίοδο αναφοράς* ◄).

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

89. Το παρόν Πρότυπο αρχίζει να εφαρμόζεται 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 μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει αυτό το Πρότυπο για οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους οι οποίες αρχίζουν πριν από την 1η Ιανουαρίου 1998, η οικονομική οντότητα πρέπει να γνωστοποιεί το γεγονός ότι έχει εφαρμόσει το παρόν πρότυπο αντί του ΔΛΠ 12 *Λογιστική φόρων εισοδήματος* που εγκρίθηκε το 1979.

90. Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 12 *Λογιστική φόρων εισοδήματος*, που εγκρίθηκε το 1979.

91. Οι παράγραφοι 52Α, 52Β, 65Α, 81 στοιχείο θ), 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 νωρίτερα ενθαρρύνεται. Αν η νωρίτερη υιοθέτηση επηρεάζει τις οικονομικές καταστάσεις, η οικονομική οντότητα οφείλει να γνωστοποιήσει το γεγονός αυτό.

▼M5

92. Στο Δ.Λ.Π. 1 (όπως αναθεωρήθηκε το 2007) τροποποιήθηκε η ορολογία που χρησιμοποιείται στα Δ.Π.Χ.Α. Επιπρόσθετα, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 23, 52, 58, 60, 62, 63, 65, 68Γ, 77 και 81, απαλείφθηκε η παράγραφος 61 και προστέθηκαν οι παράγραφοι 61Α, 62Α και 77Α. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την 1η Ιανουαρίου 2009 ή μετά από αυτήν. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει το Δ.Λ.Π. 1 (που αναθεωρήθηκε το 2007) για προγενέστερη περίοδο, οι τροποποιήσεις εφαρμόζονται σε εκείνη την προγενέστερη περίοδο.

▼M12

93. **Η παράγραφος 68 θα εφαρμόζεται μελλοντικά από την ημερομηνία έναρξης ισχύος του Δ.Π.Χ.Α. 3 (όπως αναθεωρήθηκε από το Διεθνή Οργανισμό Λογιστικών Προτύπων το 2008) στην αναγνώριση των αποκτηθέντων αναβαλλόμενων φορολογικών περιουσιακών στοιχείων στις συνενώσεις επιχειρήσεων.**

94. Συνεπώς, οι οικονομικές οντότητες δεν θα προσαρμόζουν τη λογιστικοποίηση για προηγούμενες συνενώσεις επιχειρήσεων εάν τα φορολογικά οφέλη δεν πληρούσαν τα κριτήρια για ξεχωριστή αναγνώριση κατά την ημερομηνία της απόκτησης και αναγνωρίζονται μετά την ημερομηνία της απόκτησης, εκτός εάν τα οφέλη αναγνωρίζονται εντός της περιόδου επιμέτρησης και προκύπτουν από νέες πληροφορίες για γεγονότα και συνθήκες που υπήρχαν κατά την ημερομηνία της απόκτησης. Άλλα αναγνωρισθέντα φορολογικά οφέλη πρέπει να αναγνωρίζονται ως κέρδος ή ζημία (ή, εάν το απαιτεί το παρόν Πρότυπο, εκτός κέρδους ή ζημίας).

([1]) Η παράγραφος 91 αναφέρεται στις «ετήσιες οικονομικές καταστάσεις» για ευθυγράμμιση με την πλέον ακριβή ορολογία για την καταγραφή των ημερομηνιών έναρξης ισχύος που υιοθετήθηκαν το 1998. Η παράγραφος 89 αναφέρεται σε «οικονομικές καταστάσεις».

▼M12

95. **Το Δ.Π.Χ.Α. 3 (όπως αναθεωρήθηκε από το Διεθνή Οργανισμό Λογιστικών Προτύπων το 2008) τροποποίησε τις παραγράφους 21 και 67 και προσέθεσε τις παραγράφους 32Α και 81(ι) και (ια). Μια οικονομική οντότητα θα εφαρμόσει αυτές τις τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την 1η Ιουλίου 2009 ή μετά από αυτήν. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει το Δ.Π.Χ.Α. 3 (που αναθεωρήθηκε το 2008) για προγενέστερη περίοδο, οι εν λόγω τροποποιήσεις πρέπει να εφαρμόζονται για αυτή την προγενέστερη περίοδο**.

▼M33

98. Η παράγραφος 52 έγινε παράγραφος 51Α, η παράγραφος 19 και τα παραδείγματα μετά την παράγραφο 51Α τροποποιήθηκαν, και προστέθηκαν οι παράγραφοι 51Β και 51Γ και το επόμενο παράδειγμα, καθώς και οι παράγραφοι 51Δ, 51Ε και 99 με το έγγραφο *Αναβαλλόμενος φόρος: Ανάκτηση υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων,* που εκδόθηκε τον Δεκέμβριο 2010. Οι τροποποιήσεις τίθενται σε εφαρμογή από οντότητες για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2012 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή ενωρίτερα. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις τροποποιήσεις αυτές για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼M32

98Α. Με το ΔΠΧΑ 11 *Σχήματα υπό κοινό έλεγχο*, που δημοσιεύθηκε το Μάιο του 2011, τροποποιούνται οι παράγραφοι 2, 15, 18 στοιχείο ε), 24, 38, 39, 43–45, 81 στοιχείο στ), 87 και 87Γ. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις όταν εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 11.

▼M31

98Β. Η *Παρουσίαση των στοιχείων των λοιπών συνολικών εσόδων* (τροποποιήσεις στο Δ.Λ.Π. 1), που εκδόθηκε τον Ιούνιο 2011, τροποποίησε την παράγραφο 77 και απάλειψε την παράγραφο 77Α. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές όταν εφαρμόζει το ΔΛΠ 1, όπως τροποποιήθηκε τον Ιούνιο του 2011.

▼M38

98Γ. *Εταιρείες επενδύσεων* (τροποποιήσεις στο ΔΠΧΑ 10, ΔΠΧΑ 12 και ΔΛΠ 27), που εκδόθηκαν τον Οκτώβριο του 2012, με τις οποίες τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 58 και 68Γ. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις παρούσες τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2014 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή νωρίτερα. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει νωρίτερα τις παρούσες τροποποιήσεις, θα εφαρμόσει συγχρόνως και όλες τις τροποποιήσεις που περιλαμβάνονται στις Εταιρείες επενδύσεων.

▼M52

98Ε. Με το ΔΠΧΑ 15 *Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες*, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2014, τροποποιήθηκε η παράγραφος 59. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 15, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση.

▼M57

98Ζ. Με την *Αναγνώριση Αναβαλλόμενων Φορολογικών Περιουσιακών Στοιχείων για Μη Πραγματοποιηθείσες Ζημίες* (τροποποιήσεις στο ΔΛΠ 12), που εκδόθηκε τον Ιανουάριο του 2016, τροποποιήθηκε η παράγραφος 29 και προστέθηκαν οι παράγραφοι 27Α, 29Α και το παράδειγμα μετά την παράγραφο 26. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2017 ή μεταγενέστερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή νωρίτερα. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις εν λόγω τροποποιήσεις για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις αναδρομικά, σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 *Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη*. Ωστόσο, κατά την αρχική εφαρμογή της τροποποίησης, η μεταβολή των ιδίων κεφαλαίων κατά την έναρξη της πρώτης συγκριτικής περιόδου μπορεί να αναγνωρίζεται στο υπόλοιπο έναρξης των κερδών εις νέον (ή σε άλλο στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων, ανάλογα με την περίπτωση), χωρίς να κατανέμεται η μεταβολή ανάμεσα στο υπόλοιπο έναρξης των κερδών εις νέον και στα άλλα στοιχεία των ιδίων κεφαλαίων. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει την εν λόγω απαλλαγή, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼**M53**

98ΣΤ. Με το ΔΠΧΑ 9, όπως εκδόθηκε τον Ιούλιο του 2014, τροποποιήθηκε η παράγραφος 20 και διαγράφηκαν οι παράγραφοι 96, 97 και 98Δ. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις.

▼**M54**

98Ζ. Με το ΔΠΧΑ 16, το οποίο εκδόθηκε τον Ιανουάριο του 2016, τροποποιήθηκε η παράγραφος 20. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 16, οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν την εν λόγω τροποποίηση.

▼**M67**

98Θ. Με το έγγραφο *Ετήσιες βελτιώσεις στα ΔΠΧΑ, Κύκλος 2015–2017*, που εκδόθηκε τον Δεκέμβριο του 2017, προστέθηκε η παράγραφος 57Α και διαγράφηκε η παράγραφος 52Β. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους αναφοράς που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2019 ή μεταγενέστερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή νωρίτερα. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις εν λόγω τροποποιήσεις νωρίτερα, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό. Όταν μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει για πρώτη φορά τις τροποποιήσεις αυτές, τις εφαρμόζει στις φορολογικές συνέπειες των μερισμάτων που αναγνωρίζονται κατά ή μετά την έναρξη της ενωρίτερης συγκριτικής περιόδου.

▼**M33**

ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΤΗΣ ΜΕΔ-21

99. Οι τροποποιήσεις που επήλθαν με το έγγραφο *Αναβαλλόμενος φόρος: Ανάκτηση υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων,* που εκδόθηκε τον Δεκέμβριο 2010, καταργεί τη Διερμηνεία ΜΕΔ 21 *Φόροι εισοδήματος-Ανάκτηση αναπροσαρμοσμένων μη αποσβέσιμων περιουσιακών στοιχείων.*

▼B

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 16

Ενσώματα πάγια

ΣΚΟΠΟΣ

1. Ο σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό για τα ενσώματα πάγια ώστε οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να διακρίνουν τις πληροφορίες που είναι σχετικές με την επένδυση της οικονομικής οντότητας σε ενσώματα πάγια και τις μεταβολές αυτής της επένδυσης. Πρωταρχικά θέματα στη λογιστική των ενσώματων παγίων αποτελούν η αναγνώριση των περιουσιακών στοιχείων, ο προσδιορισμός της λογιστικής αξίας τους, οι επιβαρύνσεις αποσβέσεων και οι ζημίες απομείωσης που πρέπει να αναγνωριστούν σε σχέση με τα στοιχεία αυτά.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

2. Το παρόν Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για το λογιστικό χειρισμό των ενσώματων παγίων, εκτός όταν ένα άλλο Πρότυπο απαιτεί ή επιτρέπει διαφορετικό λογιστικό χειρισμό.

▼M45

3. Το παρόν Πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε:

α) ενσώματα πάγια που κατατάσσονται ως κατεχόμενα προς πώληση, σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5 *Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες*.

β) βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με αγροτική δραστηριότητα, εκτός από καρποφόρα φυτά (βλέπε ΔΛΠ 41 *Γεωργία*). Το παρόν Πρότυπο ισχύει για καρποφόρα φυτά, αλλά δεν ισχύει για την παραγωγή των καρποφόρων φυτών.

γ) αναγνώριση και επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων που προέρχονται από εξερεύνηση και αξιολόγηση (βλέπε ΔΠΧΑ 6 *Εξερεύνηση και αξιολόγηση μεταλλευτικών πόρων*).

▼B

δ) μεταλλευτικά δικαιώματα και μεταλλευτικά αποθέματα, όπως το πετρέλαιο, το φυσικό αέριο και τους όμοιους μη ανανεώσιμους πόρους.

Ωστόσο, αυτό το Πρότυπο εφαρμόζεται σε ενσώματα πάγια που χρησιμοποιούνται στην ανάπτυξη ή τη διατήρηση των περιουσιακών στοιχείων, που περιγράφονται στα στοιχεία β)-δ).

▼M54

4. [Διαγράφηκε]

5. Οι οικονομικές οντότητες που χρησιμοποιούν τη μέθοδο του κόστους για τις επενδύσεις σε ακίνητα σύμφωνα με το ΔΛΠ 40 *Επενδύσεις σε ακίνητα*, χρησιμοποιούν τη μέθοδο του κόστους του παρόντος Προτύπου για τις επενδύσεις σε ιδιόκτητα ακίνητα.

▼B

ΟΡΙΣΜΟΙ

▼M45

6. Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται στο παρόν Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:

***Καρποφόρο φυτό* είναι ένα ζωντανό φυτό που:**

α) χρησιμοποιείται στην παραγωγή ή την προμήθεια αγροτικής παραγωγής·

β) αναμένεται να αποφέρει παραγωγή για περισσότερες από μία περιόδους· και

▼M45

γ) έχει αμυδρή πιθανότητα να πωληθεί ως αγροτική παραγωγή, πλην περιστασιακής πώλησης άχρηστων υλικών.

(Στις παραγράφους 5Α–5Β του ΔΛΠ 41 αναπτύσσεται λεπτομερέστερα αυτός ο ορισμός του καρποφόρου φυτού.)

Λογιστική αξία **είναι το ποσό στο οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται, μετά την αφαίρεση οποιωνδήποτε σωρευμένων αποσβέσεων και σωρευμένων ζημιών απομείωσης.**

▼B

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 ή, όταν αρμόζει, το ποσό που αποδίδεται σε εκείνο το περιουσιακό στοιχείο κατά την αρχική του αναγνώριση σύμφωνα με τις συγκεκριμένες απαιτήσεις άλλων ΔΠΧΑ, π.χ. του ΔΠΧΑ 2, *Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών*.

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.

Συγκεκριμένη αξία σε σχέση με την οντότητα είναι η παρούσα αξία των ταμιακών ροών, που η οικονομική 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.

▼M33

Εύλογη αξία είναι η τιμή που θα λάμβανε μια οντότητα για την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου ή που θα κατέβαλε μια οντότητα για τη μεταβίβαση μιας υποχρέωσης σε μια κανονική συναλλαγή μεταξύ συμμετεχόντων στην αγορά κατά την ημερομηνία επιμέτρησης. (Βλ. ΔΠΧΑ 13 *Επιμέτρηση εύλογης αξίας.)*

▼B

Ζημία απομείωσης είναι το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του.

Ενσώματα πάγια 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 και

β) αναμένεται να χρησιμοποιηθούν για περισσότερο από μία λογιστική περίοδο.

▼M8

Ανακτήσιμο ποσό είναι η υψηλότερη αξία μεταξύ της εύλογης αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου μείον το κόστος πώλησης και της αξίας λόγω χρήσης του.

▼B

Η *υπολειμματική αξία* ενός περιουσιακού στοιχείου είναι η εκτιμώμενη αξία που η οικονομική 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 οικονομική οντότητα ή

β) το πλήθος των παραγωγικών ή όμοιων μονάδων που η οικονομική οντότητα αναμένει να αποκτήσει από το περιουσιακό στοιχείο.

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

7. Το κόστος ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων θα αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο όταν και μόνον όταν:

α) πιθανολογείται ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη που συνδέονται με το στοιχείο θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα και

β) το κόστος του στοιχείου μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία.

▼M36

8. Στοιχεία όπως ανταλλακτικά, εφεδρικός εξοπλισμός και εξοπλισμός συντήρησης αναγνωρίζονται σύμφωνα με το παρόν ΔΠΧΑ, εφόσον εμπίπτουν στον ορισμό των ενσώματων παγίων. Σε διαφορετική περίπτωση, τα εν λόγω στοιχεία κατατάσσονται ως απόθεμα.

▼B

9. Το παρόν Πρότυπο δεν προσδιορίζει τη μονάδα επιμέτρησης για την αναγνώριση, ήτοι τι συνιστά στοιχείο των ενσώματων παγίων. Συνεπώς, απαιτείται κρίση στην εφαρμογή των κριτηρίων αναγνώρισης στις ιδιαίτερες συνθήκες της οικονομικής οντότητας. Μπορεί να αρμόζει να συναθροιστούν τα επιμέρους επουσιώδη στοιχεία, όπως καλούπια, εργαλεία και μήτρες και να εφαρμοστούν τα κριτήρια στη συνολική αξία.

▼M54

10. Σύμφωνα με αυτή την αρχή της αναγνώρισης, η οικονομική οντότητα αποτιμά όλες τις δαπάνες των ενσώματων παγίων όταν αυτές πραγματοποιούνται. Στις εν λόγω δαπάνες συμπεριλαμβάνονται οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν αρχικά για την απόκτηση ή κατασκευή στοιχείου των ενσώματων παγίων και οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν μεταγενέστερα για τη συμπλήρωση, την αντικατάσταση μέρους αυτού ή τη συντήρησή του. Το κόστος ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων δύναται να περιλαμβάνει δαπάνες που πραγματοποιούνται σε σχέση με μισθώσεις περιουσιακών στοιχείων για την κατασκευή, τη συμπλήρωση ή την αντικατάσταση μέρους αυτού ή τη συντήρηση ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων, όπως η απόσβεση περιουσιακών στοιχείων με δικαίωμα χρήσης.

▼B

Αρχικό κόστος

11. Στοιχεία των ενσώματων παγίων μπορούν να αποκτηθούν για λόγους ασφαλείας ή και για περιβαλλοντικούς λόγους. Η απόκτηση τέτοιων ενσώματων παγίων, μολονότι δεν αυξάνει άμεσα τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη κάποιου υπάρχοντος στοιχείου των ενσώματων παγίων, μπορεί να είναι αναγκαία προκειμένου να λάβει η οικονομική οντότητα τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη από άλλα περιουσιακά στοιχεία της. Τέτοια στοιχεία των ενσώματων παγίων πληρούν τις προϋποθέσεις για αναγνώριση ως περιουσιακά στοιχεία, δεδομένου ότι επιτρέπουν στην οικονομική οντότητα να αποκομίσει μελλοντικά οικονομικά οφέλη από σχετιζόμενα ενσώματα πάγια, 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 μεταφοράς χημικών προϊόντων, για να συμμορφωθεί με τις περιβαλλοντικές απαιτήσεις παραγωγής και εναποθήκευσης επικίνδυνων χημικών προϊόντων. Οι σχετικές εργοστασιακές επεκτάσεις αναγνωρίζονται ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο γιατί, χωρίς αυτές, η οικονομική οντότητα δεν μπορεί να παράγει και να πωλεί χημικά προϊόντα. Ωστόσο, η προκύπτουσα λογιστική αξία τέτοιων περιουσιακών στοιχείων και σχετιζόμενων παγίων εξετάζεται για απομείωση σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 *Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων.*

Μεταγενέστερο κόστος

12. Σύμφωνα με την αρχή της αναγνώρισης της παραγράφου 7, η οικονομική οντότητα δεν αναγνωρίζει τις δαπάνες της καθημερινής συντήρησης στη λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων. Αντιθέτως, οι δαπάνες αυτές 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 παγίων.

▼B

13. Τμήματα ορισμένων στοιχείων των ενσώματων παγίων 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 κουζίνες, μπορεί να χρειάζεται αντικατάσταση αρκετές φορές κατά τη διάρκεια της ζωής του αεροσκάφους. Στοιχεία των ενσώματων παγίων 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 οικονομική οντότητα αναγνωρίζει στη λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων το κόστος αντικατάστασης τέτοιου στοιχείου όταν επιβαρύνεται με αυτό, εφόσον πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης. Η λογιστική αξία των τμημάτων που αντικαθίστανται παύει να αναγνωρίζεται όπως προβλέπεται στο παρόν Πρότυπο (βλ. παραγράφους 67-72).

14. Η συνεχιζόμενη λειτουργία ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων (για παράδειγμα, ένα αεροσκάφος) μπορεί να προϋποθέτει τακτικές σημαντικές επιθεωρήσεις για βλάβες, 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 παγίων ως αντικατάσταση. Κάθε εναπομένουσα λογιστική αξία του κόστους της προηγούμενης επιθεώρησης (ξεχωριστά από ανταλλακτικά) παύει να αναγνωρίζεται. 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 παγίων, που καλύπτει τις προϋποθέσεις για να αναγνωρισθεί ως περιουσιακό στοιχείο, πρέπει να επιμετράται στο κόστος του.

Στοιχεία του κόστους

16. Το κόστος ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων 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 οικονομική 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 εργαζομένους)* που προκύπτουν άμεσα από την κατασκευή ή την απόκτηση ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων·

β) το κόστος τις προετοιμασίας του χώρου·

γ) οι αρχικές δαπάνες παράδοσης και μεταφοράς·

▼B

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 οικονομική οντότητα εφαρμόζει το ΔΛΠ 2 *Αποθέματα* στο κόστος των δεσμεύσεων για την αποσυναρμολόγηση, απομάκρυνση και αποκατάσταση της θέσης 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 δεσμεύσεις 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 ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία*.

19. Παραδείγματα κόστους που δεν θεωρούνται κόστη ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων είναι:

α) το κόστος για το άνοιγμα νέας μονάδας·

β) το κόστος παρουσίασης νέου προϊόντος ή υπηρεσίας (συμπεριλαμβανομένου του κόστους διαφήμισης και δραστηριοτήτων 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 παγίων 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, οι ακόλουθες δαπάνες δεν συμπεριλαμβάνονται στη λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων:

α) δαπάνες που πραγματοποιούνται όταν ένα στοιχείο που είναι σε θέση να λειτουργήσει με τον τρόπο που έχει προσδιορίσει η διοίκηση δεν χρησιμοποιείται ακόμα ή λειτουργεί σε δυναμικότητα 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 μέρους ή του συνόλου των λειτουργιών της οικονομικής οντότητας.

21. Κάποιες λειτουργίες δημιουργούνται σε σχέση με την κατασκευή ή την ανάπτυξη ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων, 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 χώρος στάθμευσης αυτοκινήτων 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 τα σχετικά έξοδα των δευτερευουσών λειτουργιών αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα και συμπεριλαμβάνονται στις αντίστοιχες κατατάξεις των εσόδων και των δαπανών.

▼B

22. Το κόστος ενός ιδιοκατασκευασμένου περιουσιακού στοιχείου προσδιορίζεται σύμφωνα με τις ίδιες αρχές που εφαρμόζονται για ένα αποκτηθέν στοιχείο. Αν η οικονομική 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 (βλ. ΔΛΠ 2). Για το λόγο αυτό, κάθε εσωτερικό κέρδος πρέπει να απαλείφεται, κατά τον προσδιορισμό του 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 παγίων.

▼M45

22Α. Τα καρποφόρα φυτά λογιστικοποιούνται κατά τον ίδιο τρόπο όπως τα ιδιοκατασκευαζόμενα στοιχεία των ενσώματων παγίων, πριν βρεθούν στην τοποθεσία και την κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που έχει προσδιορίσει η διοίκηση. Συνεπώς, οι παραπομπές σε «κατασκευή» στο παρόν Πρότυπο θα πρέπει να ερμηνεύονται υπό την έννοια ότι καλύπτουν τις δραστηριότητες που είναι απαραίτητες για την καλλιέργεια των καρποφόρων φυτών, πριν βρεθούν στην τοποθεσία και την κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που έχει προσδιορίσει η διοίκηση.

▼B

Επιμέτρηση του κόστους

▼M1

23. Το κόστος ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων είναι η ισοδύναμη τιμή μετρητοίς κατά την ημερομηνία αναγνώρισης. Εάν η πληρωμή της αξίας ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων αναβάλλεται για περίοδο που υπερβαίνει τους συνήθεις πιστωτικούς όρους, 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 κεφαλαιοποιείται σύμφωνα με το ΔΛΠ 23.

▼B

24. Μπορεί να γίνει ανταλλαγή ενός ή περισσότερων στοιχείων των ενσώματων παγίων με μη χρηματικό περιουσιακό στοιχείο ή στοιχεία ή συνδυασμό χρηματικών και μη χρηματικών περιουσιακών στοιχείων. Το παράδειγμα που ακολουθεί αναφέρεται μόνο 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 παγίων επιμετράται στην εύλογη αξία εκτός αν α) η συναλλαγή ανταλλαγής στερείται εμπορικής ουσίας ή β) δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα η εύλογη αξία ούτε του περιουσιακού στοιχείου που παραλήφθηκε ούτε του περιουσιακού στοιχείου που παραχωρήθηκε. Το παραληφθέν στοιχείο επιμετράται με αυτόν τον τρόπο έστω και αν η οικονομική οντότητα δεν μπορεί να διαγράψει άμεσα το περιουσιακό στοιχείο που παραχωρήθηκε. Αν το παραληφθέν στοιχείο δεν επιμετράται στην εύλογη αξία, το κόστος του επιμετράται στην λογιστική αξία του παραχωρηθέντος περιουσιακού στοιχείου.

25. Η οικονομική 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 (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 συγκεκριμένη αξία σε σχέση με την οντότητα του τμήματος των επηρεαζόμενων από τη συναλλαγή λειτουργιών της οικονομικής 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.

▼B

Προκειμένου να προσδιοριστεί αν μία πράξη ανταλλαγής έχει εμπορική ουσία, η ειδική αξία του τμήματος των επηρεαζόμενων από τη συναλλαγή λειτουργιών της οικονομικής οντότητας θα αντανακλά τις μετά από φόρους ταμιακές ροές. Το αποτέλεσμα των προαναφερόμενων αναλύσεων μπορεί να είναι ξεκάθαρο χωρίς να χρειάζεται η οικονομική οντότητα να προβεί σε λεπτομερείς υπολογισμούς.

▼M33

26. Η εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου είναι δυνατό να επιμετρηθεί με αξιοπιστία εάν α) δεν υφίσταται για το περιουσιακό στοιχείο σημαντική διακύμανση του εύρους των ορθολογικών επιμετρήσεων της εύλογης αξίας, ή β) είναι δυνατός ο ορθολογικός προσδιορισμός των πιθανοτήτων των διαφόρων επιμετρήσεων εντός του εύρους τιμών και η εφαρμογή τους στην επιμέτρηση της εύλογης αξίας. Αν μια οντότητα μπορεί να προσδιορίσει με αξιοπιστία την εύλογη αξία είτε του παραληφθέντος περιουσιακού στοιχείου είτε του παραχωρηθέντος περιουσιακού στοιχείου, τότε η εύλογη αξία του τελευταίου χρησιμοποιείται για την επιμέτρηση του κόστους του παραληφθέντος περιουσιακού στοιχείου εκτός αν η εύλογη αξία του παραληφθέντος περιουσιακού στοιχείου είναι πιο έκδηλη.

▼M54

27. [Διαγράφηκε].

▼B

28. Η λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων 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 οικονομική 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 την κατηγορία των ενσώματων παγίων.

Μέθοδος κόστους

30. Ύστερα από την αναγνώρισή του ως περιουσιακό στοιχείο, ένα στοιχείο των ενσώματων παγίων 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 παγίων του οποίου η εύλογη αξία μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία θα εμφανίζεται με αναπροσαρμοσμένη αξία, που αποτελείται από την εύλογη αξία του κατά την ημέρα της αναπροσαρμογής, μείον 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.

▼M33

_____

▼B

34. Η συχνότητα των αναπροσαρμογών εξαρτάται από τις μεταβολές της εύλογης αξίας των στοιχείων των ενσώματων παγίων 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 παγίων 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 παγίων με επουσιώδεις μόνο μεταβολές στην εύλογη αξία. Αντί αυτού, μπορεί να απαιτείται η αναπροσαρμογή του στοιχείου κάθε τρία ή τέσσερα έτη.

▼M43

35. Όταν ένα στοιχείο των ενσώματων παγίων αναπροσαρμόζεται, η λογιστική αξία του εν λόγω περιουσιακού στοιχείου προσαρμόζεται στο αναπροσαρμοσμένο ποσό. Κατά την ημερομηνία της αναπροσαρμογής, το περιουσιακό στοιχείο αντιμετωπίζεται με έναν από τους ακόλουθους τρόπους:

α) η ακαθάριστη λογιστική αξία προσαρμόζεται κατά τρόπο που είναι συνεπής με την ανατίμηση της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου. Για παράδειγμα, η ακαθάριστη λογιστική αξία μπορεί να επαναδιατυπωθεί με αναφορά σε παρατηρήσιμα δεδομένα της αγοράς ή μπορεί να επαναδιατυπωθεί ανάλογα με τη μεταβολή στη λογιστική αξία. Η σωρευμένη απόσβεση κατά την ημερομηνία της αναπροσαρμογής προσαρμόζεται ώστε να ισούται με τη διαφορά μεταξύ της προ αποσβέσεων λογιστικής αξίας και της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου μετά τον συνυπολογισμό των σωρευμένων ζημιών απομείωσης. ή

β) Η σωρευμένη απόσβεση αφαιρείται από τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου.

Το ποσό της προσαρμογής των σωρευμένων αποσβέσεων αποτελεί μέρος της αύξησης ή της μείωσης της λογιστικής αξίας που αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με τις παραγράφους 39 και 40.

▼B

36. Εάν γίνεται αναπροσαρμογή της αξίας ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων, ολόκληρη η κατηγορία των ενσώματων παγίων στην οποία ανήκει το στοιχείο αυτό, πρέπει να αναπροσαρμόζεται.

▼M45

37. Κατηγορία ενσώματων παγίων είναι μια ομάδα περιουσιακών στοιχείων, όμοιας φύσης και χρήσης για τις λειτουργίες της οικονομικής οντότητας. Τα ακόλουθα αποτελούν παραδείγματα χωριστών κατηγοριών:

▼B

α) εδαφικές εκτάσεις·

β) γήπεδα και κτήρια·

γ) μηχανήματα·

δ) πλοία·

ε) αεροσκάφη·

στ) οχήματα·

▼M45

ζ) έπιπλα και σκεύη·

η) εξοπλισμός γραφείου· και

θ) καρποφόρα φυτά.

▼B

38. Τα επιμέρους στοιχεία μιας κατηγορίας ενσώματων παγίων αναπροσαρμόζονται ταυτόχρονα, για να αποφεύγεται η επιλεκτική αναπροσαρμογή περιουσιακών στοιχείων και η εμφάνιση στις οικονομικές καταστάσεις, ανάμεικτων ποσών κόστους και αξιών διαφορετικών ημερομηνιών. Ωστόσο, 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.

▼B

►M5 39. Αν η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου αυξάνεται ως αποτέλεσμα μιας αναπροσαρμογής, η αύξηση θα αναγνωρίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα και θα σωρεύεται στα ίδια κεφάλαια 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.

40. Αν η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου μειώνεται ως αποτέλεσμα μιας αναπροσαρμογής, η μείωση πρέπει να αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. ►M5 Όμως, η μείωση θα αναγνωρίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα μέχρι το όριο του εκάστοτε πιστωτικού υπολοίπου που υφίσταται στο πλεόνασμα αναπροσαρμογής για εκείνο το περιουσιακό στοιχείο. Η μείωση που αναγνωρίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα μειώνει το ποσό που συσσωρεύεται στα ίδια κεφάλαια στο πλεόνασμα αναπροσαρμογής. ◄

41. Τα πλεονάσματα αναπροσαρμογής που περιλαμβάνονται στην καθαρή θέση αναφορικά με στοιχείο των ενσώματων παγίων μπορεί να μεταφερθούν απευθείας στο υπόλοιπο κερδών εις νέον, όταν το περιουσιακό στοιχείο παύει να αναγνωρίζεται. 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 οικονομική οντότητα. Σε τέτοια περίπτωση, το ποσό του πλεονάσματος που μεταφέρεται θα ήταν η διαφορά μεταξύ της απόσβεσης που βασίζεται στην αναπροσαρμοσμένη λογιστική αξία και της απόσβεσης που βασίζεται στην αρχική τιμή του περιουσιακού στοιχείου. Οι μεταφορές από τα πλεονάσματα αναπροσαρμογής στα κέρδη εις νέον δε γίνονται μέσω των κερδών ή των ζημιών.

42. Οι επιδράσεις των φόρων εισοδήματος, αν υπάρχουν, που προκύπτουν από την αναπροσαρμογή των ενσώματων παγίων, αναγνωρίζονται και γνωστοποιούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 12 *Φόροι εισοδήματος*.

Απόσβεση

43. Κάθε τμήμα στοιχείου των ενσώματων παγίων το κόστος του οποίου είναι σημαντικό σε σχέση με το συνολικό κόστος του στοιχείου θα αποσβένεται ξεχωριστά.

▼M54

44. Η οικονομική οντότητα κατανέμει το αρχικά αναγνωρισμένο ποσό ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων στα σημαντικά του τμήματα και αποσβένει ξεχωριστά κάθε τέτοιο τμήμα. Για παράδειγμα, μπορεί να αρμόζει να αποσβένεται ξεχωριστά το πλαίσιο και οι μηχανές ενός αεροσκάφους. Ομοίως, εάν μια οικονομική οντότητα αποκτήσει ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία λόγω λειτουργικής μίσθωσης στην οποία είναι ο εκμισθωτής, μπορεί να αρμόζει να αποσβέσει ξεχωριστά τα ποσά που αντικατοπτρίζονται στο κόστος αυτού του στοιχείου που αποδίδονται σε ευνοϊκούς ή μη ευνοϊκούς όρους εκμίσθωσης σε σχέση με τις τιμές της αγοράς.

▼B

45. Ένα σημαντικό τμήμα ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων 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 επιβάρυνσης με απόσβεση.

46. Στο βαθμό που μια οικονομική οντότητα αποσβένει ξεχωριστά κάποια τμήματα ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων, 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 οικονομικής οντότητας για τα τμήματα αυτά διαφέρουν, μπορεί να χρειαστεί να εφαρμοστούν προσεγγιστικές τεχνικές για την απόσβεση του υπολοίπου κατά τρόπο που αντιπροσωπεύει με ακρίβεια τον ρυθμό ανάλωσης ή/και την ωφέλιμη ζωή των τμημάτων του στοιχείου.

▼B

47. Η οικονομική 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 επιβάρυνση της απόσβεσης για κάθε περίοδο θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, εκτός αν συμπεριλαμβάνεται στη λογιστική αξία ενός άλλου περιουσιακού στοιχείου.

49. Η επιβάρυνση της 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 επιβάρυνση της 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 παγίων, που χρησιμοποιούνται σε αναπτυξιακές δραστηριότητες μπορεί να συμπεριλαμβάνεται στο κόστος ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου το οποίο αναγνωρίζεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 38 *Άυλα 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 υπολειμματική αξία, η επιβάρυνση της απόσβεσης του περιουσιακού στοιχείο είναι μηδέν 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 ενός περιουσιακού στοιχείου θα παύει κατά τη νωρίτερη ημερομηνία μεταξύ εκείνης που το περιουσιακό στοιχείο κατατάσσεται ως διαθέσιμο προς πώληση (ή που συμπεριλαμβάνεται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως διαθέσιμη προς πώληση) σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5 και εκείνης κατά την οποία παύει να αναγνωρίζεται 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. Όμως, σύμφωνα με τις μεθόδους χρήσης της απόσβεσης, η επιβάρυνση της απόσβεσης μπορεί να είναι μηδέν ενόσω δεν υπάρχει παραγωγή.

▼M47

56. Τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που ενσωματώνονται σε ένα περιουσιακό στοιχείο αναλώνονται από την οικονομική οντότητα κυρίως διά 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:

▼B

α) αναμενόμενη χρήση του περιουσιακού στοιχείου. Η χρήση εκτιμάται σε αναφορά με την αναμενόμενη παραγωγική δυναμικότητα ή το παραγόμενο προϊόν του περιουσιακού στοιχείου·

β) η αναμενόμενη φυσική 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·

▼M47

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. Οι αναμενόμενες μελλοντικές μειώσεις στην τιμή πώλησης ενός είδους που παράχθηκε με τη χρησιμοποίηση περιουσιακού στοιχείου θα μπορούσαν να δείχνουν την αναμενόμενη τεχνική ή εμπορική απαξίωση του περιουσιακού στοιχείου, η οποία με τη σειρά της μπορεί να αντικατοπτρίζει τη μείωση των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο·

▼B

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 οικονομική οντότητα. Η πολιτική διαχείρισης της περιουσίας της οικονομικής 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 την οικονομική ζωή του. Η εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής ενός περιουσιακού στοιχείου είναι θέμα κρίσης, που βασίζεται στην εμπειρία της οικονομικής οντότητας από όμοια στοιχεία.

58. Τα γήπεδα και τα κτήρια αποτελούν περιουσιακά στοιχεία που διαχωρίζονται μεταξύ τους και λογιστικοποιούνται χωριστά, έστω και αν αποκτώνται μαζί. Με κάποιες εξαιρέσεις, όπως τα λατομεία και οι τοποθεσίες που χρησιμοποιούνται ως χώροι ταφής αποβλήτων, η γη έχει απεριόριστη ωφέλιμη ζωή και συνεπώς δεν αποσβένεται. Τα κτήρια έχουν περιορισμένη ωφέλιμη ζωή και συνεπώς είναι αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία. Μια αύξηση στην αξία του εδάφους στο οποίο βρίσκεται ένα κτήριο, δεν επηρεάζει τον προσδιορισμό του αποσβέσιμου ποσού του κτηρίου.

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 οφέλη 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 οικονομική οντότητα.

61. Η μέθοδος απόσβεσης που εφαρμόζεται σε περιουσιακό στοιχείο πρέπει να επανεξετάζεται τουλάχιστον στη λήξη κάθε οικονομικού έτους και, αν έχει σημειωθεί 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 λογιστικοποιείται ως μεταβολή της λογιστικής εκτίμησης σύμφωνα με το ΔΛΠ 8.

▼B

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 δεν μεταβάλλεται. 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 οικονομική οντότητα επιλέγει τη μέθοδο που αντανακλά καλύτερα τον αναμενόμενο ρυθμό ανάλωσης 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.

▼M47

62Α. Μια μέθοδος απόσβεσης που βασίζεται στα έσοδα που παράγονται από μια δραστηριότητα η οποία περιλαμβάνει τη χρήση περιουσιακού στοιχείου δεν είναι κατάλληλη. Τα έσοδα που παράγονται από μια δραστηριότητα η οποία περιλαμβάνει τη χρήση περιουσιακού στοιχείου αντικατοπτρίζουν συνήθως παράγοντες άλλους από την ανάλωση των οικονομικών ωφελειών του περιουσιακού στοιχείου. Παραδείγματος χάρη, τα έσοδα επηρεάζονται από άλλες εισροές και διαδικασίες, δραστηριότητες πώλησης και μεταβολές των όγκων και τιμών πώλησης. Η συνιστώσα τιμής των εσόδων μπορεί να επηρεάζεται από τον πληθωρισμό, πράγμα που δεν έχει καμιά επιρροή στον τρόπο με τον οποίο αναλώνεται ένα περιουσιακό στοιχείο.

▼B

Απομείωση αξίας

63. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το ΔΛΠ 36 *Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων* για να προσδιορίσει αν η αξία ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων έχει απομειωθεί. Αυτό το Πρότυπο εξηγεί πώς μια οικονομική 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. [Απαλείφθηκε]

Αποζημίωση για την απομείωση αξίας

65. Η αποζημίωση από τρίτα μέρη για στοιχεία ενσώματων παγίων που απομειώθηκαν, χάθηκαν ή εγκαταλείφθηκαν πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στην ►**M5** κατάσταση συνολικών εσόδων ◄, όταν καθίσταται απαιτητή η αποζημίωση.

66. Απομειώσεις ή ζημίες στοιχείων ενσώματων παγίων, σχετικές απαιτήσεις για πληρωμές αποζημίωσης 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 αξίας των στοιχείων των ενσώματων παγίων αναγνωρίζονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 36·

β) η παύση αναγνώρισης στοιχείων των ενσώματων παγίων που αποσύρθηκαν ή διατέθηκαν προσδιορίζεται σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο·

γ) η αποζημίωση από τρίτα μέρη για στοιχεία ενσώματων παγίων που απομειώθηκαν, χάθηκαν ή εγκαταλείφθηκαν συμπεριλαμβάνεται στην ►**M5** κατάσταση συνολικών εσόδων ◄ όταν καθίσταται απαιτητή και

δ) το κόστος στοιχείων των ενσώματων παγίων που αποκαταστάθηκαν, αγοράσθηκαν ή κατασκευάστηκαν ως αντικαταστάσεις προσδιορίζεται σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο.

ΠΑΥΣΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗΣ

67. Η λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων θα παύει να αναγνωρίζεται:

α) κατά τη διάθεση ή

β) όταν δεν αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη από τη χρήση ή τη διάθεση του στοιχείου.

▼M54

68. Το κέρδος ή η ζημία από την παύση αναγνώρισης στοιχείου των ενσώματων παγίων περιλαμβάνεται στην κατάσταση συνολικών εσόδων όταν το στοιχείο παύει να αναγνωρίζεται (εκτός αν το ΔΠΧΑ 16 *Μισθώσεις* απαιτεί διαφορετική αντιμετώπιση σε συναλλαγή πώλησης και επαναμίσθωσης). Τα κέρδη δεν αναγνωρίζονται ως έσοδα.

▼M8

68Α. Ωστόσο, μια οικονομική οντότητα η οποία κατά τη διάρκεια των συνήθων δραστηριοτήτων της, πωλεί στοιχεία ενσωμάτων παγίων τα οποία έχει διακρατήσει προς εκμίσθωση σε άλλους, θα μεταφέρει τέτοια περιουσιακά στοιχεία στα αποθέματα στη λογιστική τους αξία όταν παύσει η εκμίσθωσή τους και καταστούν κατεχόμενα προς πώληση. Το προϊόν της πώλησης τέτοιων περιουσιακών στοιχείων θα αναγνωρίζεται ως έσοδο, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 18 *Έσοδα*. Το Δ.Π.Χ.Α. 5 δεν ισχύει όταν τα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης, μεταφέρονται στα αποθέματα.

▼M54

69. Η διάθεση ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων μπορεί να γίνεται με διάφορους τρόπους (π.χ. διά της πώλησης, σύναψης σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης ή δωρεάς). Η ημερομηνία διάθεσης ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων είναι η ημερομηνία κατά την οποία ο αποδέκτης αποκτά τον έλεγχο του εν λόγω στοιχείου, σύμφωνα με τις απαιτήσεις για τον καθορισμό του χρόνου εκπλήρωσης μιας υποχρέωσης εκτέλεσης που προβλέπονται στο ΔΠΧΑ 15. Το ΔΠΧΑ 16 εφαρμόζεται στη διάθεση μέσω πώλησης και επαναμίσθωσης.

▼B

70. Αν, σύμφωνα με την αρχή της αναγνώρισης της παραγράφου 7, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει στη λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων το κόστος αντικατάστασης τμήματος του στοιχείου, τότε διαγράφει τη λογιστική αξία του τμήματος που αντικαταστάθηκε ασχέτως αν το αντικαθιστάμενο τμήμα είχε αποσβεστεί ξεχωριστά. Αν δεν είναι πρακτικά δυνατό η οικονομική οντότητα να προσδιορίσει τη λογιστική αξία του αντικαθιστάμενου τμήματος, μπορεί να χρησιμοποιήσει το κόστος της αντικατάστασης ως ένδειξη του κόστους του αντικαθιστάμενου τμήματος κατά την απόκτηση ή την κατασκευή του.

71. Το κέρδος ή η ζημία που απορρέει από την παύση αναγνώρισης ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων θα προσδιορίζεται ως η διαφορά μεταξύ του καθαρού προϊόντος της διάθεσης, αν υπάρχει, και της λογιστικής αξίας του στοιχείου.

▼M52

72. Το ποσό του ανταλλάγματος που θα περιληφθεί στα κέρδη ή τις ζημίες ως αποτέλεσμα της παύσης αναγνώρισης ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων καθορίζεται σύμφωνα με τις απαιτήσεις για τον προσδιορισμό της τιμής συναλλαγής που προβλέπονται στις παραγράφους 47–72 του ΔΠΧΑ 15. Μετέπειτα μεταβολές στο υπολογιζόμενο ποσό του ανταλλάγματος που θα περιληφθεί στα κέρδη ή τις ζημίες λογιστικοποιούνται σύμφωνα με τις απαιτήσεις σχετικά με τις μεταβολές της τιμής συναλλαγής που προβλέπονται στο ΔΠΧΑ 15.

▼B

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

73. Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να γνωστοποιούν για κάθε κατηγορία των ενσώματων παγίων:

α) τις βάσεις επιμέτρησης 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 τη λήξη της περιόδου που δείχνει:

i) προσθήκες,

▼B

ii) τα περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως κατεχόμενα για πώληση ή που συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη για πώληση σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5 και άλλες διαθέσεις,

iii) αποκτήσεις μέσω συνενώσεων επιχειρήσεων,

iv) αυξήσεις ή μειώσεις που προκύπτουν από αναπροσαρμογές, σύμφωνα με τις παραγράφους 31, 39 και 40 και από ζημίες απομείωσης που ►M5 αναγνωρίσθηκαν ή αναστράφηκαν στα λοιπά συνολικά έσοδα ◄ 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 οικονομικής οντότητας και

ix) άλλες μεταβολές.

74. Οι οικονομικές καταστάσεις θα αποκαλύπτουν επίσης:

α) την ύπαρξη και τα ποσά περιορισμών στους τίτλους και στα ενσώματα πάγια που φέρουν βάρη για εξασφάλιση υποχρεώσεων·

β) το ποσό των δαπανών που αναγνωρίστηκαν στη λογιστική αξία του στοιχείου των ενσώματων παγίων κατά το στάδιο της κατασκευής του·

γ) τα ποσά των συμβατικών δεσμεύσεων που έχουν αναληφθεί για την απόκτηση ενσώματων παγίων και

δ) αν δεν γνωστοποιείται ξεχωριστά στην όψη της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων, το ποσό της αποζημίωσης από τρίτα μέρη για στοιχεία ενσώματων παγίων που απομειώθηκαν, χάθηκαν ή εγκαταλείφθηκαν που συμπεριλαμβάνεται στα αποτελέσματα.

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 απόσβεσης, 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) η σωρευμένη απόσβεση στο τέλος της περιόδου.

76. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 8, η οικονομική 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 τα ενσώματα πάγια, 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 παγίων·

γ) τις ωφέλιμες ζωές και

δ) τις μεθόδους απόσβεσης.

▼M33

77. **Εάν στοιχεία των ενσώματων παγίων δηλώνονται στην αναπροσαρμοσμένη αξία τους, πρέπει να γνωστοποιούνται τα ακόλουθα πέραν των γνωστοποιήσεων που απαιτούνται από το ΔΠΧΑ 13:**

▼B

α) την ημερομηνία έναρξης ισχύος της αναπροσαρμογής·

β) αν χρησιμοποιήθηκε ανεξάρτητος εκτιμητής·

▼M33

γ) [διαγράφηκε]

δ) [διαγράφηκε]

▼B

ε) για κάθε αναπροσαρμοσμένη κατηγορία των ενσώματων παγίων, 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 στοιχείο ε) σημεία iv)-vi), η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες σχετικά με απομειωμένα ενσώματα πάγια.

79. Οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων μπορεί επίσης να θεωρήσουν χρήσιμες για τις ανάγκες τους τις ακόλουθες πληροφορίες:

α) τη λογιστική αξία των ενσώματων παγίων σε πρόσκαιρη αδράνεια·

β) την προ αποσβέσεων λογιστική αξία των ολοσχερώς αποσβεσμένων ενσώματων παγίων, που είναι ακόμη σε χρήση·

γ) τη λογιστική αξία των ενσώματων παγίων, που έχουν αποσυρθεί από την ενεργό χρήση και δεν ταξινομούνται ως κατεχόμενα προς πώληση σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5 και

δ) την εύλογη αξία των ενσωμάτων ακινητοποιήσεων, όταν είναι σημαντικά διαφορετική από τη λογιστική αξία, εφόσον χρησιμοποιείται η μέθοδος του κόστους.

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 παγίων που αποκτήθηκαν σε συναλλαγή ανταλλαγής περιουσιακών στοιχείων θα εφαρμόζονται μελλοντικά μόνο σε μελλοντικές συναλλαγές.

▼M43

80Α. Η παράγραφος 35 τροποποιήθηκε από τις *ετήσιες βελτιώσεις των ΔΠΧΑ του κύκλου 2010-2012*. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτή την τροποποίηση σε όλες τις αναπροσαρμογές που αναγνωρίζονται σε ετήσιες λογιστικές περιόδους οι οποίες ξεκινούν το νωρίτερο την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής της εν λόγω τροποποίησης και στην αμέσως προηγούμενη ετήσια περίοδο. Μια οικονομική οντότητα μπορεί να παρουσιάσει επίσης προσαρμοσμένες συγκριτικές πληροφορίες για οποιαδήποτε προηγούμενη περίοδο που έχει παρουσιάσει, όμως δεν απαιτείται να το πράξει. Εάν μια οικονομική οντότητα παρουσιάσει μη προσαρμοσμένες συγκριτικές πληροφορίες για οποιαδήποτε προηγούμενη περίοδο, προσδιορίζει ευκρινώς τα στοιχεία που δεν έχουν προσαρμοστεί ακόμα, δηλώνει ότι έχουν καταρτιστεί σε διαφορετική βάση και επεξηγεί τη συγκεκριμένη βάση.

▼B

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

81. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Η εφαρμογή νωρίτερα ενθαρρύνεται. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει αυτό το Πρότυπο για λογιστική περίοδο που αρχίζει πριν από την 1η Ιανουαρίου 2005, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼B

81Α. Μια οικονομική οντότητα θα εφαρμόσει τις τροποποιήσεις της παραγράφου 3 για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2006. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει την ΔΠΧΑ 6 σε νωρίτερη περίοδο, οι τροποποιήσεις αυτές θα εφαρμοστούν και σε εκείνη τη νωρίτερη περίοδο.

▼M5

81Β. Στο Δ.Λ.Π. 1 *Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων* (όπως αναθεωρήθηκε το 2007) τροποποιήθηκε η ορολογία που χρησιμοποιείται στα Δ.Π.Χ.Α. Επιπρόσθετα, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 39, 40 και 73(ε)(iv). Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την 1η Ιανουαρίου 2009 ή μετά από αυτήν. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει το Δ.Λ.Π. 1 (που αναθεωρήθηκε το 2007) για προγενέστερη περίοδο, οι τροποποιήσεις εφαρμόζονται σε εκείνη την προγενέστερη περίοδο.

▼M12

81Γ. Το ΔΠ.Χ.Α. 3 *Συνενώσεις Επιχειρήσεων* (όπως τροποποιήθηκε από το Διεθνή Οργανισμό Λογιστικών Προτύπων το 2008), τροποποίησε την παράγραφο 44. Μια οικονομική οντότητα θα εφαρμόζει αυτή την τροποποίηση για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την 1η Ιουλίου 2009 ή μετά από αυτήν. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει το Δ.Π.Χ.Α. 3 (που αναθεωρήθηκε το 2008) για προγενέστερη περίοδο, η εν λόγω τροποποίηση πρέπει να εφαρμόζεται για αυτή την προγενέστερη περίοδο.

▼M8

81Δ. Οι παράγραφοι 6 και 69 τροποποιήθηκαν και η παράγραφος 68Α προστέθηκε από τις *Βελτιώσεις στα Δ.Π.Χ.Α*. που εκδόθηκαν τον Μάιο του 2008. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις για τις ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2009 ή αργότερα. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Αν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει αυτές τις αλλαγές για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός και ταυτόχρονα εφαρμόζει τις συναφείς τροποποιήσεις στο Δ.Λ.Π. 7 *Κατάσταση Ταμιακών Ροών*.

81Ε. Η παράγραφος 5 τροποποιήθηκε από τις *Βελτιώσεις στα Δ.Π.Χ.Α*. που εκδόθηκαν τον Μάιο του 2008 Μια οικονομική οντότητα θα εφαρμόσει αυτή την τροποποίηση μελλοντικά για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την 1η Ιανουαρίου 2009 ή αργότερα. Επιτρέπεται εφαρμογή νωρίτερα, αν μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει επίσης ταυτόχρονα, τις τροποποιήσεις των παραγράφων 8, 9, 22, 48, 53, 53Α, 53Β, 54, 57 και 85Β του Δ.Λ.Π. 40. Αν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει την τροποποίηση για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼M33

81ΣΤ. Το ΔΠΧΑ 13, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2011, προβλέπει τροποποίηση του ορισμού της εύλογης αξίας της παραγράφου 6, τροποποίηση των παραγράφων 26, 35 και 77 και διαγραφή των παραγράφων 32 και 33. Μια οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 13.

▼M36

81Ζ. Με τον *κύκλο ετήσιων βελτιώσεων 2009–2011*, που εκδόθηκε τον Μάιο του 2012, τροποποιήθηκε η παράγραφος 8. Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν την εν λόγω τροποποίηση αναδρομικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 *Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη* για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2013 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Αν μια οντότητα εφαρμόσει την εν λόγω τροποποίηση για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼M43

81Η. Με τις *Ετήσιες βελτιώσεις των ΔΠΧΑ του κύκλου 2010-2012*, που εκδόθηκαν τον Δεκέμβριο του 2013, τροποποιήθηκε η παράγραφος 35 και προστέθηκε η παράγραφος 80Α. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτή την τροποποίηση για τις ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιουλίου 2014 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή νωρίτερα. Αν μια οντότητα εφαρμόσει την εν λόγω τροποποίηση για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼M47

81Η. Με τη *Διευκρίνιση των αποδεκτών μεθόδων απόσβεσης* (τροποποιήσεις στο ΔΛΠ 16 και στο ΔΛΠ 38), που εκδόθηκε τον Μάιο του 2014, τροποποιήθηκε η παράγραφος 56 και προστέθηκε η παράγραφος 62Α. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις μελλοντικά για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την 1η Ιανουαρίου 2016 ή μετά την ημερομηνία αυτή. Επιτρέπεται η εφαρμογή νωρίτερα. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις εν λόγω τροποποιήσεις για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼M52

81Ι. Με το ΔΠΧΑ 15 *Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες*, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2014, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 68Α, 69 και 72. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 15, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις.

▼M45

81ΙΑ. Με το έγγραφο *Γεωργία: Καρποφόρα Φυτά* (τροποποιήσεις στο ΔΛΠ 16 και ΔΛΠ 41), που εκδόθηκε τον Ιούνιο του 2014, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 3, 6 και 37 και προστέθηκαν οι παράγραφοι 22Α και 81ΙΑ–81ΙΓ. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2016 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή νωρίτερα. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις εν λόγω τροποποιήσεις για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις αναδρομικά, σύμφωνα με το ΔΛΠ 8, πλην όσων ορίζονται στην παράγραφο 81ΙΓ.

▼M54

81ΙΒ. Με το ΔΠΧΑ 16, το οποίο εκδόθηκε τον Ιανουάριο του 2016, διαγράφηκαν οι παράγραφοι 4 και 27 και τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 5, 10, 44 και 68–69. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 16, οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν τις εν λόγω τροποποιήσεις.

▼M45

81ΙΓ. Μια οικονομική οντότητα μπορεί να επιλέξει να επιμετρήσει ένα στοιχείο των καρποφόρων φυτών στην εύλογη αξία του, κατά την έναρξη της ενωρίτερης περιόδου που παρουσιάζεται στις οικονομικές καταστάσεις για την περίοδο αναφοράς κατά την οποία η οντότητα εφαρμόζει για πρώτη φορά το έγγραφο *Γεωργία: Καρποφόρα Φυτά* (τροποποιήσεις στο ΔΛΠ 16 και ΔΛΠ 41) και να χρησιμοποιήσει αυτή την εύλογη αξία ως το τεκμαιρόμενο κόστος του κατά την ημερομηνία εκείνη. Οποιαδήποτε διαφορά μεταξύ της προηγούμενης λογιστικής αξίας και της εύλογης αξίας αναγνωρίζεται στο υπόλοιπο έναρξης των κερδών εις νέον κατά την έναρξη της ενωρίτερης περιόδου που παρουσιάζεται.

▼B

ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΑΛΛΩΝ ΑΝΑΚΟΙΝΩΣΕΩΝ

82. Αυτό το Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 16 *Ενσώματες ακινητοποιήσεις* (αναθεωρημένο το 1998).

83. Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά τις ακόλουθες Διερμηνείες:

α) ΜΕΔ-6 *Κόστος τροποποίησης υπάρχοντος λογισμικού*

β) ΜΕΔ-14 *Ενσώματα πάγια — Αποζημίωση για την απομείωση ή ζημία στοιχείων* και

γ) ΜΕΔ-23 *Ενσώματα πάγια — Έξοδα σημαντικής επιθεώρησης ή γενικών επισκευών.*

▼B

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 17

Μισθώσεις

ΣΚΟΠΟΣ

1. Σκοπός του παρόντος 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 εφαρμόζεται για τη λογιστική όλων των μισθώσεων, εκτός από:

α) μισθώσεις για εξερεύνηση ή χρήση μεταλλευμάτων, πετρελαίου, φυσικού αερίου και ομοίων μη ανανεώσιμων πόρων και

β) συμβάσεις παραχώρησης δικαιωμάτων στοιχείων όπως οι κινηματογραφικές ταινίες, οι μαγνητοσκοπήσεις, τα θεατρικά έργα, τα χειρόγραφα κείμενα, οι ευρεσιτεχνίες και τα δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας.

▼M45

Ωστόσο, το παρόν Πρότυπο δεν εφαρμόζεται στη βάση επιμέτρησης για:

▼B

α) ακίνητα που κατέχονται από μισθωτές που αντιμετωπίζονται λογιστικά ως επενδύσεις σε ακίνητα (βλ. ΔΛΠ 40 *Επενδύσεις σε ακίνητα*)·

β) επένδυση σε ακίνητο που παρέχεται από εκμισθωτές με λειτουργικές μισθώσεις (βλ. ΔΛΠ 40)·

▼M45

γ) βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 41 *Γεωργία* που κατέχονται από μισθωτές με χρηματοδοτικές μισθώσεις· ή

δ) βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 41 που παρέχονται από εκμισθωτές με λειτουργικές μισθώσεις.

▼B

3. Το παρόν 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 στον 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·

▼B

γ) εφόσον ο μισθωτής συνάψει μια νέα μίσθωση για το ίδιο ή ισοδύναμο περιουσιακό στοιχείο με τον ίδιο εκμισθωτή ή

δ) με την πληρωμή από τον 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 εξόδων που προκύπτουν από τη μίσθωση, όπως αρμόζει).

Η διάρκεια της μίσθωσης/μισθωτική περίοδος είναι η αμετάκλητη χρονική περίοδος για την οποία ο μισθωτής έχει συμβληθεί να μισθώσει το περιουσιακό στοιχείο, καθώς και κάθε επιπλέον χρονική περίοδος 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 καταβάλλει 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 τον μισθωτή ή

β) από πλευράς εκμισθωτή, κάθε υπολειμματική αξία εγγυημένη στον εκμισθωτή από:

i) τον μισθωτή,

ii) έναν τρίτο που συνδέεται με τον μισθωτή ή

iii) ένα τρίτο μέρος που δεν συνδέεται με τον εκμισθωτή και που έχει την οικονομική δυνατότητα να εκπληρώσει τις δεσμεύσεις 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 με το οποίο 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, στα πλαίσια μιας συναλλαγής που διεξάγεται 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.

▼B

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 ενσωματωμένα στο περιουσιακό στοιχείο αναμένονται να αναλωθούν από την οικονομική οντότητα.

Εγγυημένη υπολειμματική αξία είναι:

α) από πλευράς του μισθωτή, το μέρος της υπολειμματικής αξίας το οποίο είναι εγγυημένο από τον μισθωτή ή από έναν τρίτο που συνδέεται με τον μισθωτή (το ποσό της εγγύησης όντας το μέγιστο ποσό 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 δεσμεύσεις 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.

Το αρχικό άμεσο κόστος είναι διαφορικό κόστος που αφορά άμεσα τη διαπραγμάτευση και τη συμφωνία μιας μίσθωσης, με εξαίρεση το κόστος 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 δουλευμένο χρηματοδοτικό 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 αρχικό άμεσο κόστος 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 επιμέτρηση 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.

▼B

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 συμφωνημένων όρων. Αυτές οι συμβάσεις είναι γνωστές και ως συμβόλαια ενοικίασης με δικαίωμα αγοράς.

▼M33

6Α. Το ΔΛΠ 17 χρησιμοποιεί τον όρο «εύλογη αξία» κατά τρόπο που διαφέρει από ορισμένες απόψεις από τον ορισμό της εύλογης αξίας στο ΔΠΧΑ 13 *Επιμέτρηση εύλογης αξίας*. Ως εκ τούτου, κατά την εφαρμογή του ΔΛΠ 17, μια οντότητα επιμετρά την εύλογη αξία σύμφωνα με το ΔΛΠ 17, όχι με το ΔΠΧΑ 13.

▼B

ΚΑΤΑΤΑΞΗ ΤΩΝ ΜΙΣΘΩΣΕΩΝ

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 κινδύνους 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 τις 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. Το εάν μία μίσθωση είναι χρηματοδοτική μίσθωση ή λειτουργική μίσθωση εξαρτάται από την ουσία της συναλλαγής και όχι από τη μορφή του συμβολαίου ([1]). Ενδείξεις καταστάσεων οι οποίες μεμονωμένα ή σε συνδυασμό θα μπορούσαν επίσης να συνεπάγονται την κατάταξη μιας μίσθωσης ως χρηματοδοτικής είναι οι 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

([1]) Βλ. επίσης Διερμηνεία ΜΕΔ-27, Εκτίμηση της ουσίας των συναλλαγών που συνεπάγονται το νομικό τύπο μιας μίσθωσης.

▼B

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 ενδείξεις των παραγράφων 10 και 11 δεν είναι πάντα οριστικοί. Είναι φανερό από άλλα στοιχεία ότι αν η μίσθωση δε 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.

▼M22

_____

15Α. Όταν μία μίσθωση περιλαμβάνει στοιχεία γης και κτηρίων, η οικονομική οντότητα αξιολογεί την κατάταξη κάθε στοιχείου ως χρηματοδοτική ή λειτουργική μίσθωση σύμφωνα με τις παραγράφους 7–13. Όταν προσδιορίζεται εάν το στοιχείο της γης είναι λειτουργική ή χρηματοδοτική μίσθωση, ένας σημαντικός παράγων είναι ότι η γη συνήθως έχει απεριόριστη οικονομική ζωή.

▼B

16. Όποτε απαιτείται για την κατάταξη και τη λογιστική αντιμετώπιση μίσθωσης γης και κτηρίων, οι ελάχιστες καταβολές μισθωμάτων (συμπεριλαμβανομένων όποιων εφάπαξ προπληρωμών) κατανέμονται στα στοιχεία της γης και του κτηρίου ανάλογα με τις σχετικές εύλογες αξίες της συμμετοχής του μισθίου στα στοιχεία της γης και του κτηρίου κατά την έναρξη της μίσθωσης. Αν οι καταβολές των μισθώσεων δεν μπορούν να επιμεριστούν με αξιοπιστία στα δύο αυτά στοιχεία, ολόκληρη η μίσθωση κατατάσσεται ως χρηματοδοτική μίσθωση, εκτός αν είναι φανερό ότι αμφότερα τα στοιχεία αποτελούν λειτουργικές μισθώσεις, στην οποία περίπτωση η μίσθωση κατατάσσεται ως λειτουργική μίσθωση στο σύνολό της.

▼B

17. Για μίσθωση γης και κτηρίων κατά την οποία το ποσό που θα αναγνωριζόταν αρχικά για το στοιχείο του γης, σύμφωνα με την παράγραφο 20, είναι επουσιώδες, η γη και τα κτήρια 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 κτηρίων θεωρείται ως η οικονομική ζωή ολόκληρου του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου.

18. Η ξεχωριστή επιμέτρηση των στοιχείων της γης και των κτηρίων δεν απαιτείται όταν η συμμετοχή του μισθωτή στη γη και τα κτήρια 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 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 μεταβάλλεται 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 απορρέουν από την ιδιοκτησία 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 εφικτό να 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 δέσμευσή 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 χρηματοδοτική επιβάρυνση.

▼B

22. Αν τέτοιες συναλλαγές που αφορούν μισθώσεις δεν απεικονιστούν στον ισολογισμό του μισθωτή, τούτο θα προκαλέσει παραμόρφωση των οικονομικών δεικτών της οικονομικής οντότητας, αφού θα υπάρχει υποεκτίμηση τόσο των οικονομικών πόρων, όσο και του ύψους των δεσμεύσεών της. Κατά συνέπεια, η χρηματοδοτική μίσθωση είναι σκόπιμο να περιλαμβάνεται στον ισολογισμό του μισθωτή, τόσο ως περιουσιακό στοιχείο, όσο και ως δέσμευση για την καταβολή των μελλοντικών μισθωμάτων. Κατά την έναρξη της μισθωτικής περιόδου, 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 ►**M5** στον ισολογισμό ◄ 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.

Μεταγενέστερη επιμέτρηση

25. Οι ελάχιστες καταβολές μισθωμάτων θα επιμερίζονται στην χρηματοδοτική 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 έξοδα στις περιόδους κατά τις οποίες πραγματοποιούνται.

26. Στην πράξη, κατά την κατανομή της χρηματοδοτικής επιβάρυνσης στη διάρκεια της μισθωτικής περιόδου, μπορεί να χρησιμοποιείται κάποιος προσεγγιστικός τύπος που απλοποιεί τον υπολογισμό.

27. Η χρηματοδοτική μίσθωση δημιουργεί ένα έξοδο απόσβεσης των αποσβέσιμων περιουσιακών στοιχείων, καθώς και ένα χρηματοοικονομικό έξοδο 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 οικονομική οντότητα και η αναγνωριζόμενη απόσβεση πρέπει να υπολογίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα από το ΔΛΠ 16 *Ενσώματα πάγια* 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.

▼B

29. Το σύνολο του εξόδου της απόσβεσης του περιουσιακού στοιχείου και του χρηματοοικονομικού εξόδου της περιόδου, σπάνια είναι ίσο με τα πληρωτέα μισθώματα της περιόδου και συνεπώς, δεν αρκεί μόνον η αναγνώριση των πληρωτέων μισθωμάτων ως έξοδα. 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 μια οικονομική οντότητα πότε ένα μισθωμένο περιουσιακό στοιχείο απομειώνεται, εφαρμόζει το ΔΛΠ 36 *Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων*.

31. Οι μισθωτές, εκτός της ικανοποίησης των απαιτήσεων του ΔΠΧΑ 7, *Χρηματοοικονομικά μέσα: Γνωστοποιήσεις* θα προβαίνουν 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 οικονομική 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 έξοδα 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,

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.

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 ([1]).

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 δεν γίνονται σε αυτήν τη βάση.

([1]) Βλ. επίσης Διερμηνεία ΜΕΔ-15 *Λειτουργικές μισθώσεις — Κίνητρα*.

▼B

35. Οι μισθωτές, εκτός της ικανοποίησης των απαιτήσεων του ΔΠΧΑ 7, θα προβαίνουν στις ακόλουθες γνωστοποιήσεις για τις λειτουργικές 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 έξοδα 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 ΕΚΜΙΣΘΩΤΩΝ

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 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 δεν συμπεριλαμβάνονται γενικά έξοδα όπως αυτά που πραγματοποιούνται από ομάδες πωλήσεων και μάρκετινγκ. 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 έξοδο όταν αναγνωρίζεται το κέρδος από την πώληση, που για χρηματοδοτικές μισθώσεις είναι συνήθως στην έναρξη της μισθωτικής περιόδου.

▼B

Μεταγενέστερη επιμέτρηση

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, με εξαίρεση τα κόστη υπηρεσιών, είναι μειωτικά της ακαθάριστης επένδυσης της μίσθωσης, μειώνοντας τόσο το κεφάλαιο, όσο και το μη δουλευμένο χρηματοοικονομικό έσοδο.

41. Οι εκτιμώμενες μη εγγυημένες υπολειμματικές αξίες, που χρησιμοποιούνται στον υπολογισμό της ακαθάριστης επένδυσης του εκμισθωτή στη 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 δουλευμένα ποσά αναγνωρίζεται αμέσως.

41Α Περιουσιακό στοιχείο που κατέχεται βάσει χρηματοδοτικής μίσθωσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενο προς πώληση (ή συμπεριλαμβάνεται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση) σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5 *Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες*, θα αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με εκείνο το ΔΠΧΑ.

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 οικονομική 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 έξοδο 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 εκπτώσεις ανάλογα με το ύψος της παραγγελίας 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 μισθωτικής περιόδου είναι το κόστος ή η λογιστική αξία αν είναι διαφορετική, της μισθωμένης ιδιοκτησίας μείον την παρούσα αξία της μη εγγυημένης υπολειμματικής αξίας. Η διαφορά μεταξύ του εσόδου και του κόστους της πώλησης αποτελεί το κέρδος πώλησης, το οποίο αναγνωρίζεται σύμφωνα με την πολιτική που εφαρμόζεται από την οικονομική 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.

▼B

46. Το κόστη που βαρύνουν τον κατασκευαστή η έμπορο εκμισθωτή για την διαπραγμάτευση και τη συμφωνία μιας χρηματοδοτικής μίσθωσης, αναγνωρίζονται ως έξοδο 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 ΔΠΧΑ 7, 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 οικονομική 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 δουλευμένο 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 έσοδα κατά τη διάρκεια της περιόδου·

στ) μία γενική περιγραφή των σημαντικών διακανονισμών του εκμισθωτή που αφορούν τη μίσθωση.

48. Ως ένδειξη της ανάπτυξης της οικονομικής 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 ([1]).

51. Δαπάνες, συμπεριλαμβανομένης της απόσβεσης, που πραγματοποιούνται για την απόκτηση του εσόδου μισθωμάτων αναγνωρίζονται στα έξοδα. 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.

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.

([1]) Βλ. επίσης Διερμηνεία ΜΕΔ-15 *Λειτουργικές μισθώσεις — Κίνητρα*.

▼B

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 το ΔΛΠ 16 και το ΔΛΠ 38.

54. Για να προσδιορίσει μια οικονομική οντότητα πότε ένα μισθωμένο 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 ΔΠΧΑ 7, 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 πάνω από το προϊόν της πώλησης του στοιχείου αυτού, σε σχέση με τη λογιστική αξία του, δεν θα αναγνωριστεί άμεσα ως έσοδο από τον πωλητή-μισθωτή. Αντί για αυτό, πρέπει να εμφανιστεί στις οικονομικές καταστάσεις του πωλητή μισθωτή ως έσοδο επόμενων περιόδων και να μεταφέρεται τμηματικά στα αποτελέσματα 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 μεταφέρεται τμηματικά στα αποτελέσματα καθ' όλη τη διάρκεια της μίσθωσης.

▼B

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.

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. Οι συναλλαγές πώλησης και επαναμίσθωσης μπορεί να απαιτούν την 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 προϋπάρχουσας χρηματοδοτικής μίσθωσης θεωρείται ότι έχει κατάλληλα προσδιοριστεί από τον εκμισθωτή και θα τηρείται λογιστικά εφεξής σύμφωνα με τις διατάξεις αυτού του Προτύπου.

68. Η οικονομική 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.

▼M22

68Α. Η οικονομική οντότητα επαναξιολογεί την κατάταξη στοιχείων γης μισθώσεων που δεν έχουν λήξει κατά την ημερομηνία που υιοθετεί τις τροποποιήσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 69Α με βάση τις πληροφορίες που ισχύουν κατά την έναρξη αυτών των μισθώσεων. Αναγνωρίζει μια μίσθωση που έχει καταταχθεί πρόσφατα ως χρηματοδοτική μίσθωση αναδρομικά σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 8 *Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη*. Ωστόσο, εάν η οικονομική οντότητα δεν έχει τις απαραίτητες πληροφορίες για να εφαρμόσει τις τροποποιήσεις αναδρομικά:

α) εφαρμόζει τις τροποποιήσεις σε αυτές τις μισθώσεις με βάση τα γεγονότα και τις συνθήκες που θα ισχύουν την ημερομηνία που θα υιοθετήσει τις τροποποιήσεις και

▼**M22**

β) αναγνωρίζει το περιουσιακό στοιχείο και την υποχρέωση που είναι σχετική με τη μίσθωση γης που έχει πρόσφατα καταταχθεί ως χρηματοδοτική μίσθωση στις εύλογες αξίες τους την ημερομηνία αυτή. Τυχόν διαφορά μεταξύ αυτών των ευλόγων αξιών αναγνωρίζεται στα κέρδη εις νέον.

▼**B**

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

69. Η οικονομική 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 οικονομική οντότητα εφαρμόσει αυτό το Πρότυπο για λογιστική περίοδο που αρχίζει πριν από την 1η Ιανουαρίου 2005, θα γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼**M22**

69Α. Οι παράγραφοι 14 και 15 απαλείφθηκαν και οι παράγραφοι 15Α και 68Α προστέθηκαν ως μέρος των *Βελτιώσεων στα Δ.Π.Χ.Α* που εκδόθηκαν τον Απρίλιο 2009. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις για τις ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1 Ιανουαρίου 2010 ή αργότερα. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις τροποποιήσεις για προγενέστερη λογιστική περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼**B**

ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΤΟΥ ΔΛΠ 17 (ΑΝΑΘΕΩΡΗΜΕΝΟ ΤΟ 1997)

70. Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 17 *Μισθώσεις* (αναθεωρημένο το 1997).

▼B

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 18

Έσοδα

ΣΚΟΠΟΣ

Στο *Πλαίσιο κατάρτισης και παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων*, ως έσοδα ορίζονται οι αυξήσεις στα οικονομικά οφέλη, κατά τη διάρκεια της λογιστικής 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 δραστηριοτήτων μιας οικονομικής οντότητας και αναφέρονται με μια ποικιλία διαφορετικών λογαριασμών, που συμπεριλαμβάνουν τις πωλήσεις, τις αμοιβές, τους τόκους, τα μερίσματα και τα δικαιώματα. Σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει τον λογιστικό χειρισμό των εσόδων, που προκύπτουν από ορισμένους τύπους συναλλαγών και γεγονότων.

Βασικό θέμα στη λογιστική των εσόδων αποτελεί ο προσδιορισμός του χρόνου αναγνώρισης του εσόδου. Τα έσοδα αναγνωρίζονται, όταν πιθανολογείται ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα και αυτά τα οφέλη μπορεί να επιμετρηθούν με αξιοπιστία. Αυτό το Πρότυπο καθορίζει τις περιπτώσεις στις οποίες πληρούνται αυτά τα κριτήρια και συνεπώς αναγνωρίζεται το έσοδο. Επίσης, παρέχει πρακτική καθοδήγηση για την εφαρμογή αυτών των κριτηρίων.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

1. Το παρόν Πρότυπο 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 οικονομικής οντότητας, τα οποία αποφέρουν τόκους, δικαιώματα και μερίσματα.

2. Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 18 *Αναγνώριση των εσόδων,* που είχε εγκριθεί το 1982.

3. Στα αγαθά περιλαμβάνονται αυτά που παράγει η οικονομική οντότητα, με σκοπό την πώλησή τους, καθώς και τα αγορασμένα αγαθά προς μεταπώληση, όπως εμπορεύματα αγορασμένα από έναν λιανοπωλητή ή οικόπεδα και άλλη ιδιοκτησία που κατέχεται προς μεταπώληση.

4. Η παροχή υπηρεσιών τυπικά περιλαμβάνει την εκτέλεση από την οικονομική οντότητα 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 συμβάσεις κατασκευής, 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, όπως καθορίζονται στο ΔΛΠ 11 *Συμβάσεις κατασκευής*.

5. Η χρησιμοποίηση από τρίτους, περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας αποφέρει έσοδα με τις ακόλουθες μορφές:

   α) τόκοι — επιβαρύνσεις για τη χρησιμοποίηση μετρητών ή ταμιακών ισοδυνάμων ή ποσών οφειλόμενων στην οικονομική οντότητα·

▼B

β) δικαιώματα — επιβαρύνσεις για τη χρησιμοποίηση μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας, 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 (βλ. ΔΛΠ 17 *Μισθώσεις*)·

β) μερίσματα που προκύπτουν από επενδύσεις που λογιστικοποιούνται με βάση τη μέθοδο της καθαρής θέσης (βλ. ►**M32** ΔΛΠ 28 *Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις* ◄)·

γ) ασφαλιστήρια συμβόλαια που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 4 *Ασφαλιστήρια συμβόλαια*·

δ) μεταβολές στην εύλογη αξία των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων ή από τη διάθεσή τους (βλ. ΔΛΠ 39 *Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση*)·

ε) μεταβολές στην αξία άλλων κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων·

στ) αρχική αναγνώριση και από μεταβολές στην εύλογη αξία βιολογικών περιουσιακών στοιχείων που αφορούν την αγροτική δραστηριότητα (βλ. ΔΛΠ 41 *Γεωργία*)·

ζ) αρχική αναγνώριση αγροτικού προϊόντος (βλ. 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 ωφελημάτων, στη διάρκεια της περιόδου, που προκύπτει από τις συνήθεις δραστηριότητες μιας οικονομικής οντότητας, όταν αυτές οι εισροές έχουν ως αποτέλεσμα μια αύξηση των ιδίων κεφαλαίων, εκτός από εκείνη που σχετίζεται με εισφορά κεφαλαίου από μετόχους ή εταίρους.

▼M33

Εύλογη αξία είναι η τιμή που θα λάμβανε μια οντότητα για την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου ή που θα κατέβαλε μια οντότητα για τη μεταβίβαση μιας υποχρέωσης σε μια κανονική συναλλαγή μεταξύ συμμετεχόντων στην αγορά κατά την ημερομηνία επιμέτρησης. (Βλ. ΔΠΧΑ 13 *Επιμέτρηση εύλογης αξίας.)*

▼B

8. Το έσοδο περιλαμβάνει μόνον τις μικτές εισροές των οικονομικών ωφελειών που εισπράχθηκαν και είναι εισπρακτέες από την οικονομική οντότητα για δικό της λογαριασμό. Ποσά εισπραχθέντα για λογαριασμό τρίτων, όπως φόροι επί των πωλήσεων, φόροι αγαθών και υπηρεσιών και Φόρος Προστιθέμενης Αξίας, δεν αποτελούν οικονομικές ωφέλειες που εισρέουν στην οικονομική οντότητα και δεν προκαλούν αύξηση των ιδίων κεφαλαίων. Συνεπώς, εξαιρούνται των εσόδων. Ομοίως, σε μία πρακτόρευση, οι μικτές εισροές των οικονομικών ωφελειών, περιλαμβάνουν ποσά εισπραττόμενα για λογαριασμό του πρακτορευομένου και δεν προκαλούν αύξηση των ιδίων κεφαλαίων της οικονομικής οντότητας. Τα ποσά που εισπράττονται για λογαριασμό του πρακτορευομένου δεν αποτελούν έσοδο. Ενώ έσοδο αποτελεί το ποσό της προμήθειας.

▼B

ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΤΟΥ ΕΣΟΔΟΥ

9. Το έσοδο θα επιμετράται 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 οικονομικής οντότητας και του αγοραστή ή του χρήστη του περιουσιακού στοιχείου. Επιμετράται στην εύλογη αξία του εισπραχθέντος ή εισπρακτέου ανταλλάγματος, λαμβάνοντας υπόψη, ως προς το ποσό, κάθε είδους έκπτωση που παρέχει η οικονομική οντότητα.

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 οικονομική οντότητα 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, με τη χρήση τεκμαρτού επιτοκίου. Το τεκμαρτό επιτόκιο προσδιορίζεται με τον περισσότερο προσιτό από τους ακόλουθους δύο τρόπους.

α) με το ισχύον επιτόκιο για παρόμοιο μέσο ενός εκδότη με παρόμοια 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, αναγνωρίζεται ως έσοδο τόκου, σύμφωνα με τις παραγράφους 29 και 30 και σύμφωνα με ΔΛΠ 39.

12. Όταν αγαθά ή υπηρεσίες δίδονται ή ανταλλάσσονται έναντι αγαθών ή υπηρεσιών, που είναι όμοιας φύσης και αξίας, η ανταλλαγή δεν θεωρείται πράξη προσοδοφόρος. Αυτό συμβαίνει συχνά με αγαθά, όπως το λάδι ή το 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. Το έσοδο επιμετράται στην εύλογη αξία των αγαθών ή υπηρεσιών που ελήφθησαν, προσαρμοζόμενη κατά το ποσό των τυχόν μετρητών ή ταμιακών ισοδύναμων που μεταβιβάστηκαν. Όταν η εύλογη αξία των αγαθών ή υπηρεσιών που ελήφθησαν δεν μπορεί να επιμετρηθεί βάσιμα, το έσοδο επιμετράται στην εύλογη αξία των αγαθών ή υπηρεσιών που δόθηκαν, προσαρμοζόμενη κατά το ποσό των τυχόν μετρητών ή ταμιακών ισοδυνάμων που μεταβιβάστηκαν.

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΤΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ

13. Τα κριτήρια αναγνώρισης σε αυτό το Πρότυπο, συνήθως εφαρμόζονται ξεχωριστά για κάθε συναλλαγή. Όμως, σε ορισμένες περιπτώσεις, είναι αναγκαίο να εφαρμόζονται τα κριτήρια αναγνώρισης στα κατ' είδος αναγνωρίσιμα συνθετικά στοιχεία μιας ενιαίας συναλλαγής, ούτως ώστε να απεικονίζεται η ουσία της συναλλαγής. Για παράδειγμα, όταν η τιμή πώλησης ενός προϊόντος περιλαμβάνει ένα συγκεκριμένο ποσό για υπηρεσίες που θα παρασχεθούν μεταγενέστερα, το ποσό αυτό εγγράφεται σε μεταβατικό λογαριασμό και αναγνωρίζεται στα έσοδα της περιόδου στην οποία παρέχονται οι υπηρεσίες. Αντίθετα, τα κριτήρια αναγνώρισης 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 οικονομική οντότητα μπορεί να πωλήσει εμπορεύματα και, την ίδια στιγμή, να συνάπτει ξεχωριστή συμφωνία να επαναγοράσει τα εμπορεύματα σε μεταγενέστερη ημερομηνία, αναιρώντας έτσι το ουσιαστικό αποτέλεσμα της συναλλαγής. Σε αυτήν την περίπτωση, οι δύο συναλλαγές αντιμετωπίζονται μαζί.

([1]) Βλ. επίσης τη Διερμηνεία ΜΕΔ-31 *Έσοδα-συναλλαγές ανταλλαγής που εμπεριέχουν υπηρεσίες διαφήμισης*.

▼B

ΠΩΛΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ

14. Το έσοδο από πώληση αγαθών θα αναγνωρίζεται, όταν πληρούνται όλοι οι ακόλουθοι όροι:

α) η οικονομική οντότητα έχει μεταβιβάσει στον αγοραστή τους ουσιαστικούς κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας των αγαθών·

β) η οικονομική οντότητα δεν εξακολουθεί να αναμειγνύεται στη διαχείριση των πωληθέντων, στο βαθμό που συνήθως σχετίζεται με την κυριότητα, ούτε διατηρεί τον πραγματικό έλεγχο επί των πωληθέντων αγαθών·

γ) το ποσό του εσόδου μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία·

δ) πιθανολογείται ότι τα οικονομικά οφέλη, που συνδέονται με τη συναλλαγή, θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα και

ε) οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν ή πρόκειται να πραγματοποιηθούν σε σχέση με τη συναλλαγή, μπορούν να επιμετρηθούν με αξιοπιστία.

15. Η εκτίμηση του αν μια οικονομική οντότητα 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 οικονομική οντότητα διατηρεί τους ουσιαστικούς κινδύνους της κυριότητας, η συναλλαγή δεν αποτελεί πώληση και δεν αναγνωρίζεται έσοδο. Μια οικονομική οντότητα μπορεί να διατηρεί έναν ουσιαστικό κίνδυνο της κυριότητας με πολλούς τρόπους. Παραδείγματα περιστάσεων κατά τις οποίες η οικονομική οντότητα μπορεί να διατηρεί ουσιαστικούς κινδύνους και ωφέλειες της κυριότητας είναι:

α) όταν η οικονομική οντότητα διατηρεί δέσμευση για μη ικανοποιητική λειτουργία, που δεν καλύπτονται από συνήθεις όρους εγγύησης·

β) όταν η είσπραξη του εσόδου από μια συγκεκριμένη πώληση τελεί υπό την αίρεση της πραγματοποίησης εσόδου 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 οικονομική οντότητα και

δ) όταν ο αγοραστής έχει το δικαίωμα να ακυρώσει την αγορά για λόγο καθοριζόμενο στη συμφωνία πώλησης και η οικονομική οντότητα είναι αβέβαιη για την πιθανότητα επιστροφής.

17. Όταν η οικονομική οντότητα διατηρεί έναν επουσιώδη μόνο κίνδυνο της κυριότητας, η συναλλαγή αποτελεί πώληση και αναγνωρίζεται 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 οικονομική οντότητα έχει μεταβιβάσει τους ουσιαστικούς κινδύνους και ωφέλειες της κυριότητας, η συναλλαγή αποτελεί πώληση και αναγνωρίζεται έσοδο. Ένα άλλο παράδειγμα μιας οικονομικής οντότητας που κρατάει έναν επουσιώδη μόνο κίνδυνο της κυριότητας μπορεί να είναι μία λιανική πώληση, όταν προσφέρεται επιστροφή χρημάτων, αν ο πελάτης δεν μείνει ικανοποιημένος. Το έσοδο στις περιπτώσεις αυτές αναγνωρίζεται κατά το χρόνο της πώλησης, εφόσον ο πωλητής μπορεί να υπολογίσει βάσιμα τις μελλοντικές επιστροφές, αναγνωρίζοντας μια υποχρέωση για επιστροφές, βασιζόμενη σε προηγούμενη εμπειρία και άλλους σχετικούς παράγοντες.

▼B

18. Τα έσοδα αναγνωρίζονται μόνον όταν πιθανολογείται ότι θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα 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 αρχή θα χορηγήσει άδεια για να εμβασθεί το αντάλλαγμα από μια πώληση σε ξένη χώρα. Όταν χορηγείται η άδεια, αίρεται η αβεβαιότητα και λογίζεται το έσοδο. Όμως, όταν ανακύπτει αμφιβολία για την εισπραξιμότητα ενός ποσού, ήδη συμπεριληφθέντος στα έσοδα, το ανείσπρακτο ποσό ή το ποσό για το οποίο η ανάκτηση έχει παύσει να είναι πιθανή, αναγνωρίζεται ως έξοδο μάλλον, παρά ως διόρθωση του ποσού του εσόδου που αναγνωρίστηκε αρχικά.

19. Έσοδα και έξοδα που αφορούν την ίδια συναλλαγή ή γεγονός αναγνωρίζονται συγχρόνως Αυτή η διαδικασία αναφέρεται κοινώς ως συσχετισμός εσόδων και εξόδων. Τα έξοδα, συμπεριλαμβανομένων και των εγγυήσεων και άλλων δαπανών που πρόκειται να πραγματοποιηθούν μετά την αποστολή των αγαθών, μπορεί κανονικά να επιμετρηθούν βάσιμα, εφόσον οι λοιπές προϋποθέσεις για την αναγνώριση του εσόδου έχουν ικανοποιηθεί. Ωστόσο, δεν είναι δυνατό να αναγνωριστούν τα έσοδα όταν τα έξοδα δεν μπορούν να επιμετρηθούν με αξιοπιστία. Σε τέτοιες περιπτώσεις, κάθε αντάλλαγμα που έχει ήδη εισπραχθεί για την πώληση των αγαθών, αναγνωρίζεται ως υποχρέωση.

ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

20. Όταν το αποτέλεσμα μιας συναλλαγής, που αφορά την παροχή υπηρεσιών, μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, η αναγνώριση εσόδου σχετιζόμενου με τη συναλλαγή θα γίνεται με βάση το στάδιο ολοκλήρωσης της συναλλαγής, κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Το αποτέλεσμα μιας συναλλαγής μπορεί να εκτιμηθεί με αξιοπιστία, όταν πληρούνται όλες οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) το ποσό του εσόδου μπορεί να εκτιμηθεί με αξιοπιστία·

β) πιθανολογείται ότι τα οικονομικά οφέλη, που συνδέονται με τη συναλλαγή, θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα·

γ) το στάδιο ολοκλήρωσης της συναλλαγής, κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία και

δ) οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για τη συναλλαγή και εκείνες που απαιτούνται για την ολοκλήρωση της συναλλαγής, μπορεί να επιμετρηθούν με αξιοπιστία ([1]).

21. Η αναγνώριση του εσόδου με βάση το στάδιο ολοκλήρωσης της συναλλαγής συχνά αναφέρεται ως η μέθοδος ποσοστιαίας ολοκλήρωσης. Σύμφωνα με αυτήν τη μέθοδο, το έσοδο αναγνωρίζεται στις λογιστικές περιόδους στις οποίες παρέχονται οι υπηρεσίες. Η αναγνώριση του εσόδου σε αυτήν τη βάση παρέχει χρήσιμη πληροφόρηση, ως προς την έκταση της δραστηριότητας παροχής υπηρεσιών και της επίδοσης κατά τη διάρκεια μιας περιόδου. Το ΔΛΠ 11 επίσης απαιτεί την αναγνώριση σε αυτήν τη βάση. Οι ρυθμίσεις του ανωτέρω Προτύπου έχουν εφαρμογή, γενικά, ως προς την αναγνώριση των εσόδων και των σχετικών εξόδων μιας συναλλαγής που συνεπάγεται την παροχή υπηρεσιών.

22. Τα έσοδα αναγνωρίζονται μόνον όταν πιθανολογείται ότι θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα 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, αναγνωρίζεται ως έξοδο μάλλον, παρά ως διόρθωση του ποσού που είχε αρχικά αναγνωριστεί στα έσοδα.

([1]) Βλ. επίσης τη Διερμηνεία ΜΕΔ-27 *Εκτίμηση της ουσίας των συναλλαγών που συνεπάγονται το νομικό τύπο μιας μίσθωσης* και τη Διερμηνεία ΜΕΔ-31 *Έσοδα-συναλλαγές ανταλλαγής που εμπεριέχουν υπηρεσίες διαφήμισης.*

▼B

23. Η οικονομική οντότητα είναι γενικά σε θέση να κάνει αξιόπιστες 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 οικονομική οντότητα να διαθέτει έναν αποτελεσματικό εσωτερικό οικονομικό προγραμματισμό και πληροφοριακό σύστημα. Η οικονομική οντότητα επανεξετάζει και, όταν είναι απαραίτητο, αναθεωρεί τις εκτιμήσεις του εσόδου, καθώς παρέχεται η υπηρεσία. Η ανάγκη για τέτοιες αναθεωρήσεις δεν 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 οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί τη μέθοδο που επιμετρά αξιόπιστα τις υπηρεσίες που παρασχέθηκαν. Αναλόγως της φύσης της συναλλαγής, οι μέθοδοι μπορεί να συμπεριλαμβάνουν:

α) αξιολογήσεις του εκτελεσθέντος έργου·

β) υπηρεσίες εκτελεσθείσες μέχρι σήμερα, σε ποσοστό του συνόλου των υπηρεσιών που πρόκειται να εκτελεστούν ή

γ) την αναλογία των πραγματοποιηθεισών δαπανών μέχρι τη συγκεκριμένη ημερομηνία σε σχέση με το εκτιμώμενο συνολικό κόστος της συναλλαγής. Μόνον οι δαπάνες που αφορούν σε ήδη εκτελεσθείσες υπηρεσίες περιλαμβάνονται στις δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν μέχρι τη συγκεκριμένη ημερομηνία. Μόνο οι δαπάνες που αφορούν σε υπηρεσίες που έχουν εκτελεστεί ή μέλλουν να εκτελεστούν περιλαμβάνονται στο συνολικό 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 καλύτερα το στάδιο της ολοκλήρωσης. Όταν μια ορισμένη πράξη είναι πολύ περισσότερο σημαντική από κάθε άλλη πράξη, η αναγνώριση 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 αναγνωρίζεται μόνον κατά την έκταση που τα αναγνωρισμένα έξοδα είναι ανακτήσιμα.

27. Κατά τη διάρκεια των πρώτων σταδίων μιας συναλλαγής, συμβαίνει συχνά το αποτέλεσμα της συναλλαγής να μην μπορεί να εκτιμηθεί με αξιοπιστία. Παρ' όλα αυτά, μπορεί να είναι πιθανόν ότι η οικονομική οντότητα θα ανακτήσει τις πραγματοποιηθείσες δαπάνες συναλλαγής. Για τον λόγο αυτόν, το έσοδο αναγνωρίζεται μόνον κατά την έκταση που οι πραγματοποιηθείσες δαπάνεςαναμένεται να ανακτηθούν. Εφόσον το αποτέλεσμα της συναλλαγής δεν μπορεί να εκτιμηθεί με αξιοπιστία, δεν αναγνωρίζεται κέρδος.

28. Όταν το αποτέλεσμα μιας συναλλαγής δεν μπορεί να εκτιμηθεί με αξιοπιστία και δεν πιθανολογείται ότι οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν θα ανακτηθούν, το έσοδο δεν αναγνωρίζεται, ενώ οι πραγματοποιηθείσες δαπάνες βαρύνουν τα έξοδα. Όταν οι αβεβαιότητες που παρεμπόδιζαν την αξιόπιστη εκτίμηση της έκβασης της σύμβασης παύουν να υπάρχουν, το έσοδο αναγνωρίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 20 και όχι σύμφωνα με την παράγραφο 26.

▼B

ΤΟΚΟΙ, ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΚΑΙ ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ

29. Το έσοδο που προκύπτει από την εκ μέρους τρίτων χρήση περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας, που δίδουν τόκους, δικαιώματα και μερίσματα, θα αναγνωρίζεται με βάση τα όσα παρατίθενται στην παράγραφο 30, όταν:

α) πιθανολογείται ότι τα οικονομικά οφέλη, που συνδέονται με τη συναλλαγή, θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα, και

β) το ποσό του εσόδου μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία.

30. Τα έσοδα θα αναγνωρίζονται με βάση τους εξής κανόνες:

α) οι τόκοι θα αναγνωρίζονται με τη μέθοδο του αποτελεσματικού επιτοκίου, καθώς παρατίθεται στο ΔΛΠ 39 παράγραφοι 9 και ΟΕ5-ΟΕ8·

β) τα δικαιώματα θα αναγνωρίζονται σύμφωνα με την αρχή των δουλευμένων εσόδων/εξόδων, ανάλογα με την ουσία της σχετικής σύμβασης και

γ) τα μερίσματα θα αναγνωρίζονται όταν οριστικοποιείται το δικαίωμα είσπραξής τους από τους μετόχους.

31. [Απαλείφθηκε]

▼M7

32. Όταν μία τοκοφόρος επένδυση ενσωματώνει, κατά την απόκτησή της, δουλευμένους τόκους, τότε η μεταγενέστερη είσπραξη τόκων κατανέμεται μεταξύ των προ-απόκτησης και των μετά την απόκτηση περιόδων και ως έσοδο αναγνωρίζεται μόνον η μετά την απόκτηση αναλογία.

▼B

33. Τα έσοδα από δικαιώματα δημιουργούνται σύμφωνα με τους όρους της σχετικής συμφωνίας και συνήθως αναγνωρίζονται με αυτήν τη βάση, εκτός αν με βάση την ουσιαστική πλευρά της συμφωνίας, είναι πιο σωστό να αναγνωρίζεται το έσοδο με κάποιον άλλο συστηματικό και ορθολογικό τρόπο.

34. Τα έσοδα αναγνωρίζονται μόνον όταν πιθανολογείται ότι θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα τα οικονομικά οφέλη που συνδέονται με τη συναλλαγή. Όμως, όταν προκύπτει αβεβαιότητα γύρω από την εισπραξιμότητα ενός ποσού που ήδη συμπεριλήφθηκε στα έσοδα, το ανείσπρακτο ποσό ή το ποσό του οποίου η ανάκτηση έχει παύσει να είναι πιθανή, αναγνωρίζεται ως έξοδο μάλλον, παρά ως διόρθωση του ποσού που είχε αρχικά αναγνωριστεί στα έσοδα.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

35. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:

α) τις λογιστικές πολιτικές που εφαρμόζει για την αναγνώριση 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 αναγνωριστεί κατά τη διάρκεια της περιόδου, συμπεριλαμβανομένων των εσόδων που προκύπτουν από:

i) πώληση αγαθών,

ii) παροχή υπηρεσιών,

iii) τόκους,

iv) δικαιώματα,

v) μερίσματα και

γ) το ποσό των εσόδων που προκύπτει από ανταλλαγές αγαθών ή υπηρεσιών, το οποίο συμπεριλαμβάνεται σε κάθε σημαντική κατηγορία εσόδων.

▼**B**

36. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί κάθε ενδεχόμενη υποχρέωση και ενδεχόμενο περιουσιακό στοιχείο σύμφωνα με το ΔΛΠ 37 *Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία.* Ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία μπορεί να προκύψουν από στοιχεία τέτοια όπως κόστος εγγυήσεων, αξιώσεις, ποινές ή πιθανές ζημίες.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

37. Το Πρότυπο αυτό εφαρμόζεται για οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 1995.

▼**M7**

38. *Το έγγραφο Κόστος Επένδυσης σε μια Θυγατρική, από Κοινού Ελεγχόμενη Οικονομική Οντότητα ή Συγγενή Επιχείρηση (Τροποποιήσεις στο Δ.Π.Χ.Α. 1 Πρώτη Εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς και Δ.Λ.Π. 27 Ενοποιημένες και Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις)* που εκδόθηκε τον Μάιο 2008, τροποποίησε την παράγραφο 32. Μια οικονομική οντότητα θα εφαρμόσει αυτήν την τροποποίηση μελλοντικά για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την 1η Ιανουαρίου 2009 ή αργότερα. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Αν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις σχετικές τροποποιήσεις των παραγράφων 4 και 38Α του Δ.Λ.Π. 27 για προγενέστερη περίοδο, θα εφαρμόσει την τροποποίηση της παραγράφου 32 ταυτόχρονα.

▼**M32**

41. Με το ΔΠΧΑ 11 *Σχήματα υπό κοινό έλεγχο*, που δημοσιεύθηκε το Μάιο 2011, τροποποιείται η παράγραφος 6 στοιχείο β). Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτή την τροποποίηση όταν εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 11.

▼**M33**

42. Το ΔΠΧΑ 13, το οποίο εκδόθηκε το Μάιο 2011, προβλέπει τροποποίηση του ορισμού της εύλογης αξίας της παραγράφου 7. Μια οντότητα οφείλει να εφαρμόζει την τροποποίηση αυτή όταν εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 13.

▼M31

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 19

Παροχές σε Εργαζόμενους

ΣΤΟΧΟΣ

1 Στόχος του παρόντος Προτύπου είναι να προδιαγράψει τη λογιστική και τις γνωστοποιήσεις για παροχές σε εργαζόμενους. Το Πρότυπο απαιτεί από την οικονομική οντότητα να αναγνωρίζει:

α) υποχρέωση, όταν ένας εργαζόμενος έχει παράσχει υπηρεσία με αντάλλαγμα παροχές σε που θα καταβληθούν μελλοντικά και

β) έξοδο, όταν η οικονομική οντότητα αναλώνει τα οικονομικά οφέλη που προκύπτουν από την υπηρεσία που παρασχέθηκε από έναν εργαζόμενο με αντάλλαγμα την καταβολή παροχών.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

2 Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται από έναν εργοδότη για τη λογιστική αντιμετώπιση όλων των παροχών σε εργαζόμενους, εκτός εκείνων στις οποίες εφαρμόζεται το ΔΠΧΑ 2 Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών.

3 Το παρόν Πρότυπο δεν ασχολείται με οικονομικές αναφορές από τα προγράμματα παροχών σε εργαζόμενους (βλ. ΔΛΠ 26 Λογιστικός χειρισμός και παρουσίαση των προγραμμάτων παροχών αποχώρησης).

4 Στις παροχές σε εργαζόμενους στις οποίες εφαρμόζεται το παρόν Πρότυπο συμπεριλαμβάνονται και εκείνες που χορηγούνται:

α) σύμφωνα με επίσημα προγράμματα ή άλλες επίσημες συμφωνίες μεταξύ της οικονομικής οντότητας και των εργαζομένων, ομάδων εργαζομένων ή των αντιπροσώπων τους·

β) σύμφωνα με νομοθετικές απαιτήσεις ή μέσω κλαδικών ρυθμίσεων, όπου οι οικονομικές οντότητες υποχρεώνονται να συνεισφέρουν σε εθνικά, κρατικά, κλαδικά ή άλλα προγράμματα πολλών εργοδοτών· ή

γ) μέσω εκείνων των άτυπων πρακτικών που δημιουργούν τεκμαιρόμενη δέσμευση. Άτυπες τακτικές δημιουργούν τεκμαιρόμενη δέσμευση, όταν η οικονομική οντότητα δεν έχει ρεαλιστική εναλλακτική λύση παρά να καταβάλει τις παροχές εργαζόμενων. Ένα παράδειγμα μιας τεκμαιρόμενης δέσμευσης είναι όταν μια μεταβολή στις άτυπες πρακτικές της οικονομικής οντότητας θα προξενούσε μία μη αποδεκτή ζημία στη σχέση της με τους εργαζόμενους.

5 Οι παροχές σε εργαζομένους περιλαμβάνουν:

α) βραχυπρόθεσμες παροχές σε εργαζομένους, όπως οι ακόλουθες, εφόσον αναμένεται να διακανονιστούν πλήρως εντός δώδεκα μηνώ από το πέρας της ετήσιας περιόδου αναφοράς στην οποία οι εργαζόμενοι παρέχουν τις σχετικές υπηρεσίες:

(i) ημερομίσθια, μισθοί και εισφορές κοινωνικής ασφάλισης·

(ii) ετήσια άδεια μετ' αποδοχών και άδεια ασθενείας μετ' αποδοχών·

(iii) συμμετοχή στα κέρδη και πρόσθετες παροχές· και

(iv) μη χρηματικές παροχές (όπως ιατροφαρμακευτική περίθαλψη, στέγαση, αυτοκίνητα και δωρεάν ή επιδοτούμενα αγαθά ή υπηρεσίες) για τους νυν εργαζόμενους.

▼**M31**

β) παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία, όπως οι ακόλουθες:

(i) παροχές αποχώρησης (π.χ. συντάξεις και εφάπαξ ποσά που καταβάλλονται κατά την αποχώρηση)· και

(ii) άλλες παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία, όπως ασφάλεια ζωής και ιατροφαρμακευτική περίθαλψη μετά την έξοδο από την υπηρεσία·

γ) άλλες μακροπρόθεσμες παροχές σε εργαζομένους, όπως οι ακόλουθες:

(i) μακροχρόνιες απουσίες μετ' αποδοχών όπως άδεια μακρόχρονης υπηρεσίας ή σαββατική άδεια·

(ii) παροχές ιωβηλαίου ή άλλης μακρόχρονης υπηρεσίας· και

(iii) παροχές μακροχρόνιας ανικανότητας· και

δ) παροχές τερματισμού της απασχόλησης.

6 Οι παροχές σε εργαζόμενους περιλαμβάνουν παροχές που χορηγούνται είτε στους εργαζόμενους είτε στα προστατευόμενα μέλη τους ή τους δικαιούχους 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.

7 Ο εργαζόμενος μπορεί να παρέχει υπηρεσίες στην οικονομική οντότητα σε βάση πλήρους, μερικής, μόνιμης, ευκαιριακής ή προσωρινής απασχόλησης. Για το σκοπό του παρόντος Προτύπου, στους εργαζόμενους περιλαμβάνονται διευθυντές και λοιπό προσωπικό διοίκησης.

ΟΡΙΣΜΟΙ

8 Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται στο παρόν πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:

Ορισμοί των παροχών σε εργαζομένους

Παροχές σε εργαζομένους είναι όλες οι μορφές της αντιπαροχής που δίδεται από μια οικονομική οντότητα σε αντάλλαγμα για την παρεχόμενη από τους εργαζόμενους υπηρεσία ή για τον τερματισμό της απασχόλησης.

Βραχυπρόθεσμες παροχές σε εργαζομένους είναι παροχές (άλλες εκτός από παροχές τερματισμού της απασχόλησης) που πρέπει να διακανονιστούν εντός δώδεκα μηνών από το τέλος της ετήσιας περιόδου αναφοράς στην οποία οι εργαζόμενοι παρέχουν τις σχετικές υπηρεσίες.

Παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία είναι παροχές σε εργαζομένους (άλλες εκτός από παροχές εξόδου από την υπηρεσία) που είναι πληρωτέες μετά την ολοκλήρωση της απασχόλησης.

Άλλες μακροπρόθεσμες παροχές είναι όλες οι παροχές σε εργαζομένους πλην των βραχυπρόθεσμων παροχών, των παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία και των παροχών λόγω τερματισμού της απασχόλησης.

Παροχές για την έξοδο από την υπηρεσία είναι οι παροχές προς εργαζόμενο σε αντάλλαγμα για την έξοδό του από την υπηρεσία, είτε ως αποτέλεσμα:

α) της απόφασης της οικονομικής οντότητας να τερματίσει την απασχόληση ενός εργαζόμενου πριν από την κανονική ημερομηνία συνταξιοδότησης ή·

β) Της απόφασης του εργαζομένου να δεχθεί προσφορά παροχών σε αντάλλαγμα για τον τερματισμό της απασχόλησής του.

▼M31

Ορισμοί σχετικά με την ταξινόμηση των προγραμμάτων

Προγράμματα παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία είναι τυπικές ή άτυπες συμφωνίες βάσει των οποίων μια οικονομική οντότητα χορηγεί παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία σε έναν ή περισσότερους εργαζόμενους.

Προγράμματα καθορισμένων εισφορών είναι προγράμματα παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία βάσει των οποίων μια οικονομική οντότητα καταβάλλει καθορισμένες εισφορές σε μία ξεχωριστή επιχειρηματική οικονομική οντότητα (ταμείο) και δεν θα έχει καμιά νομική 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, εκτός από τα προγράμματα καθορισμένων εισφορών.

Προγράμματα πολλών εργοδοτών είναι προγράμματα καθορισμένων εισφορών (εκτός από κρατικά προγράμματα) ή προγράμματα καθορισμένων παροχών (εκτός από κρατικά προγράμματα) που:

α) συγκεντρώνουν τα περιουσιακά στοιχεία που συνεισφέρονται από διάφορες οικονομικές οντότητες, οι οποίες δεν βρίσκονται κάτω από κοινό έλεγχο· και

β) χρησιμοποιούν αυτά τα περιουσιακά στοιχεία για να παρέχουν οφέλη σε εργαζόμενους περισσοτέρων της μιας οικονομικών οντοτήτων, στη βάση ότι τα επίπεδα εισφορών και παροχών προσδιορίζονται χωρίς αναφορά στην ταυτότητα της οικονομικής οντότητας που απασχολεί τους εργαζόμενους.

Ορισμοί σχετικά με την καθαρή υποχρέωση (καθαρό περιουσιακό στοιχείο) καθορισμένης παροχής

Η καθαρή υποχρέωση (καθαρό περιουσιακό στοιχείο)) καθορισμένης παροχής είναι το έλλειμμα ή το πλεόνασμα, προσαρμοσμένο ώστε να ληφθεί υπόψη οιοδήποτε αποτέλεσμα περιορισμού του καθαρού περιουσιακού στοιχείου καθορισμένης παροχής στο ανώτατο όριο του περιουσιακού στοιχείου.

Το έλλειμμα ή το πλεόνασμα είναι:

α) Η παρούσα αξία της υποχρέωσης καθορισμένων παροχών μείον

β) την εύλογη αξία των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος (εφόσον υπάρχουν).

Το ανώτατο όριο του περιουσιακού στοιχείου είναι η παρούσα αξία οποιωνδήποτε οικονομικών παροχών διαθέσιμων με τη μορφή επιστροφών από το πρόγραμμα ή μειώσεων μελλοντικών εισφορών στο πρόγραμμα.

Η παρούσα αξία δέσμευσης καθορισμένων παροχών είναι η παρούσα αξία, πριν από 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.

Ως περιουσιακά στοιχεία προγράμματος νοούνται τα:

α) περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται από ένα ταμείο μακροπρόθεσμων παροχών σε εργαζόμενους· και

β) ασφαλιστήρια συμβόλαια που πληρούν τις προϋποθέσεις.

▼M31

Περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται από ταμείο μακροχρόνιων παροχών σε εργαζόμενους είναι περιουσιακά στοιχεία (εκτός από μη μεταβιβάσιμα χρηματοοικονομικά μέσα που εκδίδονται από την αναφέρουσα οικονομική οντότητα) που:

α) κατέχονται από μια οικονομική οντότητα (ταμείο) η οποία είναι νομικά ανεξάρτητη από την αναφέρουσα οικονομική οντότητα και υφίσταται αποκλειστικά 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 αναφέρουσας οικονομικής οντότητας (έστω και σε περίπτωση πτώχευσης) και δεν μπορούν να επιστραφούν στην αναφέρουσα οικονομική οντότητα εκτός αν:

(i) είτε τα εναπομένοντα περιουσιακά στοιχεία του ταμείου είναι αρκετά για να ικανοποιήσουν όλες τις σχετικές με τις παροχές των εργαζομένων καθορισμένες δεσμεύσεις του προγράμματος ή της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας· ή

(ii) τα περιουσιακά στοιχεία επιστρέφονται στην αναφέρουσα οικονομική οντότητα ως αποζημίωση για τις ήδη πληρωθείσες παροχές σε εργαζόμενους.

Ασφαλιστήριο συμβόλαιο που πληροί τις προϋποθέσεις ([1]) είναι ένα ασφαλιστήριο συμβόλαιο που εκδίδεται από έναν ασφαλιστή που δεν είναι συνδεδεμένο μέρος (όπως ορίζεται στο ΔΛΠ 24 *Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών*) της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας, εφόσον οι πρόσοδοι από το ασφαλιστήριο συμβόλαιο:

α) μπορούν να χρησιμοποιηθούν μόνο για να πληρωθούν ή να χρηματοδοτηθούν παροχές σε εργαζόμενους σύμφωνα με ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών· και

β) δεν είναι διαθέσιμες για τους πιστωτές της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας (έστω και σε περίπτωση πτώχευσης) και δεν μπορούν να πληρωθούν στην αναφέρουσα οικονομική οντότητα, εκτός αν:

(i) οι πρόσοδοι αντιπροσωπεύουν πλεονάζοντα περιουσιακά στοιχεία που δεν είναι απαραίτητα για την αντιμετώπιση όλων των σχετικών δεσμεύσεων που αφορούν παροχές σε εργαζόμενους σύμφωνα με το ασφαλιστήριο· ή

(ii) οι πρόσοδοι επιστρέφονται στην αναφέρουσα οικονομική οντότητα προκειμένου να αποζημιωθεί για τις παροχές σε εργαζόμενους που έχουν ήδη πληρωθεί.

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 τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς, στα πλαίσια μιας συναλλαγής που διεξάγεται σε καθαρά εμπορική βάση.

Ορισμοί που συνδέονται με το κόστος καθορισμένων παροχών

Το κόστος των υπηρεσιών περιλαμβάνει:

α) *το κόστος τρέχουσας απασχόλησης*, που είναι η αύξηση στην παρούσα αξία της δέσμευσης καθορισμένων παροχών που προέρχεται από την απασχόληση εργαζόμενου κατά την τρέχουσα περίοδο·

β) *το κόστος προϋπηρεσίας*, που αντιπροσωπεύει τη μεταβολή της παρούσας αξίας της δέσμευσης καθορισμένων παροχών για υπηρεσία που παρασχέθηκε από τον εργαζόμενο σε προηγούμενες χρονικές περιόδους, η οποία απορρέει από μεταβολή σε κάποιο πρόγραμμα (εισαγωγή ή απόσυρση προγράμματος καθορισμένων παροχών ή μεταβολή ενός τέτοιου προγράμματος) ή περικοπή (σημαντική μείωση από την οικονομική οντότητα του αριθμού των εργαζομένων που καλύπτονται από ένα πρόγραμμα)· και

([1]) Ένα ασφαλιστήριο συμβόλαιο που πληροί τις προϋποθέσεις δεν είναι απαραίτητο να είναι ασφαλιστήριο συμβόλαιο, όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 4 Ασφαλιστήρια συμβόλαια.

▼**M31**

γ) τυχόν κέρδος ή ζημία κατά τον διακανονισμό.

Καθαρός τόκος επί της καθαρής υποχρέωσης (του καθαρού περιουσιακού στοιχείου) καθορισμένων παροχών που προκύπτει με την πάροδο του χρόνου.

Η επανεπιμέτρηση της καθαρής υποχρέωσης (του καθαρού περιουσιακού στοιχείου) περιλαμβάνει:

α) τα αναλογιστικά κέρδη και τις ζημίες,

β) Την απόδοση των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος που περιλαμβάνονται στην καθαρή υποχρέωση (στο καθαρό περιουσιακό στοιχείο), και

γ) οιαδήποτε μεταβολή του ανώτατου ορίου του περιουσιακούς στοιχείου, εξαιρουμένων των ποσών που περιλαμβάνονται στον καθαρό τόκο επί της καθαρής υποχρέωσης (του καθαρού περιουσιακού στοιχείου).

Αναλογιστικά κέρδη και ζημίες είναι οι μεταβολές στην παρούσα αξία της δέσμευσης καθορισμένων παροχών που προκύπτει από:

α) εμπειρικές προσαρμογές (οι επιπτώσεις των διαφορών μεταξύ των προηγούμενων αναλογιστικών παραδοχών και των όσων πραγματικά συνέβησαν)· και

β) τις επιπτώσεις των μεταβολών στις αναλογιστικές παραδοχές.

Η απόδοση των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος είναι ο τόκος, τα μερίσματα και λοιπό εισόδημα που παρήχθη από τα περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος, σε συνδυασμό με τα πραγματοποιηθέντα και μη πραγματοποιηθέντα κέρδη ή τις ζημίες επί των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος, μείον:

α) οιοδήποτε κόστος διαχείρισης των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος· και

β) τυχόν φόροι πληρωτέοι από το ίδιο το πρόγραμμα, εκτός από τους φόρους που περιλαμβάνονται στις αναλογιστικές παραδοχές που χρησιμοποιούνται για την επιμέτρηση της παρούσας αξίας της δέσμευσης καθορισμένων παροχών.

Ο διακανονισμός είναι μια συναλλαγή η οποία απαλείφει οιεσδήποτε περαιτέρω νομικές ή τεκμαιρόμενες δεσμεύσεις για μέρος ή το σύνολο των παροχών που χορηγούνται δυνάμει προγράμματος καθορισμένων παροχών, εκτός από την καταβολή παροχών σε, για λογαριασμό, εργαζομένων που καθορίζεται στους όρους του προγράμματος και περιέχεται στις αναλογιστικές παραδοχές:

ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ

9 Βραχυπρόθεσμες παροχές σε εργαζομένους, όπως οι ακόλουθες, εφόσον αναμένεται να διακανονιστούν πλήρως εντός δώδεκα μηνώ από το πέρας της ετήσιας περιόδου αναφοράς στην οποία οι εργαζόμενοι παρέχουν τις σχετικές υπηρεσίες:

α) ημερομίσθια, μισθοί και εισφορές κοινωνικής ασφάλισης·

β) ετήσια άδεια μετ' αποδοχών και άδεια ασθενείας μετ' αποδοχών·

γ) συμμετοχή στα κέρδη και πρόσθετες παροχές· και

δ) μη χρηματικές παροχές (όπως ιατροφαρμακευτική περίθαλψη, στέγαση, αυτοκίνητα και δωρεάν ή επιδοτούμενα αγαθά ή υπηρεσίες) για τους νυν εργαζόμενους.

10 Η οικονομική οντότητα δεν χρειάζεται να αναταξινομήσει βραχυπρόθεσμη παροχή σε εργαζόμενους εάν οι προσδοκίες της σχετικά με τον χρόνο διακανονισμού αλλάξουν προσωρινά. Ωστόσο, εάν αλλάξουν τα χαρακτηριστικά της παροχής (όπως για παράδειγμα αλλαγή από μη σωρευτική παροχή σε σωρευτική παροχή) ή η αλλαγή στις προσδοκίες του χρόνου διακανονισμού δεν είναι προσωρινή, τότε η οικονομική οντότητα εξετάζει κατά πόσον η παροχή εξακολουθεί να ανταποκρίνεται στον ορισμό των βραχυπρόθεσμων παροχών σε εργαζομένους.

▼M31

Αναγνώριση και επιμέτρηση

Όλες οι βραχυπρόθεσμες παροχές σε εργαζόμενους

11 Όταν ένας εργαζόμενος έχει παράσχει υπηρεσία σε οικονομική οντότητα κατά τη διάρκεια μιας λογιστικής περιόδου, η οικονομική οντότητα πρέπει να αναγνωρίσει το απροεξόφλητο ποσό των βραχυπρόθεσμων παροχών σε εργαζόμενους που αναμένεται να πληρωθεί σε αντάλλαγμα για αυτήν την υπηρεσία:

α) ως υποχρέωση (δουλευμένο έξοδο), μετά την αφαίρεση κάθε ποσού που ήδη πληρώθηκε. Εάν το ποσό που ήδη πληρώθηκε υπερβαίνει το απροεξόφλητο ποσό των παροχών, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει το ποσό της υπέρβασης ως περιουσιακό στοιχείο (προπληρωθέν έξοδο) στο βαθμό που η προπληρωμή θα οδηγήσει, για παράδειγμα, σε μείωση των μελλοντικών πληρωμών ή σε ταμειακή επιστροφή.

β) ως έξοδο, εκτός αν ένα άλλο Πρότυπο απαιτεί ή επιτρέπει τη συμπερίληψη των παροχών στο κόστος περιουσιακού στοιχείου (βλ., για παράδειγμα, ΔΛΠ 2 Αποθέματα και ΔΛΠ 16 Ενσώματα πάγια).

12 Οι παράγραφοι 13, 16 και 19 εξηγούν πως μια οικονομική οντότητα πρέπει να εφαρμόζει αυτήν την απαίτηση στις βραχυπρόθεσμες παροχές σε εργαζόμενους με τη μορφή απουσιών μετ' αποδοχών και προγραμμάτων συμμετοχής στα κέρδη και πρόσθετων παροχών.

Βραχυχρόνιες απουσίες μετ' αποδοχών

13 Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει το αναμενόμενο κόστος των βραχυπρόθεσμων παροχών σε εργαζόμενους με τη μορφή απουσιών μετ' αποδοχών σύμφωνα με την παράγραφο 11 ως ακολούθως:

α) στην περίπτωση σώρευσης απουσιών μετ' αποδοχών, όταν οι εργαζόμενοι παρέχουν υπηρεσία που αυξάνει το δικαίωμά τους σε μελλοντικές απουσίες μετ' αποδοχών·

β) στην περίπτωση των μη σωρευομένων απουσιών μετ' αποδοχών, όταν οι απουσίες πραγματοποιούνται.

14 Η οικονομική οντότητα μπορεί να αποζημιώνει εργαζόμενους για απουσία για διάφορους λόγους που περιλαμβάνουν διακοπές, ασθένεια και βραχύχρονη ανικανότητα, μητρότητα ή πατρότητα, δικαστική υπηρεσία και στρατιωτική θητεία. Το δικαίωμα σε απουσίες μετ' αποδοχών εμπίπτει σε δύο κατηγορίες:

α) σωρευτικές· και

β) μη σωρευτικές.

15 Σωρευτικές απουσίες μετ' αποδοχών είναι εκείνες που μεταφέρονται εις νέο και μπορεί να χρησιμοποιηθούν σε μελλοντικές περιόδους, αν το δικαίωμα της τρέχουσας περιόδου δεν χρησιμοποιηθεί πλήρως. Οι σωρευτικές απουσίες μετ' αποδοχών μπορεί να είναι είτε κεκτημένο δικαίωμα (με άλλα λόγια, οι απασχολούμενοι έχουν δικαίωμα σε καταβολή μετρητών για αχρησιμοποίητο δικαίωμα με την αποχώρησή τους από την οικονομική οντότητα) είτε μη κεκτημένο δικαίωμα (όταν οι εργαζόμενοι δεν έχουν δικαίωμα σε ταμιακή πληρωμή για αχρησιμοποίητο δικαίωμα με την αποχώρησή τους). Δέσμευση ανακύπτει καθώς οι εργαζόμενοι παρέχουν υπηρεσία που αυξάνει το δικαίωμά τους για μελλοντικές απουσίες μετ' αποδοχών. Η δέσμευση υπάρχει και αναγνωρίζεται, ακόμη και αν οι απουσίες μετ' αποδοχών δεν είναι κεκτημένο δικαίωμα, μολονότι η πιθανότητα οι εργαζόμενοι να αποχωρήσουν πριν χρησιμοποιήσουν το σωρευμένο μη κεκτημένο δικαίωμα, επηρεάζει την επιμέτρηση της δέσμευσης αυτής.

16 Η οικονομική οντότητα επιμετρά το αναμενόμενο κόστος σωρευόμενων απουσιών μετ' αποδοχών ως το πρόσθετο ποσό που αναμένει να καταβάλει ως αποτέλεσμα του αχρησιμοποίητου δικαιώματος που έχει σωρευθεί κατά την ημερομηνία αναφοράς.

▼**M31**

17 Η μέθοδος που ορίζεται στην προηγούμενη παράγραφο επιμετρά την δέσμευση στο ποσό των πρόσθετων πληρωμών που αναμένονται να προκύψουν αποκλειστικά από το γεγονός ότι οι παροχές συσσωρεύονται. Σε πολλές περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα μπορεί να μην χρειάζεται να κάνει λεπτομερείς υπολογισμούς για να εκτιμήσει ότι δεν υπάρχει ουσιώδης δέσμευση για αχρησιμοποίητες απουσίες μετ' αποδοχών. Για παράδειγμα, η δέσμευση για αναρρωτική άδεια είναι πιθανό να είναι ουσιώδης μόνο αν υπάρχει επίσημη ή ανεπίσημη συμφωνία ότι η αχρησιμοποίητη αναρρωτική άδεια μετ' αποδοχών μπορεί να θεωρηθεί ως ετήσια άδεια μετ' αποδοχών.

Παράδειγμα που επεξηγεί τις παραγράφους 16 και 17

Μια οικονομική οντότητα έχει 100 εργαζόμενους, που ο καθένας δικαιούται πέντε εργάσιμες ημέρες αναρρωτικής άδειας μετ' αποδοχών ετησίως. Αχρησιμοποίητη αναρρωτική άδεια 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 LIFO). Στις 31 Δεκεμβρίου 20X1, το μέσο αχρησιμοποίητο δικαίωμα είναι δύο ημέρες ανά εργαζόμενο. Η οικονομική οντότητα προβλέπει, βασιζόμενη στην μέχρι τώρα πρακτική η οποία αναμένεται να συνεχιστεί, ότι 92 εργαζόμενοι δεν θα πάρουν περισσότερες από πέντε ημέρες αναρρωτικής άδειας μετ' αποδοχών το 20X2 και ότι οι υπόλοιποι 8 εργαζόμενοι θα πάρουν κατά μέσο όρο εξίμισι ημέρες ο καθένας.

Η οικονομική οντότητα αναμένει ότι θα πληρώσει επιπλέον 12 ημέρες αναρρωτικής άδειας μετ' αποδοχών ως αποτέλεσμα του αχρησιμοποίητου δικαιώματος που έχει σωρευτεί κατά την 31η Δεκεμβρίου 20X1 (μιάμιση ημέρα για καθένα από τους 8 εργαζόμενους). Συνεπώς, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει μια υποχρέωση ίση με 12 ημέρες αναρρωτικής άδειας μετ' αποδοχών.

18 Οι μη σωρευόμενες απουσίες μετ' αποδοχών δεν μεταφέρονται εις νέον: παραγράφονται αν το δικαίωμα της τρέχουσας περιόδου δεν χρησιμοποιηθεί πλήρως και δεν παρέχεται το δικαίωμα στους εργαζόμενους πληρωμής μετρητών για το αχρησιμοποίητο δικαίωμα με την αποχώρηση από την οικονομική οντότητα. Αυτή είναι συνήθως η περίπτωση για αναρρωτικές άδειες μετ' αποδοχών (στον βαθμό που αχρησιμοποίητο δικαίωμα του παρελθόντος δεν αυξάνει μελλοντικό δικαίωμα), άδεια μητρότητας ή πατρότητας και απουσίες μετ' αποδοχών, για δικαστική υπηρεσία ή στρατιωτική θητεία. Η οικονομική οντότητα δεν αναγνωρίζει καμιά υποχρέωση ή έξοδο μέχρι το χρόνο της απουσίας, γιατί η εργασιακή υπηρεσία δεν αυξάνει το ποσό της παροχής.

Προγράμματα συμμετοχής στα κέρδη και πρόσθετων παροχών

19 Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει το αναμενόμενο κόστος συμμετοχής στα κέρδη και προσθέτων παροχών σύμφωνα με την παράγραφο 11, όταν και μόνον όταν:

α) η οικονομική οντότητα έχει παρούσα νομική ή τεκμαιρόμενη δέσμευση να πραγματοποιήσει τέτοιες πληρωμές, ως αποτέλεσμα παρελθόντων γεγονότων· και

β) είναι εφικτή μια αξιόπιστη εκτίμηση της δέσμευσης.

Μια παρούσα δέσμευση υπάρχει όταν, και μόνο όταν, η οικονομική οντότητα δεν έχει καμία ρεαλιστική εναλλακτική λύση παρά να πραγματοποιήσει τις πληρωμές.

20 Σύμφωνα με μερικά προγράμματα συμμετοχής στα κέρδη, οι εργαζόμενοι λαμβάνουν μερίδιο από τα κέρδη μόνον εφόσον παραμείνουν στην οικονομική οντότητα για μια καθορισμένη περίοδο. Τέτοια προγράμματα δημιουργούν τεκμαιρόμενη δέσμευση καθώς οι εργαζόμενοι παρέχουν υπηρεσίες που αυξάνουν το ποσό που θα καταβληθεί εφόσον αυτοί παραμείνουν στην υπηρεσία μέχρι το τέλος της καθορισμένης περιόδου. Η επιμέτρηση τέτοιων τεκμαιρόμενων δεσμεύσεων αντανακλά την πιθανότητα μερικοί εργαζόμενοι να αποχωρήσουν χωρίς να εισπράξουν μερίδιο από τα κέρδη.

▼**M31**

Παράδειγμα που επεξηγεί την παράγραφο 20

Ένα πρόγραμμα συμμετοχής στα κέρδη απαιτεί από μια οικονομική οντότητα την καταβολή μιας καθορισμένης αναλογίας των ετήσιων κερδών της σε εργαζόμενους που έχουν εργαστεί ολόκληρο το έτος. Αν κανένας εργαζόμενος δεν αποχωρήσει κατά τη διάρκεια του έτους, το σύνολο των πληρωμών από τη συμμετοχή στα ετήσια κέρδη θα είναι 3 % των κερδών. Η οικονομική οντότητα εκτιμά ότι λόγω κινητικότητας του προσωπικού οι πληρωμές θα μειωθούν στο 2,5 % των κερδών.

Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει υποχρέωση και έξοδο ύψους 2,5 % των κερδών.

21 Η οικονομική οντότητα μπορεί να μην έχει νομική δέσμευση να καταβάλει πρόσθετες παροχές. Παρ' όλα αυτά, σε μερικές περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα ακολουθεί τακτική καταβολής πρόσθετων παροχών. Σε τέτοιες περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα έχει τεκμαιρόμενη δέσμευση, γιατί δεν έχει άλλη ρεαλιστική εναλλακτική λύση παρά να καταβάλει τις πρόσθετες παροχές. Η επιμέτρηση της τεκμαιρόμενης δέσμευσης αντανακλά την πιθανότητα αποχώρησης ορισμένων εργαζομένων, χωρίς να λάβουν πρόσθετη αμοιβή.

22 Η οικονομική οντότητα μπορεί να πραγματοποιήσει αξιόπιστη εκτίμηση της νομικής ή τεκμαιρόμενης δέσμευσής της βάσει ενός προγράμματος μερισμού 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 οικονομική οντότητα προσδιορίζει τα ποσά που θα πληρωθούν πριν από την έγκριση των οικονομικών καταστάσεων για έκδοση· ή

γ) η παρελθούσα τακτική παρέχει ξεκάθαρη ένδειξη του ποσού της τεκμαιρόμενης δέσμευσης της οικονομικής οντότητας.

23 Η δέσμευση σύμφωνα με τα προγράμματα συμμετοχής στα κέρδη και προσθέτων παροχών προέρχεται από την υπηρεσία εργαζόμενων και όχι από κάποια συναλλαγή με τους ιδιοκτήτες της οικονομικής οντότητας. Συνεπώς, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει το κόστος προγραμμάτων συμμετοχής στα κέρδη και προσθέτων παροχών όχι ως διανομή κερδών, αλλά ως έξοδο.

24 Αν οι πληρωμές στο πλαίσιο της συμμετοχής στα κέρδη και των προσθέτων παροχών δεν καθίστανται καταβλητέες στο σύνολό τους μέσα σε δώδεκα μήνες μετά το τέλος της ετήσιας περιόδου στην οποία οι εργαζόμενοι παρέχουν τη σχετική υπηρεσία, οι πληρωμές αυτές χαρακτηρίζονται λοιπές μακροπρόθεσμες παροχές σε εργαζόμενους (βλ. παραγράφους 153-158).

Γνωστοποίηση

25 Μολονότι το παρόν Πρότυπο δεν απαιτεί ειδικές γνωστοποιήσεις για βραχυπρόθεσμες παροχές σε εργαζόμενους, άλλα ΔΠΧΑ μπορεί να απαιτούν γνωστοποιήσεις. Για παράδειγμα, το ΔΛΠ 24 απαιτεί να γνωστοποιούνται οι παροχές σε εργαζομένους για τα βασικά διοικητικά στελέχη. Το ΔΛΠ 1 Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων απαιτεί να γνωστοποιούνται τα έξοδα παροχών σε εργαζόμενους.

ΠΑΡΟΧΕΣ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΕΞΟΔΟ ΑΠΟ ΤΗΝ ΥΠΗΡΕΣΙΑ: ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΜΕΤΑΞΥ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΩΝ ΚΑΘΟΡΙΣΜΕΝΩΝ ΕΙΣΦΟΡΩΝ ΚΑΙ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΩΝ ΚΑΘΟΡΙΣΜΕΝΩΝ ΠΑΡΟΧΩΝ

26 Μεταξύ των παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία περιλαμβάνονται οι ακόλουθες:

α) παροχές αποχώρησης (π.χ. συντάξεις και εφάπαξ ποσά που καταβάλλονται κατά την αποχώρηση)· και

▼**M31**

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 οικονομική οντότητα παρέχει οφέλη μετά την έξοδο από την υπηρεσία, συνιστούν προγράμματα παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο σε όλες αυτές τις ρυθμίσεις, ανεξάρτητα από το εάν συνεπάγονται τη σύσταση χωριστής οικονομικής οντότητας για την είσπραξη εισφορών και την καταβολή παροχών.

27 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 τις προϋποθέσεις του.

28 Στο πλαίσιο των προγραμμάτων καθορισμένων εισφορών, η νομική ή τεκμαιρόμενη δέσμευση της οικονομικής οντότητας 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 οικονομική οντότητα (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. 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 καλύψουν τις αναμενόμενες παροχές) βαρύνουν, ουσιαστικά, τον εργαζόμενο.

29 Παραδείγματα περιπτώσεων όπου η δέσμευση της οικονομικής οντότητας δεν περιορίζεται στο ποσό που δέχεται να συνεισφέρει στο ταμείο είναι όταν η οικονομική οντότητα έχει νομική ή τεκμαιρόμενη δέσμευση μέσω:

α) ενός μαθηματικού τύπου προγράμματος παροχών που δεν συνδέεται μόνο με το ποσό των εισφορών και απαιτεί από την οικονομική οντότητα περαιτέρω συνεισφορές εάν τα περιουσιακά στοιχεία δεν επαρκούν για να καλύψουν τις παροχές στον τύπο του προγράμματος παροχών·

β) μιας εγγύησης, είτε έμμεσα μέσω ενός προγράμματος είτε άμεσα, καθορισμένης απόδοσης των εισφορών· ή

γ) εκείνων των ανεπίσημων πρακτικών που δημιουργούν τεκμαιρόμενη δέσμευση. Για παράδειγμα, τεκμαιρόμενη δέσμευση μπορεί να προκύψει όταν μια οικονομική οντότητα έχει ιστορικά παράσχει αυξανόμενα οφέλη σε πρώην εργαζόμενους για να αντιμετωπιστεί ο πληθωρισμός, ακόμη και όταν δεν υπάρχει νομική δέσμευση περί τούτου.

30 Σύμφωνα με τα προγράμματα καθορισμένων παροχών:

α) η δέσμευση της οικονομικής οντότητας είναι να παρέχει τις συμφωνημένες παροχές στους τωρινούς και στους πρώην εργαζόμενους· και

β) ο αναλογιστικός κίνδυνος (ότι οι παροχές θα κοστίσουν περισσότερο από το αναμενόμενο) και ο επενδυτικός κίνδυνος βαρύνουν, ουσιαστικά, την οικονομική οντότητα. Αν η αναλογιστική ή επενδυτική εμπειρία είναι χειρότερη από τις προσδοκίες, η δέσμευση της οικονομικής οντότητας μπορεί να αυξηθεί.

31 Οι παράγραφοι 32-49 επεξηγούν τη διάκριση μεταξύ προγραμμάτων καθορισμένων εισφορών και προγραμμάτων καθορισμένων παροχών στο πλαίσιο προγραμμάτων πολλών εργοδοτών, προγραμμάτων καθορισμένων παροχών με καταμερισμό των κινδύνων μεταξύ κοινά ελεγχόμενων οικονομικών οντοτήτων, κρατικών προγραμμάτων και ασφαλισμένων παροχών.

▼M31

Προγράμματα πολλών εργοδοτών

32 Η οικονομική οντότητα 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).

33 Εκτός εάν εφαρμόζεται η παράγραφος 34, εάν η οντότητα συμμετέχει σε πρόγραμμα καθορισμένων παροχών πολλών εργοδοτών:

α) λογιστικοποιεί το αναλογούν σε αυτή μερίδιο της δέσμευσης καθορισμένων παροχών, των 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 πληροφορίες που απαιτούνται από τις παραγράφους 135-148 (εξαιρουμένης της παραγράφου 148(δ)).

34 Όταν δεν υπάρχουν επαρκείς διαθέσιμες πληροφορίες για να χρησιμοποιήσει τη λογιστική καθορισμένων παροχών σε ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών πολλών εργοδοτών, η οικονομική οντότητα:

α) λογιστικοποιεί το πρόγραμμα σύμφωνα με τις παραγράφους 51 και 52 ως εάν επρόκειτο για πρόγραμμα καθορισμένων εισφορών· και

β) γνωστοποιεί τις απαιτούμενες από την παράγραφο 148 πληροφορίες.

35 Παράδειγμα προγράμματος καθορισμένων παροχών πολλών εργοδοτών είναι εκείνο στο οποίο:

α) το πρόγραμμα χρηματοδοτείται βάσει του διανεμητικού συστήματος: οι εισφορές καθορίζονται σε ένα επίπεδο που αναμένεται να είναι επαρκές για την πληρωμή των απαιτούμενων παροχών που καθίστανται καταβλητέες μέσα στην ίδια περίοδο· και οι μελλοντικές παροχές που αποκτήθηκαν στην τρέχουσα περίοδο θα εξοφλούνται από μελλοντικές εισφορές· και

β) οι παροχές των εργαζομένων προσδιορίζονται από τη διάρκεια της υπηρεσίας τους και οι συμμετέχουσες οικονομικές οντότητες δεν έχουν ρεαλιστικές δυνατότητες αποχώρησης από το πρόγραμμα χωρίς να καταβάλουν εισφορά για τις παροχές που αποκτήθηκαν από τους εργαζόμενους μέχρι την ημερομηνία της αποχώρησης. Ένα τέτοιο πρόγραμμα δημιουργεί αναλογιστικό κίνδυνο για την οικονομική οντότητα: αν το τελικό κόστος των ήδη δεδουλευμένων παροχών στο τέλος της περιόδου αναφοράς είναι μεγαλύτερο από το αναμενόμενο, η οικονομική οντότητα πρέπει είτε να αυξήσει τις εισφορές της είτε να πείσει τους εργαζόμενους να αποδεχθούν μείωση στις παροχές. Συνεπώς, ένα τέτοιο πρόγραμμα είναι πρόγραμμα καθορισμένων παροχών.

36 Όταν υπάρχουν διαθέσιμες επαρκείς πληροφορίες σχετικά με ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών πολλών εργοδοτών, η οικονομική οντότητα λογιστικοποιεί το αναλογούν σε αυτή μερίδιο της δέσμευσης καθορισμένων παροχών, των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος και του κόστους των παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία που συνδέεται με το πρόγραμμα κατά τον ίδιο τρόπο, όπως για κάθε άλλο πρόγραμμα καθορισμένων παροχών. Ωστόσο, η οικονομική οντότητα μπορεί να μην είναι σε θέση να προσδιορίζει το μερίδιό της στην υποκείμενη χρηματοοικονομική θέση και απόδοση του προγράμματος με επαρκή αξιοπιστία για λογιστικούς σκοπούς. Αυτό μπορεί να συμβεί αν:

α) το πρόγραμμα εκθέτει τις συμμετέχουσες οικονομικές οντότητες σε αναλογιστικούς κινδύνους που συνδέονται με τους νυν και τους πρώην εργαζόμενους άλλων οικονομικών οντοτήτων, με αποτέλεσμα να μην υπάρχει συνεπής και αξιόπιστη βάση για τον επιμερισμό της δέσμευσης, των περιουσιακών στοιχείων και του κόστους του προγράμματος στις επιμέρους οικονομικές οντότητες που συμμετέχουν στο πρόγραμμα· ή

▼**M31**

β) η οικονομική οντότητα δεν έχει πρόσβαση σε επαρκείς πληροφορίες για το πρόγραμμα προκειμένου να ικανοποιήσει τις απαιτήσεις του παρόντος Προτύπου.

Σε αυτές τις περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα λογιστικοποιεί το πρόγραμμα σαν να ήταν πρόγραμμα καθορισμένων εισφορών και γνωστοποιεί τις πρόσθετες πληροφορίες που απαιτούνται από την παράγραφο 148.

37 Μπορεί να υφίσταται συμβατική συμφωνία ανάμεσα στο πρόγραμμα πολλών εργοδοτών και τους συμμετέχοντες σε αυτό που προσδιορίζει πως θα διανεμηθεί το πλεόνασμα του προγράμματος στους συμμετέχοντες (ή πως θα χρηματοδοτηθεί το έλλειμμα). Ο συμμετέχων σε πρόγραμμα πολλών εργοδοτών το οποίο διέπεται από τέτοια συμφωνία, που λογιστικοποιεί το πρόγραμμα ως πρόγραμμα καθορισμένων εισφορών σύμφωνα με την παράγραφο 34, αναγνωρίζει στα αποτελέσματα το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση που απορρέει από τη συμβατική συμφωνία και το προκύπτον έσοδο ή έξοδο.

Παράδειγμα που επεξηγεί την παράγραφο 37([1])

Μια οικονομική οντότητα συμμετέχει σε πρόγραμμα καθορισμένων παροχών πολλών εργοδοτών που δεν καταρτίζει αποτιμήσεις του προγράμματος σύμφωνα με το ΔΛΠ 19. Λογιστικοποιεί κατά συνέπεια το πρόγραμμα ως εάν επρόκειτο για πρόγραμμα καθορισμένων εισφορών. Μία αποτίμηση της χρηματοδότησης που δεν έγινε σύμφωνα με το ΔΛΠ 19 δείχνει έλλειμμα 100 εκατομμυρίων ΝΜ στο πρόγραμμα. Το πρόγραμμα έχει συμφωνήσει συμβατικά με τους συμμετέχοντες εργοδότες ένα χρονοδιάγραμμα εισφορών με το οποίο θα εξαλειφθεί το έλλειμμα στα επόμενα πέντε έτη. Οι συνολικές εισφορές της οικονομικής οντότητας βάσει της σύμβασης ανέρχονται σε 8 εκατομμύρια ΝΜ.

Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει μία υποχρέωση για τις εισφορές, η οποία προσαρμόζεται για να εμφανίσει τη διαχρονική αξία του χρήματος και ένα έξοδο ίσης αξίας στα αποτελέσματα.

38 Τα προγράμματα πολλών εργοδοτών διαφέρουν από τα προγράμματα ομαδικής διαχείρισης. Ένα πρόγραμμα ομαδικής διαχείρισης είναι απλώς μία άθροιση μεμονωμένων εργοδοτικών προγραμμάτων που συνενώνονται για να επιτραπεί στους συμμετέχοντες εργοδότες να ομαδοποιήσουν τα περιουσιακά τους στοιχεία για επενδυτικούς σκοπούς και να μειώσουν τα κόστη διοίκησης και διαχείρισης της επένδυσης, αλλά οι αξιώσεις των διαφόρων εργοδοτών διαχωρίζονται για το αποκλειστικό όφελος των δικών τους εργαζομένων. Τα προγράμματα ομαδικής διαχείρισης παροχών δεν θέτουν ειδικά λογιστικά προβλήματα γιατί υπάρχουν άμεσα διαθέσιμες πληροφορίες για να αντιμετωπισθούν με τον ίδιο τρόπο όπως οποιοδήποτε άλλο πρόγραμμα μεμονωμένου εργοδότη και επειδή τέτοια προγράμματα δεν εκθέτουν τις συμμετέχουσες οικονομικές οντότητες σε αναλογιστικούς κινδύνους, που συνδέονται με τους τωρινούς και τους πρώην εργαζόμενους άλλων οικονομικών οντοτήτων. Οι ορισμοί στο παρόν Πρότυπο απαιτούν από την οικονομική οντότητα να ταξινομεί ένα πρόγραμμα ομαδικής διαχείρισης ως πρόγραμμα καθορισμένων εισφορών ή ως πρόγραμμα καθορισμένων παροχών, σύμφωνα με τους όρους του προγράμματος (συμπεριλαμβανομένης κάθε τεκμαιρόμενης δέσμευσης πέραν των τυπικών όρων).

39 Η απόφαση για το πότε αναγνωρίζεται, και πώς επιμετράται, μια υποχρέωση που σχετίζεται με τη ρευστοποίηση ενός προγράμματος καθορισμένων παροχών πολλών εργοδοτών, ή με την απόσυρση της οικονομικής οντότητας από πρόγραμμα καθορισμένων παροχών πολλών εργοδοτών, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το ΔΛΠ 37 *Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία*.

([1]) Στο παρόν Πρότυπο, τα χρηματικά ποσά εκφράζονται σε «νομισματικές μονάδες (ΝΜ)».

▼M31

Προγράμματα καθορισμένων παροχών που επιμερίζουν τους κινδύνους ανάμεσα σε οικονομικές οντότητες που τελούν υπό κοινό έλεγχο

40 Προγράμματα καθορισμένων παροχών που κατανέμουν τους κινδύνους ανάμεσα σε οικονομικές οντότητες κάτω από κοινό έλεγχο, για παράδειγμα, μία μητρική εταιρεία και οι θυγατρικές της, δεν αποτελούν προγράμματα πολλών εργοδοτών.

41 Μια οικονομική οντότητα που συμμετέχει σε τέτοιο πρόγραμμα θα λάβει πληροφορίες για το πρόγραμμα στο σύνολό του, στη βάση επιμετρήσεων σύμφωνα με το παρόν πρότυπο βάσει των παραδοχών που διέπουν το πρόγραμμα στο σύνολό του. Αν υφίσταται συμβατική συμφωνία ή δηλωμένη πολιτική για τη χρέωση του επιμετρημένου σύμφωνα με το παρόν πρότυπο καθαρού κόστους των καθορισμένων παροχών του προγράμματος στο σύνολό του στις μεμονωμένες οικονομικές οντότητες του ομίλου, η οντότητα θα αναγνωρίζει στις ατομικές ή μεμονωμένες οικονομικές καταστάσεις το καθαρό κόστος των καθορισμένων παροχών που έχει χρεωθεί με αυτόν τον τρόπο. Αν δεν υφίσταται τέτοια συμφωνία ή πολιτική, το καθαρό κόστος των καθορισμένων παροχών θα αναγνωρίζεται στις ατομικές ή μεμονωμένες οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής οντότητας του ομίλου που αποτελεί τον κατά τον νόμο χρηματοδοτούντα εργοδότη του προγράμματος. Οι λοιπές οικονομικές οντότητες του ομίλου θα αναγνωρίζουν ένα κόστος που ισούται με την εισφορά που κατέβαλαν για την περίοδο στις ατομικές ή μεμονωμένες οικονομικές τους καταστάσεις.

42 Η συμμετοχή σε τέτοιο πρόγραμμα αποτελεί συναλλαγή συνδεδεμένων μερών για κάθε μεμονωμένη οντότητα του ομίλου. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί συνεπώς στις ατομικές ή μεμονωμένες της καταστάσεις τις πληροφορίες που προβλέπονται στην παράγραφο 149.

Κρατικά προγράμματα

43 Η οικονομική οντότητα λογιστικοποιεί ένα κρατικό πρόγραμμα παροχών με τον ίδιο τρόπο όπως ένα πρόγραμμα πολλών εργοδοτών (βλ. παραγράφους 32-39).

44 Τα κρατικά προγράμματα καθιερώνονται νομοθετικά για να καλύπτουν όλες τις οικονομικές οντότητες (ή όλες τις οικονομικές οντότητες σε μια συγκεκριμένη κατηγορία, για παράδειγμα έναν ειδικό κλάδο) και λειτουργούν από την κεντρική κυβέρνηση ή τις τοπικές αυτοδιοικήσεις ή από οποιοδήποτε άλλο φορέα (για παράδειγμα αυτόνομος οργανισμός που δημιουργείται ειδικώς για αυτόν τον σκοπό), ο οποίος δεν ελέγχεται ή δεν επηρεάζεται από την αναφέρουσα οικονομική οντότητα. Ορισμένα προγράμματα που καθιερώνονται από την οικονομική οντότητα 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.

45 Τα κρατικά προγράμματα χαρακτηρίζονται ως προγράμματα καθορισμένων παροχών ή καθορισμένων εισφορών, αναλόγως της δέσμευσης της οικονομικής οντότητας σύμφωνα με το πρόγραμμα. Πολλά κρατικά προγράμματα χρηματοδοτούνται στη βάση του διανεμητικού συστήματος: οι εισφορές καθορίζονται σε ένα επίπεδο που αναμένεται ότι είναι επαρκές για την πληρωμή των απαιτούμενων παροχών που καθίστανται καταβλητέες μέσα στην ίδια περίοδο. μελλοντικές παροχές που αποκτώνται στην τρέχουσα περίοδο θα καταβάλλονται από μελλοντικές εισφορές. Παρ' όλα αυτά, στα πιο πολλά κρατικά προγράμματα, η οικονομική οντότητα δεν έχει καμιά νομική ή τεκμαιρόμενη υποχρέωση να καταβάλει αυτές τις μελλοντικές παροχές. Η μόνη υποχρέωσή της είναι να καταβάλει τις εισφορές όταν καθίστανται καταβλητέες και αν η οικονομική οντότητα σταματήσει να απασχολεί μέλη του κρατικού προγράμματος, δεν θα έχει καμιά υποχρέωση να πληρώσει τις δεδουλευμένες παροχές που απέκτησαν δικοί της εργαζόμενοι σε προηγούμενα χρόνια. Γι' αυτόν τον λόγο, τα κρατικά προγράμματα είναι συνήθως προγράμματα καθορισμένων εισφορών. Ωστόσο, όταν ένα κρατικό πρόγραμμα είναι πρόγραμμα καθορισμένων εισφορών εφαρμόζονται οι παράγραφοι 32-39.

▼M31

Ασφαλισμένες παροχές

46 Η οικονομική οντότητα μπορεί να καταβάλλει ασφάλιστρα για να χρηματοδοτεί ένα πρόγραμμα παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία. Η οικονομική οντότητα θα αντιμετωπίζει ένα τέτοιο πρόγραμμα ως πρόγραμμα καθορισμένων εισφορών, εκτός αν η οικονομική οντότητα έχει (είτε άμεσα είτε έμμεσα μέσω του προγράμματος) νομική ή τεκμαιρόμενη δέσμευση είτε:

α) να καταβάλει τις παροχές σε εργαζόμενους άμεσα, όταν αυτές καθίστανται πληρωτέες, ή

β) να 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 οικονομική οντότητα διατηρεί τέτοια νομική ή τεκμαιρόμενη δέσμευση, θα αντιμετωπίζει το πρόγραμμα ως πρόγραμμα καθορισμένων παροχών.

47 Οι ασφαλισμένες από ασφαλιστήριο συμβόλαιο παροχές δεν χρειάζεται να έχουν άμεση ή αυτόματη σχέση με την δέσμευση της οικονομικής οντότητας για παροχές σε εργαζόμενους. Προγράμματα παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία που περιλαμβάνουν ασφαλιστήρια συμβόλαια, υπόκεινται στην ίδια διάκριση μεταξύ λογιστικής και χρηματοδότησης, όπως άλλα χρηματοδοτούμενα (κεφαλαιοποιητικά) προγράμματα.

48 Όταν μια οικονομική οντότητα χρηματοδοτεί μια δέσμευση παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία εισφέροντας σε ένα ασφαλιστήριο συμβόλαιο βάσει του οποίου η οικονομική οντότητα (είτε άμεσα, είτε έμμεσα μέσω του προγράμματος, του μηχανισμού καθορισμού μελλοντικών ασφαλίστρων ή μέσω της σχέσης συνδεδεμένου μέρους με τον ασφαλιστή) διατηρεί νομική ή τεκμαιρόμενη δέσμευση, η καταβολή των ασφαλίστρων δεν ισοδυναμεί με συμφωνία καθορισμένων εισφορών. Συνεπώς, η οικονομική οντότητα:

α) καταλογίζει ασφαλιστήριο συμβόλαιο που πληροί τις προϋποθέσεις ως περιουσιακό στοιχείο του προγράμματος (βλ. παράγραφο 8)· και

β) αναγνωρίζει άλλα ασφαλιστήρια συμβόλαια ως δικαιώματα αποζημίωσης (αν τα συμβόλαια πληρούν το κριτήριο της παραγράφου 116).

49 Όταν ένα ασφαλιστήριο συμβόλαιο είναι στο όνομα ενός συγκεκριμένου συμμετέχοντος στο πρόγραμμα ή μιας ομάδας συμμετεχόντων στο πρόγραμμα και η οικονομική οντότητα δεν έχει καμιά νομική ή τεκμαιρόμενη δέσμευση να καλύψει οποιαδήποτε ζημία από το συμβόλαιο, η οικονομική οντότητα δεν έχει καμία δέσμευση να καταβάλει παροχές στους εργαζόμενους και ο ασφαλιστής φέρει την αποκλειστική ευθύνη για την καταβολή των παροχών. Η καταβολή καθορισμένων ασφαλίστρων κάτω από τέτοια συμβόλαια είναι, ουσιαστικά, η τακτοποίηση της δέσμευσης παροχής προς εργαζόμενο μάλλον, παρά μια επένδυση για να αντιμετωπιστεί η δέσμευση. Κατά συνέπεια, η οικονομική οντότητα δεν έχει πλέον περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση. Για το λόγο αυτό, η οικονομική οντότητα χειρίζεται τις σχετικές πληρωμές ως εισφορές σε πρόγραμμα καθορισμένων εισφορών.

ΠΑΡΟΧΕΣ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΕΞΟΔΟ ΑΠΟ ΤΗΝ ΥΠΗΡΕΣΙΑ: ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΑ ΚΑΘΟΡΙΣΜΕΝΩΝ ΕΙΣΦΟΡΩΝ

50 Η λογιστική καταχώριση των προγραμμάτων καθορισμένων εισφορών είναι απλή, γιατί η δέσμευση της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας για κάθε περίοδο προσδιορίζεται από τα ποσά των εισφορών γι' αυτήν την περίοδο. Κατά συνέπεια, καμιά αναλογιστική παραδοχή δεν απαιτείται για να επιμετρηθεί η δέσμευση ή το έξοδο και δεν υπάρχει καμιά πιθανότητα για αναλογιστικό κέρδος ή ζημιά. Περαιτέρω, οι δεσμεύσεις επιμετρώνται χωρίς προεξόφληση, εκτός εάν δεν αναμένεται να διακανονιστούν πλήρως μέσα σε δώδεκα μήνες μετά τη λήξη της περιόδου στην οποία οι εργαζόμενοι παρέχουν τη σχετική υπηρεσία.

▼M31

Αναγνώριση και επιμέτρηση

51 Όταν ένας εργαζόμενος έχει παράσχει υπηρεσία σε μια οικονομική οντότητα κατά τη διάρκεια μιας περιόδου, η οικονομική οντότητα θα αναγνωρίζει την καταβλητέα εισφορά σε ένα πρόγραμμα καθορισμένων εισφορών ως αντάλλαγμα για εκείνη την υπηρεσία:

α) ως υποχρέωση (δουλευμένο έξοδο), μετά την αφαίρεση οποιασδήποτε εισφοράς που ήδη πληρώθηκε. εάν η εισφορά που ήδη πληρώθηκε υπερβαίνει την οφειλόμενη εισφορά για υπηρεσία πριν από το τέλος της περιόδου αναφοράς, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει την υπέρβαση ως περιουσιακό στοιχείο (προπληρωθέν έξοδο) στο βαθμό ότι η προπληρωμή θα οδηγήσει, για παράδειγμα, σε μείωση των μελλοντικών πληρωμών ή σε ταμειακή επιστροφή.

β) ως έξοδο, εκτός αν ένα άλλο ΔΠΧΑ απαιτεί ή επιτρέπει τη συμπερίληψη της εισφοράς στο κόστος του περιουσιακού στοιχείου (βλ., για παράδειγμα, ΔΛΠ 2 Αποθέματα και ΔΛΠ 16).

52 Όταν οι εισφορές σε ένα πρόγραμμα καθορισμένων εισφορών δεν αναμένεται να διακανονιστούν πλήρως μέσα σε δώδεκα μήνες μετά τη λήξη της ετήσιας περιόδου στην οποία οι εργαζόμενοι παρέχουν τη σχετική υπηρεσία, θα προεξοφλούνται χρησιμοποιώντας το προεξοφλητικό επιτόκιο που καθορίζεται στην παράγραφο 83.

Γνωστοποίηση

53 Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί το ποσό που αναγνωρίζεται ως έξοδο για προγράμματα καθορισμένων εισφορών.

54 Όπου απαιτείται από το ΔΛΠ 24, η οικονομική οντότητα 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

55 Ο λογιστικός χειρισμός για τα προγράμματα καθορισμένων παροχών είναι πολύπλοκος, γιατί απαιτούνται αναλογιστικές παραδοχές για να επιμετρηθεί η δέσμευση και το έξοδο, ενώ υπάρχει πιθανότητα αναλογιστικών κερδών και ζημιών. Επιπλέον, οι δεσμεύσεις επιμετρώνται σε προεξοφλητική βάση γιατί μπορεί να διακανονιστούν μετά από πολλά χρόνια από την παροχή της σχετικής υπηρεσίας από τους εργαζόμενους.

Αναγνώριση και επιμέτρηση

56 Τα προγράμματα καθορισμένων παροχών μπορεί να μην είναι χρηματοδοτούμενα ή να είναι εξ ολοκλήρου ή εν μέρει χρηματοδοτούμενα από εισφορές μιας οικονομικής οντότητας και μερικές φορές των εργαζομένων σε αυτή, σε οικονομική οντότητα ή έναν ταμείο νομικά διακριτό από την αναφέρουσα οικονομική οντότητα και από το οποίο καταβάλλονται οι παροχές στους εργαζόμενους. Η πληρωμή των χρηματοδοτούμενων παροχών, όταν καθίστανται καταβλητέες, εξαρτάται όχι μόνο από την οικονομική θέση και την επενδυτική απόδοση του ταμείου, αλλά επίσης και από την ικανότητα της οικονομικής οντότητας, και την προθυμία, να καλύψει τυχόν έλλειμμα στα περιουσιακά στοιχεία του ταμείου. Ως εκ τούτου, η οικονομική οντότητα αναλαμβάνει ουσιαστικά τους αναλογιστικούς και επενδυτικούς κινδύνους που συνδέονται με το πρόγραμμα. Κατά συνέπεια, το αναγνωριζόμενο έξοδο για ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών δεν είναι κατ' ανάγκη το ποσό της εισφοράς που οφείλεται για την περίοδο.

▼M66

57 Ο λογιστικός χειρισμός των προγραμμάτων καθορισμένων παροχών από την οικονομική οντότητα περιλαμβάνει τα ακόλουθα βήματα:

▼M31

α) προσδιορισμό του ελλείμματος ή του πλεονάσματος. Αυτό περιλαμβάνει:

▼M31

(i) να γίνει, με τη χρησιμοποίηση αναλογιστικής τεχνικής, αξιόπιστη εκτίμηση του τελικού κόστους για την οντότητα αναφορικά με τις παροχές που έχουν κερδίσει οι εργαζόμενοι έναντι των προσφερθεισών υπηρεσιών κατά την τρέχουσα ή σε προηγούμενες περιόδους (βλέπε παραγράφους 67-69). Αυτό απαιτεί από την οικονομική οντότητα να προσδιορίσει το ποσοστό της παροχής που αντιστοιχεί στην τρέχουσα και στις προηγούμενες περιόδους (βλ. παραγράφους 70-74) και να κάνει εκτιμήσεις (αναλογιστικές παραδοχές) για τις δημογραφικές μεταβλητές (όπως η κινητικότητα του προσωπικού και η θνησιμότητα) και οικονομικές μεταβλητές (όπως μελλοντικές αυξήσεις σε μισθούς και σε ιατροφαρμακευτικές δαπάνες) που θα επηρεάσουν το κόστος της παροχής (βλ. παραγράφους 75-98)·

(ii) 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 (βλ. παραγράφους 67-69)·

(iii) αφαίρεση της εύλογης αξίας οιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου του προγράμματος (βλέπε παραγράφους 113-115) από την παρούσα αξία της δέσμευσης καθορισμένων παροχών.

β) προσδιορισμό του ποσού της καθαρής υποχρέωσης (καθαρού περιουσιακού στοιχείου) καθορισμένων παροχών ως του ποσού του ελλείμματος ή του πλεονάσματος που προσδιορίστηκε στο σημείο (α), προσαρμοσμένου ώστε να ληφθεί υπόψη οιαδήποτε επίπτωση περιορισμού καθαρού περιουσιακού στοιχείου καθορισμένων παροχών στο ανώτατο όριο του περιουσιακού στοιχείου (βλέπε παράγραφο 64).

▼M66

γ) προσδιορισμό των ποσών που πρέπει να αναγνωριστούν στα αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες):

(i) κόστος τρέχουσας υπηρεσίας (βλέπε παραγράφους 70-74).

▼M31

(ii) κόστος προϋπηρεσίας και κέρδος ή ζημία κατά τον διακανονισμό (βλέπε παραγράφους 99-112).

(iii) ο καθαρός τόκος επί της καθαρής υποχρέωσης (καθαρού περιουσιακού στοιχείου) καθορισμένων παροχών (βλέπε παραγράφους 123-126).

δ) ο προσδιορισμός των επανεπιμετρήσεων της καθαρής υποχρέωσης (περιουσιακού στοιχείου) καθορισμένων παροχών, που πρόκειται να αναγνωριστεί στα λοιπά συνολικά έσοδα, περιλαμβάνει:

(i) τα αναλογιστικά κέρδη και τις ζημίες (βλέπε παραγράφους 128 και 129)·

(ii) την απόδοση των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος, εξαιρουμένων των ποσών που περιλαμβάνονται στον καθαρό τόκο επί της καθαρής υποχρέωσης (καθαρού περιουσιακού στοιχείου) καθορισμένων παροχών (βλέπε παράγραφο 130)· και

(iii) οιαδήποτε μεταβολή στην επίπτωση του ανωτάτου ορίου του περιουσιακού στοιχείου (βλέπε παράγραφο 64), εξαιρουμένων των ποσών που περιλαμβάνονται στον καθαρό τόκο επί της καθαρής υποχρέωσης (περιουσιακού στοιχείου) καθορισμένων παροχών.

Όταν μια οικονομική οντότητα έχει περισσότερα από ένα προγράμματα καθορισμένων παροχών, εφαρμόζει τις διαδικασίες αυτές χωριστά για κάθε σημαντικό πρόγραμμα.

58 Η οικονομική οντότητα προσδιορίζει την καθαρή υποχρέωση (περιουσιακό στοιχείο) καθορισμένων παροχών αρκετά τακτικά, ώστε τα αναγνωριζόμενα ποσά στις οικονομικές καταστάσεις να μη διαφέρουν ουσιωδώς από τα ποσά που θα προσδιορίζονταν στο τέλος της περιόδου αναφοράς.

▼M31

59 Το παρόν πρότυπο ενθαρρύνει, αλλά δεν απαιτεί, την οικονομική οντότητα να αναθέτει σε εγκεκριμένο αναλογιστή την επιμέτρηση όλων των σημαντικών δεσμεύσεων καθορισμένων παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία. Για πρακτικούς λόγους, η οικονομική οντότητα μπορεί να ζητήσει από εγκεκριμένο αναλογιστή να διεξαγάγει λεπτομερειακή αποτίμηση της δέσμευσης, πριν από το τέλος της περιόδου αναφοράς. Παρ' όλα αυτά, τα αποτελέσματα αυτής της αποτίμησης επικαιροποιούνται για οποιαδήποτε σημαντική συναλλαγή και άλλες σημαντικές μεταβολές στις συνθήκες (περιλαμβανομένων των μεταβολών σε αγοραίες τιμές και επιτόκια) μέχρι το τέλος της περιόδου αναφοράς.

60 Σε μερικές περιπτώσεις, εκτιμήσεις, μέσοι όροι και υπολογιστικές συντομεύσεις μπορεί να παρέχουν αξιόπιστη προσέγγιση των λεπτομερειακών υπολογισμών που απεικονίζονται στο παρόν πρότυπο.

Λογιστική απεικόνιση της τεκμαιρόμενης δέσμευσης

61 Η οικονομική οντότητα λογιστικοποιεί όχι μόνο τη νομική της δέσμευση σύμφωνα με τους τυπικούς όρους ενός προγράμματος καθορισμένων παροχών, αλλά επίσης κάθε τεκμαιρόμενη δέσμευση που ανακύπτει από τις άτυπες τακτικές της οικονομικής οντότητας. Άτυπες τακτικές δημιουργούν τεκμαιρόμενη δέσμευση όταν η οικονομική οντότητα δεν έχει ρεαλιστική εναλλακτική λύση παρά να καταβάλει παροχές στους εργαζόμενους. Ένα παράδειγμα τεκμαιρόμενης δέσμευσης είναι όταν μια μεταβολή στις άτυπες πρακτικές της οικονομικής οντότητας θα προξενούσε μη αποδεκτή ζημία στη σχέση της με τους εργαζόμενους.

62 Οι τυπικοί όροι ενός προγράμματος καθορισμένων παροχών μπορεί να επιτρέπουν στην οικονομική οντότητα να τερματίσει τη δέσμευσή της βάσει του προγράμματος. Εντούτοις, είναι συνήθως δύσκολο για μια οικονομική οντότητα να τερματίσει τη δέσμευσή της στο πλαίσιο ενός προγράμματος (χωρίς πληρωμή) εάν πρόκειται να διατηρήσει τους εργαζόμενους. Συνεπώς, σε απουσία απόδειξης για το αντίθετο, η λογιστικοποίηση των παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία προϋποθέτει ότι η οικονομική οντότητα, η οποία υπόσχεται επί του παρόντος τέτοιες παροχές, θα συνεχίσει να πράττει ομοίως κατά τη διάρκεια της απομένουσας εργασιακής ζωής των εργαζόμενων.

Κατάσταση οικονομικής θέσης

63 Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει την καθαρή υποχρέωση (περιουσιακό στοιχείο) καθορισμένων παροχών στην κατάσταση οικονομικής θέσης.

64 Όταν η οικονομική οντότητα έχει πλεόνασμα σε ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών, επιμετρά το καθαρό περιουσιακό στοιχείο καθορισμένων παροχών στην κατώτερη τιμή μεταξύ:

α) του πλεονάσματος στο πρόγραμμα καθορισμένων παροχών· και

β) του ανωτάτου ορίου του περιουσιακού στοιχείου, που προσδιορίζεται με τη χρήση του προεξοφλητικού επιτοκίου που αναφέρεται στην παράγραφο 83.

65 Καθαρό περιουσιακό στοιχείο καθορισμένων παροχών μπορεί να προκύψει όταν ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών έχει υπερχρηματοδοτηθεί ή όταν έχουν προκύψει αναλογιστικά κέρδη. Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει καθαρό περιουσιακό στοιχείο καθορισμένων παροχών σε τέτοιου είδους περιπτώσεις επειδή:

α) η οικονομική οντότητα ελέγχει έναν οικονομικό πόρο, που είναι η δυνατότητα χρήσης του πλεονάσματος για τη δημιουργία μελλοντικών παροχών·

β) ο έλεγχος αυτός είναι αποτέλεσμα παρελθόντων γεγονότων (καταβληθείσες από την οικονομική οντότητα εισφορές και παρασχεθείσα υπηρεσία από τον εργαζόμενο) και

γ) μελλοντικά οικονομικά οφέλη είναι διαθέσιμα στην οικονομική οντότητα με τη μορφή μείωσης μελλοντικών εισφορών ή επιστροφής μετρητών είτε άμεσα στην οικονομική οντότητα είτε έμμεσα σε ένα άλλο ελλειμματικό πρόγραμμα. Το ανώτατο όριο είναι η παρούσα αξία των μελλοντικών αυτών παροχών.

▼**M31**

Αναγνώριση και επιμέτρηση: παρούσα αξία δεσμεύσεων καθορισμένων παροχών και τρέχον κόστος υπηρεσίας

66 Το τελικό κόστος ενός προγράμματος καθορισμένων παροχών μπορεί να επηρεάζεται από πολλές μεταβλητές, όπως οι τελικοί μισθοί, η κινητικότητα και η θνησιμότητα του προσωπικού, οι εισφορές των εργαζομένων και οι τάσεις των ιατροφαρμακευτικών δαπανών. Το οριστικό κόστος του προγράμματος είναι αβέβαιο και αυτή η αβεβαιότητα πιθανόν να παραμείνει κατά τη διάρκεια μιας μακρόχρονης περιόδου. Για να επιμετρηθεί η παρούσα αξία των δεσμεύσεων καθορισμένων παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία και του σχετικού κόστους της τρέχουσας υπηρεσίας, είναι αναγκαίο να:

α) εφαρμοστεί μια μέθοδος αναλογιστικής αποτίμησης (βλ. παραγράφους 67-69)·

β) κατανεμηθεί η παροχή σε περιόδους υπηρεσίας (βλ. παραγράφους 70-74) και

γ) να γίνουν αναλογιστικές παραδοχές (βλ. παραγράφους 75-98).

Μέθοδος αναλογιστικής αποτίμησης

67 Η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί τη μέθοδο προβεβλημένης πιστωτικής μονάδας για να προσδιορίζει την παρούσα αξία των δεσμεύσεων καθορισμένων παροχών και του σχετικού κόστους της τρέχουσας απασχόλησης και όπου αρμόζει, του κόστους προϋπηρεσίας.

68 Η μέθοδος προβεβλημένης πιστωτικής μονάδας (μερικές φορές γνωστή και ως μέθοδος των δουλευμένων παροχών επιμερισμένων ανάλογα με την υπηρεσία ή ως μέθοδος παροχές/έτη υπηρεσίας) θεωρεί ότι κάθε περίοδος υπηρεσίας δημιουργεί μια επιπρόσθετη μονάδα δικαιώματος στις παροχές (βλ. παραγράφους 70-74) και επιμετρά κάθε μονάδα ξεχωριστά για να δημιουργήσει την τελική δέσμευση (βλ. παραγράφους 75-98).

Παράδειγμα που επεξηγεί την παράγραφο 68

Ένα εφάπαξ ποσό παροχής είναι πληρωτέο κατά τη λήξη της υπηρεσίας ίσο προς 1 % του τελικού μισθού για κάθε έτος υπηρεσίας. Ο μισθός το έτος 1 είναι 10.000 NM και υποτίθεται ότι αυξάνει κατά 7 % (μικτά) ετησίως. Το χρησιμοποιούμενο προεξοφλητικό επιτόκιο ανέρχεται σε δέκα τοις εκατό ετησίως. Ο ακόλουθος πίνακας παρουσιάζει πώς συσσωρεύεται η δέσμευση για έναν εργαζόμενο που αναμένεται να αποχωρήσει στο τέλος του 5ου έτους, με την υπόθεση 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 οικονομική οντότητα σε προγενέστερη ή μεταγενέστερη ημερομηνία.

Έτος	*1*	*2*	*3*	*4*	*5*
	NM	*NM*	*NM*	*NM*	*NM*
Παροχές αποδιδόμενες:					
— *σε προηγούμενα έτη*	*0*	*131*	*262*	*393*	*524*
— *στο τρέχον έτος (1 % του τελικού μισθού)*	*131*	*131*	*131*	*131*	*131*
— *στο τρέχον και σε προηγούμενα έτη*	*131*	*262*	*393*	*524*	*655*
Δέσμευση έναρξης	—	*89*	*196*	*324*	*476*
Τόκος σε επιτόκιο 10 %	—	*9*	*20*	*33*	*48*
Κόστος τρέχουσας απασχόλησης	*89*	*98*	*108*	*119*	*131*
Δέσμευση λήξης	*89*	*196*	*324*	*476*	*655*

▼**M31**

Σημείωση:

1 Η δέσμευση έναρξης είναι η παρούσα αξία της παροχής που αποδίδεται στα προηγούμενα έτη.

2 Το κόστος τρέχουσας απασχόλησης είναι η παρούσα αξία της παροχής που αποδίδεται στο τρέχον έτος.

3 Η δέσμευση λήξης είναι η παρούσα αξία της παροχής που αποδίδεται στο τρέχον και στα προηγούμενα έτη.

69 Η οικονομική οντότητα προεξοφλεί το σύνολο της δέσμευσης παροχής μετά την έξοδο από την υπηρεσία, μολονότι μέρος της δέσμευσης αναμένεται να διακανονιστεί εντός δώδεκα μηνών μετά την περίοδο αναφοράς.

Κατανομή παροχών σε περιόδους υπηρεσίας

70 Κατά τον προσδιορισμό της παρούσας αξίας των δεσμεύσεών της για καθορισμένες παροχές και του σχετικού κόστους τρέχουσας απασχόλησης και, όπου αρμόζει, του κόστους προϋπηρεσίας, η οικονομική οντότητα κατανέμει παροχές σε περιόδους υπηρεσίας σύμφωνα με τον τύπο του προγράμματος παροχών. Όμως, αν η υπηρεσία ενός εργαζόμενου σε μεταγενέστερα έτη οδηγήσει σε σημαντικά υψηλότερο επίπεδο παροχών από ό,τι σε προηγούμενα έτη, η οικονομική οντότητα κατανέμει τις παροχές σε σταθερή βάση από:

α) την ημερομηνία κατά την οποία η υπηρεσία του εργαζομένου οδηγεί για πρώτη φορά σε παροχές βάσει του προγράμματος (ασχέτως εάν οι παροχές εξαρτώνται από περαιτέρω υπηρεσία) έως

β) την ημερομηνία κατά την οποία περαιτέρω υπηρεσία από τον εργαζόμενο δεν οδηγεί σε σημαντικές περαιτέρω παροχές σύμφωνα με το πρόγραμμα, πέραν των πρόσθετων μισθολογικών αυξήσεων.

71 Η μέθοδος προβεβλημένης πιστωτικής μονάδας απαιτεί από την οικονομική οντότητα να κατανέμει την παροχή στην τρέχουσα περίοδο (για να μπορεί να προσδιορίζει το κόστος της τρέχουσας απασχόλησης) και στην τρέχουσα και σε προηγούμενες περιόδους (για να μπορεί να προσδιορίζει την παρούσα αξία των δεσμεύσεων καθορισμένων παροχών). Η οικονομική οντότητα κατανέμει τις παροχές στις περιόδους στις οποίες προκύπτει η δέσμευση χορήγησης 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 οικονομική οντότητα αναμένει να καταβάλει σε μελλοντικές περιόδους αναφοράς. Αναλογιστικές τεχνικές επιτρέπουν στην οικονομική οντότητα την επιμέτρηση αυτής της δέσμευσης με αρκετή αξιοπιστία που να δικαιολογεί αναγνώριση υποχρέωσης.

Παραδείγματα που επεξηγούν την παράγραφο 71

1 Ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών προβλέπει εφάπαξ ποσό παροχής 100ΝΜ πληρωτέο κατά την αποχώρηση για κάθε έτος υπηρεσίας.

Η παροχή των 100ΝΜ κατανέμεται σε κάθε έτος. Το κόστος της τρέχουσας απασχόλησης είναι η παρούσα αξία των 100ΝΜ. Η παρούσα αξία της δέσμευσης καθορισμένων παροχών είναι η παρούσα αξία των 100ΝΜ, πολλαπλασιαζόμενη επί τον αριθμό των ετών υπηρεσίας μέχρι τη λήξη της περιόδου αναφοράς.

Αν η παροχή είναι πληρωτέα άμεσα με την αποχώρηση του εργαζόμενου από την οικονομική οντότητα, το κόστος της τρέχουσας υπηρεσίας και η παρούσα αξία της δέσμευσης καθορισμένων παροχών αντανακλούν την ημερομηνία κατά την οποία ο εργαζόμενος αναμένεται να αποχωρήσει. Συνεπώς, λόγω της επίπτωσης της προεξόφλησης, τα ποσά αυτά είναι μικρότερα από τα ποσά που θα προσδιορίζονταν αν ο εργαζόμενος αποχωρούσε στο τέλος της περιόδου αναφοράς.

▼**M31**

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.

Σε κάθε έτος υπηρεσίας κατανέμονται παροχές ίσες με την παρούσα αξία, κατά την αναμενόμενη ημερομηνία αποχώρησης, μηνιαίας σύνταξης 0,2 % του εκτιμώμενου τελικού μισθού, πληρωτέες από την αναμενόμενη ημερομηνία αποχώρησης μέχρι την αναμενόμενη ημερομηνία θανάτου. 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 το τέλος της περιόδου αναφοράς. Το κόστος της τρέχουσας απασχόλησης και η παρούσα αξία της δέσμευσης καθορισμένων παροχών προεξοφλούνται γιατί οι πληρωμές της σύνταξης αρχίζουν στην ηλικία των 65.

72 Η υπηρεσία του εργαζόμενου δημιουργεί μια δέσμευση βάσει προγράμματος καθορισμένων παροχών, ακόμη και αν οι παροχές εξαρτώνται από μελλοντική απασχόληση (με άλλα λόγια δεν είναι κατοχυρωμένες). Η υπηρεσία του εργαζόμενου πριν από την ημερομηνία κατοχύρωσης δημιουργεί τεκμαιρόμενη δέσμευση γιατί, στο τέλος κάθε διαδοχικής περιόδου αναφοράς, η ποσότητα της μελλοντικής υπηρεσίας που ένας εργαζόμενος θα πρέπει να παράσχει προκειμένου να δικαιούται τις παροχές μειώνεται. Κατά την επιμέτρηση της δέσμευσής της για καθορισμένες παροχές, η οικονομική οντότητα λαμβάνει υπόψη την πιθανότητα μερικοί εργαζόμενοι 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 συμβεί κάποιο συγκεκριμένο γεγονός όταν ο εργαζόμενος δεν απασχολείται πλέον, η δέσμευση δημιουργείται όταν ο εργαζόμενος παρέχει υπηρεσία που θα του δώσει δικαίωμα στις παροχές, αν συμβεί το συγκεκριμένο γεγονός. Η πιθανότητα ότι το συγκεκριμένο γεγονός θα συμβεί επηρεάζει την επιμέτρηση της δέσμευσης, αλλά δεν καθορίζει αν και κατά πόσο η δέσμευση υφίσταται.

Παραδείγματα που επεξηγούν την παράγραφο 72

1 Ένα πρόγραμμα καταβάλλει παροχές 100NM για κάθε έτος υπηρεσίας. Οι παροχές κατοχυρώνονται μετά από δέκα έτη υπηρεσίας.

Σε κάθε έτος κατανέμεται παροχή 100NM. Σε κάθε ένα από τα πρώτα δέκα έτη, το κόστος της τρέχουσας υπηρεσίας και η παρούσα αξία της δέσμευσης αντανακλούν την πιθανότητα ότι ο εργαζόμενος μπορεί να μην συμπληρώσει δέκα χρόνια υπηρεσίας.

2 Ένα πρόγραμμα καταβάλλει παροχές 100NM για κάθε έτος υπηρεσίας, εκτός της υπηρεσίας πριν από 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). Σε κάθε μεταγενέστερο έτος κατανέμεται παροχή 100NM.

73 Η δέσμευση αυξάνει μέχρι την ημερομηνία κατά την οποία περαιτέρω υπηρεσία από τον εργαζόμενο δεν θα οδηγήσει σε σημαντικά ποσά πρόσθετων παροχών. Συνεπώς, όλες οι παροχές κατανέμονται σε περιόδους που λήγουν την συγκεκριμένη την ημερομηνία ή πριν από αυτή. Οι παροχές κατανέμονται σε επιμέρους λογιστικές περιόδους, σύμφωνα με τον τύπο παροχών του προγράμματος. Όμως, αν η υπηρεσία ενός εργαζόμενου σε μεταγενέστερα έτη οδηγήσει σε σημαντικά υψηλότερο επίπεδο παροχών από ό,τι σε προγενέστερα έτη, η οικονομική οντότητα κατανέμει τις παροχές σε σταθερή (γραμμική) βάση μέχρι την ημερομηνία που η περαιτέρω υπηρεσία από τον εργαζόμενο θα οδηγήσει σε μη σημαντικές περαιτέρω παροχές. Ο λόγος είναι ότι η υπηρεσία του εργαζόμενου καθ' όλη τη διάρκεια της περιόδου θα οδηγήσει τελικά σε παροχές σε αυτό το υψηλότερο επίπεδο.

▼**M31**

Παραδείγματα που επεξηγούν την παράγραφο 73

1 Ένα πρόγραμμα καταβάλλει παροχές εφάπαξ ποσού 1.000NM, που κατοχυρώνονται μετά από δέκα έτη υπηρεσίας. Το πρόγραμμα δεν προβλέπει περαιτέρω παροχές για μεταγενέστερη υπηρεσία.

Παροχές 100NM (1.000NM διαιρούμενες δια του δέκα) κατανέμονται σε κάθε ένα από τα δέκα πρώτα έτη.

Το κόστος τρέχουσας υπηρεσίας σε κάθε ένα από τα πρώτα δέκα έτη αντανακλά την πιθανότητα ότι ο εργαζόμενος μπορεί να μην συμπληρώσει δέκα έτη υπηρεσίας. Καμία παροχή δεν κατανέμεται σε μεταγενέστερα έτη.

2 Ένα πρόγραμμα καταβάλλει παροχές αποχώρησης εφάπαξ ποσού 2.000NM σε όλους τους εργαζόμενους, που εξακολουθούν να απασχολούνται στην ηλικία των 55 μετά από είκοσι έτη υπηρεσίας ή που απασχολούνται ακόμη στην ηλικία των 65, ανεξαρτήτως χρόνου υπηρεσίας.

Για τους εργαζόμενους που προσλαμβάνονται πριν από την ηλικία των 35 ετών 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 περαιτέρω υπηρεσία. Επίσης, υπηρεσία μετά την ηλικία των 55 δεν θα οδηγήσει σε σημαντικό ποσό περαιτέρω παροχών. Γι' αυτούς τους εργαζόμενους, η οικονομική οντότητα κατανέμει παροχές 100NM (2.000NM διαιρούμενες δια του 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 δεν θα οδηγήσει σε σημαντικές περαιτέρω παροχές. Για αυτούς τους εργαζόμενους, η οικονομική οντότητα κατανέμει την παροχή των 100 (2.000 διαιρούμενο δια 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. Για αυτούς τους εργαζόμενους, η οικονομική οντότητα κατανέμει παροχή 200NM (2.000 διαιρούμενες δια 20) σε κάθε ένα από τα πρώτα είκοσι έτη.

Για όλους τους εργαζόμενους, το κόστος της τρέχουσας υπηρεσίας και η παρούσα αξία της δέσμευσης αντανακλούν την πιθανότητα ότι ο εργαζόμενος μπορεί να μην συμπληρώσει την αναγκαία περίοδο υπηρεσίας.

3 Ένα ιατροφαρμακευτικό πρόγραμμα μετά την έξοδο από την υπηρεσία αποζημιώνει το 40 % του ιατροφαρμακευτικού κόστους αν ο εργαζόμενος αποχωρήσει μετά από υπηρεσία από δέκα έως είκοσι έτη, και 50 % αυτού του κόστους αν ο εργαζόμενος αποχωρήσει μετά από είκοσι ή περισσότερα έτη υπηρεσίας.

Σύμφωνα με τον τύπο του προγράμματος παροχών, η οικονομική οντότητα κατανέμει 4 % της παρούσας αξίας του αναμενόμενου ιατροφαρμακευτικού κόστους (40 % διαιρούμενο δια 10) σε κάθε ένα από τα πρώτα δέκα έτη και 1 % (10 % διαιρούμενο δια 10) σε κάθε ένα από τα επόμενα δέκα έτη. Το κόστος τρέχουσας υπηρεσίας σε κάθε χρόνο αντανακλά την πιθανότητα ότι ο εργαζόμενος μπορεί να μη συμπληρώσει την αναγκαία περίοδο υπηρεσίας ώστε να δικαιούται μέρος ή το σύνολο των παροχών. Για εργαζόμενους που αναμένεται να αποχωρήσουν μέσα σε δέκα χρόνια, δεν κατανέμεται καμία παροχή.

4 Ένα ιατροφαρμακευτικό πρόγραμμα μετά την έξοδο από την υπηρεσία επιστρέφει το 10 % του ιατροφαρμακευτικού κόστους αν ο εργαζόμενος αποχωρήσει μετά από υπηρεσία από δέκα έως είκοσι έτη, και 50 % αυτού του κόστους αν ο εργαζόμενος αποχωρήσει μετά από είκοσι ή περισσότερα έτη υπηρεσίας.

▼**M31**

Υπηρεσία σε μεταγενέστερα έτη θα οδηγήσει σε ένα σημαντικά υψηλότερο επίπεδο παροχής από ό,τι σε προγενέστερα χρόνια. Συνεπώς, για τους εργαζομένους που αναμένεται να αποχωρήσουν μετά από είκοσι τουλάχιστον έτη, η οικονομική οντότητα κατανέμει παροχές σε σταθερή βάση δυνάμει της παραγράφου 71. Η παραμονή στην υπηρεσία μετά από τα είκοσι έτη δεν θα οδηγήσει σε σημαντικό ύψος περαιτέρω παροχών. Συνεπώς, οι παροχές που κατανέμονται σε κάθε ένα από τα πρώτα είκοσι έτη είναι 2,5 % της παρούσας αξίας του αναμενόμενου ιατροφαρμακευτικού κόστους (50 % διαιρούμενο δια του είκοσι).

Για εργαζόμενους που αναμένεται να αποχωρήσουν σε διάστημα από δέκα έως είκοσι έτη, οι παροχές που κατανέμονται σε κάθε ένα από τα πρώτα δέκα έτη είναι 1 % της παρούσας αξίας του αναμενόμενου ιατροφαρμακευτικού κόστους.

Γι' αυτούς τους εργαζόμενους δεν κατανέμεται καμία παροχή για υπηρεσία από το τέλος του δέκατου έτους έως την εκτιμώμενη ημερομηνία αποχώρησης.

Για εργαζόμενους που αναμένεται να αποχωρήσουν μέσα σε δέκα χρόνια, δεν κατανέμεται καμία παροχή.

74 Όταν το ποσό των παροχών αποτελεί σταθερό ποσοστό του τελικού μισθού για κάθε έτος υπηρεσίας, οι μελλοντικές μισθολογικές αυξήσεις θα επηρεάσουν το ποσό που απαιτείται για την τακτοποίηση της δέσμευσης που υφίσταται για υπηρεσία πριν από το τέλος της περιόδου αναφοράς, αλλά δεν δημιουργούν πρόσθετη δέσμευση. Επομένως:

α) για τον σκοπό της παραγράφου 70 στοιχείο 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 ένα σταθερό ποσοστό του μισθού με τον οποία συνδέονται οι παροχές.

Παράδειγμα που επεξηγεί την παράγραφο 74

Οι εργαζόμενοι δικαιούνται παροχές 3 % επί του τελικού μισθού για κάθε έτος υπηρεσίας πριν από την ηλικία των 55 ετών.

Παροχές 3 % του εκτιμώμενου τελικού μισθού κατανέμονται σε κάθε έτος μέχρι την ηλικία των 55 ετών. Αυτή είναι η ημερομηνία όπου περαιτέρω παραμονή στην υπηρεσία από τον εργαζόμενο θα οδηγήσει σε ασήμαντο ποσό πρόσθετων παροχών σύμφωνα με το πρόγραμμα. Καμία παροχή δεν κατανέμεται για υπηρεσία μετά από αυτή την ηλικία.

Αναλογιστικές παραδοχές

75 Οι αναλογιστικές παραδοχές θα είναι αμερόληπτες και αμοιβαία συμβατές.

76 Οι αναλογιστικές παραδοχές είναι οι καλύτερες εκτιμήσεις της οικονομικής οντότητας για τις μεταβλητές που θα προσδιορίσουν το τελικό κόστος των παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία. Οι αναλογιστικές παραδοχές συνίστανται σε:

α) δημογραφικές παραδοχές σχετικά με τα μελλοντικά χαρακτηριστικά των εν ενεργεία και των πρώην εργαζόμενων (και των προστατευόμενων μελών τους) που δικαιούνται παροχές. Οι δημογραφικές παραδοχές αφορούν θέματα όπως:

(i) τη θνησιμότητα (βλέπε παραγράφους 81 και 82)·

(ii) δείκτες κινητικότητας προσωπικού και πρόωρης αποχώρησης·

(iii) την αναλογία των μελών του προγράμματος με προστατευόμενα μέλη που θα είναι επιλέξιμα για παροχές·

(iv) την αναλογία των μελών του προγράμματος που θα επιλέξουν κάθε μορφή διαθέσιμης επιλογής πληρωμής βάσει των όρων του προγράμματος· και

▼M31

(v) ποσοστά αξιώσεων βάσει των προγραμμάτων ιατροφαρμακευτικών παροχών.

β) οικονομικές παραδοχές, που αφορούν στοιχεία όπως:

(i) το προεξοφλητικό επιτόκιο (βλ. παραγράφους 83-86)·

(ii) τα επίπεδα παροχών, εξαιρουμένου του κόστους των παροχών που πρέπει να καλυφθεί από τους εργαζόμενους, και μελλοντικούς μισθούς (βλέπε παραγράφους 87-95)·

(iii) στην περίπτωση των ιατροφαρμακευτικών παροχών, μελλοντικές ιατροφαρμακευτικές δαπάνες, συμπεριλαμβανομένου του κόστους διεκπεραίωσης των αξιώσεων (ήτοι των δαπανών που θα πραγματοποιηθούν κατά την επεξεργασία και διευθέτηση των αξιώσεων, συμπεριλαμβανομένων των νομικών εξόδων και των αμοιβών του διακανονιστή) (βλέπε παραγράφους 96-98)· και

(iv) πληρωτέοι φόροι από το πρόγραμμα σε εισφορές που σχετίζονται με υπηρεσία πριν από την περίοδο αναφοράς ή με παροχές που απορρέουν από την εν λόγω υπηρεσία.

77 Οι αναλογιστικές παραδοχές είναι αμερόληπτες αν δεν είναι ούτε αλόγιστες, ούτε υπερβολικά συντηρητικές.

78 Οι αναλογιστικές παραδοχές είναι αμοιβαία συμβατές, αν αντικατοπτρίζουν τις οικονομικές σχέσεις μεταξύ παραγόντων όπως ο πληθωρισμός, οι συντελεστές μισθολογικών αυξήσεων και τα 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 αυτήν την περίοδο.

79 Η οικονομική οντότητα καθορίζει το προεξοφλητικό επιτόκιο και άλλες οικονομικές παραδοχές σε ονομαστικούς όρους, εκτός αν εκτιμήσεις σε πραγματικούς όρους (διόρθωση με βάση τον πληθωρισμό) είναι περισσότερο αξιόπιστες, για παράδειγμα, σε μια υπερπληθωριστική οικονομία (βλ. ΔΛΠ 29 Παρουσίαση οικονομικών στοιχείων σε υπερπληθωριστικές οικονομίες) ή όπου η παροχή συνδέεται με δείκτη και υπάρχει μια ενεργή αγορά σε ομόλογα συνδεδεμένα με δείκτη στο ίδιο νόμισμα και με την ίδια διάρκεια.

80 Οι χρηματοοικονομικές παραδοχές θα βασίζονται στις προσδοκίες της αγοράς, στο τέλος της περιόδου αναφοράς, για την περίοδο κατά τη διάρκεια της οποίας οι δεσμεύσεις πρόκειται να τακτοποιηθούν.

Αναλογιστικές παραδοχές: Θνησιμότητα

81 Η οικονομική οντότητα καθορίζει τις παραδοχές θνησιμότητας με παραπομπή στη βέλτιστη εκτίμηση θνησιμότητας των μελών του προγράμματος τόσο στη διάρκεια όσο και μετά την έξοδο από την υπηρεσία.

82 Για να εκτιμηθεί το τελικό κόστος της παροχής, η οικονομική οντότητα λαμβάνει υπόψη αναμενόμενες αλλαγές στη θνησιμότητα, μεταβάλλοντας για παράδειγμα τους τυποποιημένους πίνακες θνησιμότητας με εκτιμήσεις των βελτιώσεων της θνησιμότητας.

Αναλογιστικές παραδοχές: προεξοφλητικό επιτόκιο

▼M48

83 Το επιτόκιο που χρησιμοποιείται για την προεξόφληση των δεσμεύσεων παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία (χρηματοδοτούμενες και μη χρηματοδοτούμενες) προσδιορίζεται με αναφορά σε αποδόσεις της αγοράς υψηλής ποιότητας εταιρικών ομολόγων, κατά το τέλος της περιόδου αναφοράς. Για νομίσματα για τα οποία δεν υπάρχει συγκροτημένη αγορά σε τέτοια εταιρικά ομόλογα υψηλής ποιότητας, χρησιμοποιούνται οι αποδόσεις της αγοράς (κατά το τέλος της περιόδου αναφοράς) κρατικών ομολόγων που έχουν εκδοθεί στο νόμισμα αυτό. Το νόμισμα και η διάρκεια των εταιρικών ομολόγων ή κρατικών ομολόγων πρέπει να είναι συμβατά με το νόμισμα και την εκτιμώμενη διάρκεια των καθορισμένων δεσμεύσεων για παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία.

▼**M31**

84 Μια αναλογιστική παραδοχή η οποία έχει σημαντική επίπτωση είναι το προεξοφλητικό επιτόκιο. Το προεξοφλητικό επιτόκιο απεικονίζει τη διαχρονική αξία του χρήματος, αλλά όχι τον αναλογιστικό ή επενδυτικό κίνδυνο. Περαιτέρω, το προεξοφλητικό επιτόκιο δεν απεικονίζει τον συνδεδεμένο με την οντότητα πιστωτικό κίνδυνο που φέρουν οι πιστωτές της οικονομικής οντότητας, ούτε απεικονίζει τον κίνδυνο μελλοντική εμπειρία να διαφέρει από αναλογιστικές παραδοχές.

85 Το προεξοφλητικό επιτόκιο αντανακλά το εκτιμώμενο χρονοδιάγραμμα καταβολής των παροχών. Στην πράξη, η οικονομική οντότητα συχνά επιτυγχάνει αυτό με την εφαρμογή ενός ενιαίου μέσου σταθμισμένου προεξοφλητικού επιτοκίου, που αντανακλά το εκτιμώμενο χρονοδιάγραμμα και το ποσό των καταβολών των παροχών και το νόμισμα στο οποίο οι παροχές πρόκειται να καταβάλλονται.

86 Σε μερικές περιπτώσεις, μπορεί να μην υπάρχει ενεργή αγορά σε ομόλογα αρκετά μακράς διάρκειας που αντιστοιχεί με την εκτιμώμενη λήξη όλων των καταβλητέων παροχών. Σε τέτοιες περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί τρέχοντα επιτόκια αγοράς δέουσας διάρκειας για να προεξοφλήσει πληρωμές βραχύτερης διάρκειας και εκτιμά το προεξοφλητικό επιτόκιο για μεγαλύτερες διάρκειες με παρέκταση των τρεχόντων επιτοκίων αγοράς επί της καμπύλης απόδοσης. Η συνολική παρούσα αξία της δέσμευσης καθορισμένων παροχών είναι απίθανο να είναι ιδιαίτερα ευαίσθητη στο προεξοφλητικό επιτόκιο που εφαρμόζεται στην αναλογία των παροχών που είναι καταβλητέες πέραν της τελικής λήξης των διαθέσιμων εταιρικών ή κρατικών ομολόγων.

Αναλογιστικές παραδοχές: μισθοί, παροχές και ιατροφαρμακευτικά κόστη

87 Η οικονομική οντότητα επιμετρά τις δεσμεύσεις της καθορισμένων παροχών σε μια βάση η οποία αντικατοπτρίζει:

α) τις παροχές που καθορίζονται στους όρους του προγράμματος (ή που προκύπτουν από οποιαδήποτε τεκμαιρόμενη δέσμευση πέραν από τους όρους αυτούς) στο τέλος της περιόδου αναφοράς·

β) οιεσδήποτε εκτιμώμενες μισθολογικές αυξήσεις που επηρεάζουν τις καταβλητέες παροχές·

γ) την επίπτωση οιουδήποτε ορίου στο μερίδιο του εργοδότη στο κόστος των μελλοντικών παροχών·

δ) εισφορές από εργαζομένους ή τρίτους οι οποίες μειώνουν το τελικό κόστος των εν λόγω παροχών για την οικονομική οντότητα· και

ε) εκτιμώμενες μελλοντικές μεταβολές στο επίπεδο οποιωνδήποτε κρατικών παροχών, που επηρεάζουν τις καταβλητέες παροχές σύμφωνα με ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών, εάν, και μόνο εάν, είτε:

(i) οι μεταβολές αυτές υιοθετήθηκαν πριν το τέλος της περιόδου αναφοράς· ή

(ii) προηγούμενα στοιχεία ή άλλη αξιόπιστη μαρτυρία, δείχνουν ότι οι κρατικές αυτές παροχές θα αλλάξουν με κάποιο προβλέψιμο τρόπο, για παράδειγμα, σύμφωνα με μελλοντικές μεταβολές στα γενικά επίπεδα τιμών ή τα γενικά επίπεδα μισθών.

88 Οι αναλογιστικές παραδοχές αντικατοπτρίζουν αλλαγές των μελλοντικών παροχών που προσδιορίζονται στους τυπικούς όρους του προγράμματος (ή τεκμαιρόμενη δέσμευση η οποία υπερβαίνει τους όρους αυτούς) στο τέλος της περιόδου αναφοράς. Αυτό συμβαίνει όταν, για παράδειγμα:

α) η οικονομική οντότητα έχει ιστορικό αυξημένων παροχών, για παράδειγμα, προκειμένου να αμβλύνει τις επιπτώσεις του πληθωρισμού, και δεν υπάρχει ένδειξη ότι η τακτική αυτή θα αλλάξει στο μέλλον·

▼M31

β) η οικονομική οντότητα υποχρεούται, είτε από τους τυπικούς όρους ενός προγράμματος (ή από τεκμαιρόμενη δέσμευση που υπερβαίνει τους όρους αυτούς) είτε από νομοθετική διάταξη, να χρησιμοποιήσει τυχόν πλεόνασμα στο πρόγραμμα προς όφελος των μελών του προγράμματος (βλέπε παράγραφο 108(γ))· ή

γ) οι παροχές διαφέρουν ανάλογα με κάποιο στόχο επιδόσεων ή άλλα κριτήρια. Για παράδειγμα, οι όροι του προγράμματος είναι δυνατόν να αναφέρουν ότι θα καταβληθούν μειωμένες παροχές ή απαιτούνται πρόσθετες εισφορές από τους εργαζομένους εάν τα περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος είναι ανεπαρκή. Η επιμέτρηση της υποχρέωσης αντικατοπτρίζει τη βέλτιστη εκτίμηση της επίπτωσης του στόχου επίδοσης ή άλλα κριτήρια.

89 Οι αναλογιστικές παραδοχές δεν αντανακλούν μελλοντικές μεταβολές παροχών που δεν παρατίθενται στους τυπικούς όρους του προγράμματος (ή τεκμαιρόμενη δέσμευση) στο τέλος της περιόδου αναφοράς. Τέτοιες μεταβολές θα καταλήξουν σε:

α) κόστος προϋπηρεσίας, στο βαθμό που μεταβάλλουν παροχές για υπηρεσία πριν από τη μεταβολή· και

β) κόστος τρέχουσας υπηρεσίας για περιόδους μετά τη μεταβολή, στο βαθμό που μεταβάλλουν παροχές για υπηρεσία μετά τη μεταβολή.

90 Οι εκτιμήσεις για μελλοντικές μισθολογικές αυξήσεις λαμβάνουν υπόψη τον πληθωρισμό, την αρχαιότητα, τις προαγωγές και άλλους σχετικούς παράγοντες, όπως προσφορά και ζήτηση στην αγορά εργασίας.

91 Ορισμένα προγράμματα καθορισμένων παροχών περιορίζουν τις εισφορές τις οποίες καλείται να καταβάλει η οικονομική οντότητα. Στο τελικό κόστος των παροχών λαμβάνονται υπόψη οι επιπτώσεις ορίου στις εισφορές. Η επίπτωση του ορίου στις εισφορές προσδιορίζεται με βάση το μικρότερο μεταξύ των κατωτέρω μεγεθών:

α) της εκτιμώμενης ζωής της οικονομικής οντότητας· και

β) της εκτιμώμενης ζωής προγράμματος.

92 Ορισμένα προγράμματα καθορισμένων παροχών απαιτούν από τους εργαζόμενους ή από τρίτους να συνεισφέρουν στο κόστος του προγράμματος. Οι εισφορές των εργαζομένων μειώνουν το κόστος των παροχών για την οικονομική οντότητα. Η οικονομική οντότητα εξετάζει εάν οι εισφορές τρίτων της μειώνουν το κόστος των παροχών ή αποτελούν δικαίωμα αποζημίωσης όπως περιγράφεται στην παράγραφο 116. Οι εισφορές από εργαζομένους ή τρίτους είτε παρατίθενται στους τυπικούς όρους του προγράμματος (ή προκύπτουν από τεκμαιρόμενη δέσμευση η οποία υπερβαίνει τους όρους αυτούς), είτε είναι προαιρετικές. Οι προαιρετικές εισφορές από εργαζομένους ή τρίτους μειώνουν το κόστος της υπηρεσίας άμα την καταβολή των εισφορών αυτών στο πρόγραμμα.

▼M44

93 Οι εισφορές από εργαζομένους ή τρίτους που καθορίζονται στους τυπικούς όρους του προγράμματος είτε μειώνουν το κόστος υπηρεσίας (εάν είναι άμεσα συνδεδεμένες με την υπηρεσία), είτε επηρεάζουν την επανεπιμέτρηση της καθαρής υποχρέωσης (περιουσιακού στοιχείου) καθορισμένων παροχών (περιουσιακό στοιχείο) (εάν δεν είναι συνδεδεμένες με την υπηρεσία.) Ένα παράδειγμα εισφορών που δεν είναι συνδεδεμένες με την υπηρεσία είναι όταν (οι εισφορές απαιτούνται ώστε να μειωθεί έλλειμμα από απώλειες σε περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος ή από αναλογιστικές ζημίες). Εφόσον οι εισφορές από εργαζομένους ή τρίτους είναι συνδεδεμένες με την υπηρεσία, μειώνουν το κόστος υπηρεσίας ως εξής:

α) εάν το ποσό των εισφορών εξαρτάται από τον αριθμό των ετών υπηρεσίας, η οικονομική οντότητα κατανέμει τις εισφορές σε περιόδους υπηρεσίας χρησιμοποιώντας την ίδια μέθοδο κατανομής που απαιτείται από την παράγραφο 70 για τις ακαθάριστες παροχές (π.χ. είτε χρησιμοποιώντας τον τύπο εισφοράς του προγράμματος είτε σε σε σταθερή βάση)· ή

▼M44

β) εάν το ποσό των εισφορών δεν εξαρτάται από τον αριθμό των ετών υπηρεσίας, η οικονομική οντότητα επιτρέπεται να αναγνωρίσει τις εισφορές αυτές ως μείωση του κόστους υπηρεσίας στην περίοδο κατά την οποία παρασχέθηκε η υπηρεσία. Παραδείγματα εισφορών που δεν εξαρτώνται από τον αριθμό των ετών υπηρεσίας περιλαμβάνουν εισφορές οι οποίες αποτελούν σταθερό ποσοστό του μισθού του εργαζομένου, σταθερό ποσό καθ' όλη τη διάρκεια της περιόδου υπηρεσίας ή εξαρτώνται από την ηλικία του εργαζομένου.

Η παράγραφος Α1 παρέχει τις σχετικές οδηγίες εφαρμογής.

94 Για εισφορές από εργαζομένους ή τρίτους οι οποίες κατανέμονται σε περιόδους υπηρεσίας σύμφωνα με την παράγραφο 93 στοιχείο α), οι μεταβολές όσον αφορά τις εισφορές έχουν ως αποτέλεσμα:

α) το κόστος τρέχουσας υπηρεσίας και προϋπηρεσίας (εάν οι εν λόγω μεταβολές δεν καθορίζονται στους τυπικούς όρους του προγράμματος και δεν προκύπτουν από τεκμαιρόμενη δέσμευση)· ή

β) τα αναλογιστικά κέρδη και οι ζημίες (εάν οι εν λόγω μεταβολές καθορίζονται στους τυπικούς όρους του προγράμματος, ή προκύπτουν από τεκμαιρόμενη δέσμευση).

▼M31

95 Μερικές παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία συνδέονται με μεταβλητές όπως το επίπεδο των κρατικών συνταξιοδοτικών παροχών ή της κρατικής ιατροφαρμακευτικής περίθαλψης. Η επιμέτρηση τέτοιων παροχών αντικατοπτρίζει τη βέλτιστη εκτίμηση των μεταβλητών αυτών, βάσει παρελθούσας εμπειρίας και άλλων αξιόπιστων στοιχείων.

96 Οι παραδοχές σχετικά με τις ιατροφαρμακευτικές δαπάνες λαμβάνουν υπόψη τις εκτιμώμενες μελλοντικές μεταβολές στο κόστος των ιατροφαρμακευτικών υπηρεσιών, που προέρχονται τόσο από τον πληθωρισμό όσο και από συγκεκριμένες μεταβολές σε ιατροφαρμακευτικές δαπάνες.

97 Η επιμέτρηση των μετά την έξοδο από την υπηρεσία ιατροφαρμακευτικών παροχών απαιτεί παραδοχές σχετικά με το επίπεδο και τη συχνότητα των μελλοντικών αξιώσεων και του κόστους ικανοποίησής τους. Η οικονομική οντότητα εκτιμά μελλοντικές ιατροφαρμακευτικές δαπάνες στη βάση ιστορικών δεδομένων σχετικά με τη δική της εμπειρία, τα οποία συμπληρώνονται όπου αναγκαίο από ιστορικά δεδομένα από άλλες οικονομικές οντότητες, ασφαλιστικές εταιρείες, παρόχους ιατροφαρμακευτικών υπηρεσιών ή άλλες πηγές. Εκτιμήσεις μελλοντικού ιατροφαρμακευτικού κόστους λαμβάνουν υπόψη την επίπτωση της τεχνολογικής προόδου, μεταβολές στα σχέδια χρήσης και διάθεσης υγειονομικών υπηρεσιών και μεταβολές στο καθεστώς υγείας των συμμετεχόντων στο πρόγραμμα.

98 Το επίπεδο και η συχνότητα των αξιώσεων είναι ιδιαίτερα ευαίσθητα στην ηλικία, στην κατάσταση της υγείας και στο φύλο των εργαζόμενων (και των προστατευόμενων μελών τους) και ενδεχομένως και σε άλλους παράγοντες όπως η γεωγραφική περιοχή. Συνεπώς, τα ιστορικά δεδομένα προσαρμόζονται στο βαθμό που το δημογραφικό μείγμα του πληθυσμού διαφέρει από αυτό του πληθυσμού που χρησιμοποιήθηκε ως βάση για τα δεδομένα. Αναπροσαρμόζονται επίσης όπου υπάρχει αξιόπιστη μαρτυρία ότι οι ιστορικές τάσεις δεν θα συνεχισθούν.

Κόστος προϋπηρεσίας και κέρδη και ζημίες διακανονισμού

▼M66

99 Όταν προσδιορίζεται το κόστος προϋπηρεσίας, ή τα κέρδη ή οι ζημίες διακανονισμού, η οικονομική οντότητα επανεπιμετρά την καθαρή υποχρέωση (περιουσιακό στοιχείο) καθορισμένων παροχών με τη χρήση της τρέχουσας εύλογης αξίας των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος και τρέχουσες αναλογιστικές παραδοχές, (περιλαμβανομένων των τρεχόντων αγοραίων επιτοκίων και άλλων τρεχουσών αγοραίων τιμών), που αντικατοπτρίζουν:

α) τις παροχές που προσφέρονται βάσει του προγράμματος και τα περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος πριν από την τροποποίηση του προγράμματος, την περικοπή ή τον διακανονισμό· και

β) τις παροχές που προσφέρονται βάσει του προγράμματος και τα περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος μετά την τροποποίηση του προγράμματος, την περικοπή ή τον διακανονισμό.

▼**M31**

100 Η οικονομική οντότητα δεν διακρίνει μεταξύ κόστους προϋπηρεσίας που προκύπτει από τροποποίηση του προγράμματος, κόστους προϋπηρεσίας που προκύπτει από περικοπή και κερδών ή ζημιών διακανονισμού εάν οι συναλλαγές αυτές πραγματοποιούνται μαζί. Σε ορισμένες περιπτώσεις, μια τροποποίηση προγράμματος συμβαίνει πριν από διακανονισμό, όπως όταν η οικονομική οντότητα αλλάζει τις παροχές βάσει του προγράμματος και διακανονίζει αργότερα τις τροποποιημένες παροχές. Στις περιπτώσεις αυτές, η οντότητα αναγνωρίζει το κόστος προϋπηρεσίας πριν από κέρδη ή ζημίες διακανονισμού.

101 Ο διακανονισμός συμβαίνει μαζί με τροποποίηση και περικοπή προγράμματος εάν το πρόγραμμα τερματίζεται με αποτέλεσμα τον διακανονισμό της δέσμευσης και την παύση του προγράμματος. Ωστόσο, ο τερματισμός ενός προγράμματος δεν είναι διακανονισμός εάν το πρόγραμμα αντικατασταθεί από ένα νέο πρόγραμμα που προσφέρει ουσιαστικά πανομοιότυπες παροχές.

▼**M66**

101A Όταν λαμβάνει χώρα τροποποίηση, περικοπή ή διακανονισμός του προγράμματος, η οντότητα αναγνωρίζει και επιμετρά κάθε κόστος προϋπηρεσίας, ή κέρδος ή ζημία διακανονισμού, σύμφωνα με τις παραγράφους 99–101 και τις παραγράφους 102–112. Στο πλαίσιο αυτό, η οντότητα δεν λαμβάνει υπόψη το αποτέλεσμα του ανωτάτου ορίου του περιουσιακού στοιχείου. Η οικονομική οντότητα καθορίζει, στη συνέχεια, το αποτέλεσμα του ανωτάτου ορίου του περιουσιακού στοιχείου μετά την τροποποίηση, την περικοπή ή τον διακανονισμό του προγράμματος και αναγνωρίζει οποιαδήποτε μεταβολή στο αποτέλεσμα αυτό σύμφωνα με την παράγραφο 57(δ).

▼**M31**

Κόστος προϋπηρεσίας

102 Το κόστος προϋπηρεσίας είναι η μεταβολή στην παρούσα αξία της δέσμευσης καθορισμένων παροχών που προκύπτει από τροποποίηση ή περικοπή προγράμματος.

103 Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει το κόστος προϋπηρεσίας ως έξοδο κατά την προγενέστερη μεταξύ των ακόλουθων ημερομηνιών:

α) όταν συμβαίνει η τροποποίηση ή περικοπή του προγράμματος· και

β) Όταν η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει συναφείς δαπάνες αναδιάρθρωσης (βλέπε ΔΛΠ 37) ή παροχές τερματισμού της υπηρεσίας (βλέπε παράγραφο 165).

104 Τροποποίηση του προγράμματος προκύπτει όταν η οικονομική οντότητα εισάγει, ή αποσύρει, ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών ή μεταβάλλει τις καταβλητέες παροχές σύμφωνα με υπάρχον πρόγραμμα καθορισμένων παροχών.

105 Περικοπή συμβαίνει όταν η οντότητα μειώνει σημαντικά τον αριθμό των εργαζομένων που καλύπτονται από το πρόγραμμα. Μια περικοπή μπορεί να προέλθει από ένα μεμονωμένο γεγονός, όπως το κλείσιμο ενός εργοστασίου, η διακοπή μιας δραστηριότητας ή ο τερματισμός ή η αναστολή ενός προγράμματος.

106 Το κόστος προϋπηρεσίας μπορεί να είναι είτε θετικό (όταν καθιερώνονται ή μεταβάλλονται παροχές έτσι ώστε η παρούσα αξία της δέσμευσης καθορισμένων παροχών να αυξάνεται) είτε αρνητικό (όταν οι υπάρχουσες παροχές αποσύρονται ή μεταβάλλονται, έτσι ώστε να μειώνεται η παρούσα αξία της δέσμευσης καθορισμένων παροχών).

107 Όταν η οικονομική οντότητα μειώνει παροχές καταβλητέες σύμφωνα με υπάρχον πρόγραμμα καθορισμένων παροχών και, συγχρόνως, αυξάνει άλλες καταβλητέες παροχές σύμφωνα με το πρόγραμμα για τους ίδιους εργαζόμενους, η οικονομική οντότητα χειρίζεται τη μεταβολή ως μοναδική καθαρή μεταβολή.

108 Το κόστος προϋπηρεσίας δεν περιλαμβάνει:

α) το αποτέλεσμα των διαφορών μεταξύ πραγματικών και προηγουμένως υποτιθέμενων μισθολογικών αυξήσεων σε σχέση με την δέσμευση καταβολής παροχών για υπηρεσία προηγούμενων ετών (δεν υπάρχει κόστος προϋπηρεσίας επειδή οι αναλογιστικές παραδοχές καλύπτουν τις προβλέψεις μισθών)·

β) υποεκτιμήσεις και υπερεκτιμήσεις προαιρετικών αυξήσεων συντάξεων, όταν η οικονομική οντότητα έχει τεκμαιρόμενη δέσμευση να χορηγεί τέτοιες αυξήσεις (δεν υπάρχει κόστος προϋπηρεσίας γιατί οι αναλογιστικές παραδοχές επιτρέπουν τέτοιες αυξήσεις)·

▼**M31**

γ) εκτιμήσεις βελτιώσεων των παροχών, που προέρχονται από αναλογιστικά κέρδη ή από αποδόσεις περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος τα οποία έχουν αναγνωριστεί στις οικονομικές καταστάσεις εάν η οικονομική οντότητα υποχρεούται, είτε από τους τυπικούς όρους του προγράμματος (ή από τεκμαιρόμενη δέσμευση πέραν από τους όρους αυτούς) είτε από τη νομοθεσία, να χρησιμοποιεί τυχόν πλεόνασμα στο πρόγραμμα προς όφελος των συμμετεχόντων στο πρόγραμμα, ακόμη και εάν η αύξηση των παροχών δεν έχει τυπικά αποφασιστεί (δεν υπάρχει κόστος προϋπηρεσίας επειδή η προκύπτουσα αύξηση στην δέσμευση είναι αναλογιστική ζημία, βλέπε παράγραφο 88)· και

δ) την αύξηση σε κατοχυρωμένες παροχές (ήτοι που δεν εξαρτώνται από μελλοντική απασχόληση, βλέπε παράγραφο 72) όταν, εν τη απουσία νέων ή βελτιωμένων παροχών, οι εργαζόμενοι πληρούν τις προϋποθέσεις κατοχύρωσης (δεν υπάρχει κόστος προϋπηρεσίας επειδή η οικονομική οντότητα αναγνώρισε το εκτιμώμενο κόστος των παροχών ως κόστος τρέχουσας υπηρεσίας όταν παρεχόταν η υπηρεσία).

Κέρδη και ζημίες διακανονισμού

109 Τα κέρδη ή οι ζημίες διακανονισμού είναι η διαφορά μεταξύ:

α) της παρούσας αξίας της διακανονιζόμενης δέσμευσης καθορισμένων παροχών, όπως προσδιορίζεται κατά την ημερομηνία διακανονισμού· και

β) της τιμής διακανονισμού, συμπεριλαμβανομένων μεταβιβαζόμενων περιουσιακών στοιχείων και πληρωμών που έχουν πραγματοποιηθεί άμεσα από την οντότητα σε σχέση με τον διακανονισμό.

110 Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει κέρδη ή ζημίες διακανονισμού προγράμματος καθορισμένων παροχών όταν λαμβάνει χώρα ο διακανονισμός.

111 Ο διακανονισμός λαμβάνει χώρα όταν η οικονομική οντότητα προβαίνει σε συναλλαγή η οποία εξαλείφει κάθε περαιτέρω νομική ή τεκμαιρόμενη δέσμευση για μέρος ή το σύνολο των παροχών δυνάμει ενός προγράμματος καθορισμένων παροχών (εκτός από πληρωμή παροχών προς εργαζομένους, ή για λογαριασμό τους, σύμφωνα με τους όρους του προγράμματος και που περιλαμβάνεται στις αναλογιστικές παραδοχές). Για παράδειγμα, η εφάπαξ μεταβίβαση σημαντικών εργοδοτικών δεσμεύσεων βάσει του προγράμματος σε ασφαλιστική εταιρεία μέσω της αγορά ασφαλιστηρίου συμβολαίου συνιστά διακανονισμό· αντίθετα, η πληρωμή ενός κατ' αποκοπή ποσού τοις μετρητοίς, δυνάμει των όρων του προγράμματος, στους συμμετέχοντες στο πρόγραμμα σε αντάλλαγμα για τα δικαιώματά τους να εισπράξουν συγκεκριμένες παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία, δεν είναι διακανονισμός.

112 Σε μερικές περιπτώσεις η οικονομική οντότητα αποκτά ένα ασφαλιστήριο συμβόλαιο για να χρηματοδοτήσει μέρος ή το σύνολο των παροχών προς τους εργαζόμενους που αφορούν σε υπηρεσία των εργαζόμενων κατά την τρέχουσα και τις προηγούμενες περιόδους. Η απόκτηση ενός τέτοιου ασφαλιστηρίου συμβολαίου δεν συνιστά διακανονισμό εάν η οικονομική οντότητα διατηρεί νομική ή τεκμαιρόμενη δέσμευση (βλ. παράγραφο 46) να καταβάλει περαιτέρω ποσά εάν ο ασφαλιστής δεν καταβάλει τις παροχές των εργαζόμενων που καθορίζονται στο ασφαλιστήριο συμβόλαιο. Οι παράγραφοι 116-119 πραγματεύονται την αναγνώριση και επιμέτρηση των δικαιωμάτων επιστροφής σύμφωνα με ασφαλιστήρια συμβόλαια που δεν είναι περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος.

Αναγνώριση και επιμέτρηση: περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος

Εύλογη αξία περιουσιακών στοιχείων προγράμματος

113 Η εύλογη αξία οιωνδήποτε περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος αφαιρείται κατά τον προσδιορισμό του ελλείμματος ή του πλεονάσματος.

▼**M31**

114 Τα περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος δεν περιλαμβάνουν απλήρωτες εισφορές οφειλόμενες από την αναφέρουσα οικονομική οντότητα προς το ταμείο, όπως επίσης οποιαδήποτε μη μεταβιβάσιμα χρηματοοικονομικά μέσα που εκδίδονται από την οικονομική οντότητα και κατέχονται από το ταμείο. Τα περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος μειώνονται με κάθε υποχρέωση του ταμείου που δεν σχετίζεται με παροχές στους εργαζόμενους, για παράδειγμα, οφειλές προς προμηθευτές και λοιπές οφειλές και υποχρεώσεις που προκύπτουν από παράγωγα χρηματοοικονομικά μέσα.

115 Όταν τα περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος περιλαμβάνουν κατάλληλα προς τούτο ασφαλιστήρια συμβόλαια, τα οποία αντιστοιχούν επακριβώς στο ποσό και στο 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 (με την επιφύλαξη κάθε μείωσης που απαιτείται εάν τα εισπρακτέα ποσά σύμφωνα με τα ασφαλιστήρια συμβόλαια δεν είναι πλήρως ανακτήσιμα).

Επιστροφές

116 Όταν, και μόνον όταν, είναι θεωρητικά βέβαιο ότι κάποιο άλλο μέρος θα αποδώσει μέρος ή το σύνολο της δαπάνης που απαιτείται για τον διακανονισμό της δέσμευσης καθορισμένων παροχών, η οικονομική οντότητα:

α) αναγνωρίζει το δικαίωμα επιστροφής ως χωριστό περιουσιακό στοιχείο. Η οικονομική οντότητα επιμετρά το περιουσιακό στοιχείο στην εύλογη αξία.

β) διαχωρίζει και αναγνωρίζει μεταβολές στην εύλογη αξία των δικαιωμάτων επιστροφής κατά τον ίδιο τρόπο όπως για τις μεταβολές στην εύλογη αξία περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος (βλέπε παραγράφους 124 και 125). Οι συνιστώσες του κόστους καθορισμένων παροχών που έχουν αναγνωριστεί σύμφωνα με την παράγραφο 120 δύνανται να αναγνωριστούν αφαιρουμένων των ποσών που σχετίζονται με αλλαγές στην λογιστική αξία του δικαιώματος επιστροφής.

117 Μερικές φορές, μια οικονομική οντότητα είναι σε θέση να προσφύγει σε τρίτο, όπως έναν ασφαλιστή, για να πληρώσει μέρος ή το σύνολο των δαπανών που απαιτούνται για τον διακανονισμό δέσμευσης καθορισμένων παροχών. Ασφαλιστήρια συμβόλαια που πληρούν τις προϋποθέσεις, όπως ορίζονται στην παράγραφο 8, είναι περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος. Η οικονομική οντότητα λογιστικοποιεί τα ασφαλιστήρια συμβόλαια που πληρούν τις προϋποθέσεις με τον ίδιο τρόπο όπως και τα άλλα περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος και δεν εφαρμόζεται η παράγραφος 116 (βλ. παραγράφους 46-49 και 115).

118 Όταν ένα ασφαλιστήριο συμβόλαιο δεν θεωρείται ασφαλιστήριο συμβόλαιο που πληροί τις προϋποθέσεις, το εν λόγω συμβόλαιο δεν είναι περιουσιακό στοιχείο του προγράμματος. Στις περιπτώσεις αυτές εφαρμόζεται η παράγραφος 116: η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τα δικαιώματά της για επιστροφή σύμφωνα με το ασφαλιστήριο συμβόλαιο μάλλον ως χωριστό περιουσιακό στοιχείο παρά ως μείωση για τον προσδιορισμό του ελλείμματος ή του πλεονάσματος του προγράμματος καθορισμένων παροχών. Η παράγραφος 120(α) απαιτεί όπως η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί συνοπτική περιγραφή της σχέσης μεταξύ του δικαιώματος επιστροφής και της σχετικής δέσμευσης

119 Εάν το δικαίωμα επιστροφής ανακύπτει βάσει ασφαλιστηρίου συμβολαίου που αντιστοιχίζει επακριβώς το ποσό και το χρονοδιάγραμμα μέρους ή όλων των καταβλητέων παροχών σύμφωνα με πρόγραμμα καθορισμένων παροχών, η εύλογη αξία του δικαιώματος επιστροφής θεωρείται ότι είναι η παρούσα αξία της σχετικής δέσμευσης (με την επιφύλαξη οποιαδήποτε απαιτούμενης μείωσης εάν η αποζημίωση δεν είναι πλήρως ανακτήσιμη).

▼M31

Συνιστώσες του κόστους καθορισμένων παροχών

▼M66

120 **Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τις συνιστώσες του κόστους καθορισμένων παροχών, εκτός εάν κάποιο άλλο ΔΠΧΑ απαιτεί ή επιτρέπει την υπαγωγή τους στο κόστος άλλου περιουσιακού στοιχείου, ως εξής:**

α) το κόστος απασχόλησης (βλέπε παραγράφους 66-112 και παράγραφο 122Α) στα αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες)·

▼M31

β) ο καθαρός τόκος επί της καθαρής υποχρέωσης (καθαρού περιουσιακού στοιχείου) καθορισμένων παροχών (βλέπε παραγράφους 123-126) στα αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες) και

γ) οι επανεπιμετρήσεις της καθαρής υποχρέωσης (καθαρού περιουσιακού στοιχείου) καθορισμένων παροχών (βλέπε παραγράφους 127-130) στα λοιπά συνολικά έσοδα.

121 Άλλα Πρότυπα απαιτούν τη συμπερίληψη ορισμένων δαπανών καθορισμένων παροχών σε εργαζόμενους στο κόστος περιουσιακών στοιχείων, όπως αποθεμάτων ή ενσώματων παγίων (βλ. ΔΛΠ 2 και ΔΛΠ 16). Οποιοδήποτε κόστος παροχής μετά την έξοδο από την υπηρεσία που περιλαμβάνεται στο κόστος τέτοιων περιουσιακών στοιχείων ενσωματώνει την κατάλληλη αναλογία των συνιστωσών που αναφέρονται στην παράγραφο 120.

122 Οι επανεπιμετρήσεις της καθαρής υποχρέωσης (καθαρού περιουσιακού στοιχείου) καθορισμένων παροχών που αναγνωρίζονται στα λοιπά συνολικά έσοδα δεν αναταξινομούνται στα αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες) σε μεταγενέστερη περίοδο. Ωστόσο, η οικονομική οντότητα μπορεί να μεταφέρει στα ίδια κεφάλαια τα ποσά εκείνα που αναγνωρίζονται στα λοιπά συνολικά έσοδα.

▼M66

Κόστος της τρέχουσας απασχόλησης

122Α **Η οικονομική οντότητα προσδιορίζει το κόστος της τρέχουσας απασχόλησης χρησιμοποιώντας αναλογιστικές παραδοχές που έχουν προσδιοριστεί κατά την έναρξη της ετήσιας περιόδου αναφοράς. Ωστόσο, εάν η οικονομική οντότητα επανεπιμετρά την καθαρή υποχρέωση (περιουσιακό στοιχείο) καθορισμένων παροχών σύμφωνα με την παράγραφο 99, προσδιορίζει το κόστος της τρέχουσας απασχόλησης για το υπόλοιπο της ετήσιας περιόδου αναφοράς, μετά την τροποποίηση του προγράμματος, την περικοπή ή τον διακανονισμό, με χρήση των αναλογιστικών παραδοχών που χρησιμοποιούνται για την επανεπιμέτρηση της καθαρής υποχρέωσης (περιουσιακού στοιχείου) καθορισμένων παροχών σύμφωνα με την παράγραφο 99(β).**

▼M31

Καθαρός τόκος επί της υποχρέωσης (περιουσιακού στοιχείου) καθορισμένων παροχών

▼M66

123 **Η οικονομική οντότητα προσδιορίζει τον καθαρό τόκο επί της καθαρής υποχρέωσης (περιουσιακού στοιχείου) καθορισμένων παροχών πολλαπλασιάζοντας την καθαρή υποχρέωση (περιουσιακό στοιχείο) καθορισμένων παροχών επί το προεξοφλητικό επιτόκιο που καθορίζεται στην παράγραφο 83.**

123Α **Για να προσδιορίσει τον καθαρό τόκο σύμφωνα με την παράγραφο 123, η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί την καθαρή υποχρέωση (περιουσιακό στοιχείο) καθορισμένων παροχών και το προεξοφλητικό επιτόκιο που έχει προσδιοριστεί κατά την έναρξη της ετήσιας περιόδου αναφοράς. Ωστόσο, εάν η οικονομική οντότητα επανεπιμετρά την καθαρή υποχρέωση (περιουσιακό στοιχείο) καθορισμένων παροχών σύμφωνα με την παράγραφο 99, η οικονομική οντότητα προσδιορίζει τον καθαρό τόκο για το υπόλοιπο της ετήσιας περιόδου αναφοράς, μετά την τροποποίηση του προγράμματος, την περικοπή ή τον διακανονισμό, χρησιμοποιώντας:**

▼M66

α) την καθαρή υποχρέωση (περιουσιακό στοιχείο) καθορισμένων παροχών που προσδιορίζονται σύμφωνα με την παράγραφο 99(β)· και

β) το προεξοφλητικό επιτόκιο που χρησιμοποιείται για την επανεπιμέτρηση της καθαρής υποχρέωσης (περιουσιακού στοιχείου) καθορισμένων παροχών σύμφωνα με την παράγραφο 99(β).

Κατά την εφαρμογή της παραγράφου 123Α, η οικονομική οντότητα λαμβάνει επίσης υπόψη τυχόν μεταβολές στην καθαρή υποχρέωση (περιουσιακό στοιχείο) καθορισμένων παροχών κατά τη διάρκεια της περιόδου, ως αποτέλεσμα καταβολής εισφορών ή παροχών.

▼M31

124 Ο καθαρός τόκος επί της υποχρέωσης (του περιουσιακού στοιχείου) καθορισμένων παροχών μπορεί να θεωρηθεί ότι περιλαμβάνει τα έσοδα από τόκους επί των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος, το κόστος των τόκων επί της υποχρέωσης καθορισμένων παροχών και τους τόκους επί του αποτελέσματος του ανωτάτου ορίου που αναφέρεται στην παράγραφο 64.

▼M66

125 Τα έσοδα από τόκους επί περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος αποτελούν συνιστώσα της απόδοσης επί περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος και προκύπτουν από τον πολλαπλασιασμό της εύλογης αξίας των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος επί το προεξοφλητικό επιτόκιο που καθορίζεται στην παράγραφο 123Α. Η οικονομική οντότητα προσδιορίζει την εύλογη αξία των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος κατά την έναρξη της ετήσιας περιόδου αναφοράς. Ωστόσο, εάν η οικονομική οντότητα επανεπιμετρά την καθαρή υποχρέωση (περιουσιακό στοιχείο) καθορισμένων παροχών σύμφωνα με την παράγραφο 99, η οικονομική οντότητα προσδιορίζει τα έσοδα από τόκους για το υπόλοιπο της ετήσιας περιόδου αναφοράς, μετά την τροποποίηση του προγράμματος, την περικοπή ή τον διακανονισμό, με χρήση των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος που χρησιμοποιούνται για την επανεπιμέτρηση της καθαρής υποχρέωσης (περιουσιακού στοιχείου) καθορισμένων παροχών σύμφωνα με την παράγραφο 99(β). Κατά την εφαρμογή της παραγράφου 123Α, η οικονομική οντότητα λαμβάνει επίσης υπόψη τυχόν μεταβολές στα κατεχόμενα περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος κατά τη διάρκεια της περιόδου, ως αποτέλεσμα καταβολής εισφορών ή παροχών. Η διαφορά μεταξύ των εσόδων από τόκους επί των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος και της απόδοσης των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος περιλαμβάνεται στην επανεπιμέτρηση της καθαρής υποχρέωσης (περιουσιακού στοιχείου) καθορισμένων παροχών.

126 Ο τόκος επί του αποτελέσματος του ανωτάτου ορίου του περιουσιακού στοιχείου είναι μέρος της συνολικής μεταβολής στο αποτέλεσμα του ανωτάτου ορίου του περιουσιακού στοιχείου και προκύπτει από τον πολλαπλασιασμό του αποτελέσματος του ανωτάτου ορίου του περιουσιακού στοιχείου επί το προεξοφλητικό επιτόκιο που καθορίζεται στην παράγραφο 123Α. Η οικονομική οντότητα προσδιορίζει το αποτέλεσμα του ανωτάτου ορίου του περιουσιακού στοιχείου κατά την έναρξη της ετήσιας περιόδου αναφοράς. Ωστόσο, εάν η οικονομική οντότητα επανεπιμετρά την καθαρή υποχρέωση (περιουσιακό στοιχείο) καθορισμένων παροχών σύμφωνα με την παράγραφο 99, η οικονομική οντότητα προσδιορίζει τον τόκο επί του αποτελέσματος του ανωτάτου ορίου του περιουσιακού στοιχείου για το υπόλοιπο της ετήσιας περιόδου αναφοράς, μετά την τροποποίηση του προγράμματος, την περικοπή ή τον διακανονισμό, λαμβάνοντας υπόψη κάθε μεταβολή στο αποτέλεσμα του ανωτάτου ορίου του περιουσιακού στοιχείου που προσδιορίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 101Α. Η διαφορά μεταξύ του τόκου επί του αποτελέσματος του ανωτάτου ορίου του περιουσιακού στοιχείου και της συνολικής μεταβολής στο αποτέλεσμα του ανωτάτου ορίου του περιουσιακού στοιχείου περιλαμβάνεται στην επανεπιμέτρηση της καθαρής υποχρέωσης (περιουσιακού στοιχείου) καθορισμένων παροχών.

▼**M31**

Επανεπιμετρήσεις της καθαρής υποχρέωσης (του καθαρού περιουσιακού στοιχείου) καθορισμένων παροχών

127 Οι επανεπιμετρήσεις της καθαρής υποχρέωσης (του καθαρού περιουσιακού στοιχείου) καθορισμένων παροχών περιλαμβάνουν:

α) τα αναλογιστικά κέρδη και τις ζημίες (βλέπε παραγράφους 128 και 129)·

β) την απόδοση των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος (βλέπε παράγραφο 130), εξαιρουμένων των ποσών που περιλαμβάνονται στον καθαρό τόκο επί της καθαρής υποχρέωσης (καθαρού περιουσιακού στοιχείου) καθορισμένων παροχών (βλέπε παράγραφο 125)· και

γ) οιαδήποτε μεταβολή στην επίπτωση του ανωτάτου ορίου του περιουσιακού στοιχείου, εξαιρουμένων των ποσών που περιλαμβάνονται στον καθαρό τόκο επί της καθαρής υποχρέωσης (περιουσιακού στοιχείου) καθορισμένων παροχών (βλέπε παράγραφο 126).

128 Τα αναλογιστικά κέρδη και ζημίες προκύπτουν από αυξήσεις ή μειώσεις στην παρούσα αξία της υποχρέωσης καθορισμένων παροχών λόγω μεταβολών στις αναλογιστικές παραδοχές και προσαρμογών βάσει της πείρας. Οι αιτίες που δημιουργούν αναλογιστικά κέρδη και ζημιές περιλαμβάνουν, για παράδειγμα:

α) απροσδόκητα μεγάλη ή μικρή κινητικότητα προσωπικού, πρόωρη αποχώρηση ή θνησιμότητα ή αυξήσεις σε μισθούς, παροχές (αν οι τυπικοί ή τεκμαιρόμενοι όροι του προγράμματος προβλέπουν αυξήσεις των παροχών λόγω πληθωρισμού) ή ιατροφαρμακευτικές δαπάνες·

β) το αποτέλεσμα των αλλαγών στις παραδοχές αναφορικά με τις επιλογές καταβολής των παροχών·

γ) το αποτέλεσμα των μεταβολών σε εκτιμήσεις μελλοντικής κινητικότητας προσωπικού, πρόωρης αποχώρησης ή θνησιμότητας ή αυξήσεις σε μισθούς, παροχές (αν οι τυπικοί ή τεκμαιρόμενοι όροι του προγράμματος προβλέπουν αυξήσεις παροχών λόγω πληθωρισμού) ή ιατροφαρμακευτικές δαπάνες· και

δ) το αποτέλεσμα των μεταβολών στο προεξοφλητικό επιτόκιο.

129 Τα αναλογιστικά κέρδη και οι ζημίες δεν περιλαμβάνουν αλλαγές στην παρούσα αξία της υποχρέωσης καθορισμένων παροχών λόγω της καθιέρωσης, τροποποίησης, περικοπής ή διακανονισμού του προγράμματος καθορισμένων παροχών, ή μεταβολών στις καταβλητέες παροχές βάσει του προγράμματος καθορισμένων παροχών. Οι αλλαγές αυτές οδηγούν σε κόστος προϋπηρεσίας ή σε κέρδη ή ζημίες διακανονισμού.

130 Στον υπολογισμό της απόδοσης των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος, η οικονομική οντότητα αφαιρεί το κόστος διαχείρισης των εν λόγω περιουσιακών στοιχείων και τυχόν πληρωτέους φόρους από το ίδιο το πρόγραμμα, πλην των φόρων που περιλαμβάνονται στις αναλογιστικές παραδοχές που χρησιμοποιήθηκαν για την επιμέτρηση της υποχρέωσης καταβολής καθορισμένων παροχών (παράγραφος 76). Λοιπά διοικητικά έξοδα δεν αφαιρούνται από την απόδοση των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος.

▼**M31**

Παρουσίαση

Συμψηφισμός

131 Η οικονομική οντότητα συμψηφίζει περιουσιακό στοιχείο που αφορά σε ένα πρόγραμμα με υποχρέωση που αφορά σε άλλο πρόγραμμα όταν, και μόνο όταν, η οικονομική οντότητα:

α) έχει νομικά εκτελεστό δικαίωμα να χρησιμοποιεί το πλεόνασμα ενός προγράμματος για να τακτοποιεί δεσμεύσεις σύμφωνα με άλλο πρόγραμμα· και

β) προτίθεται είτε να τακτοποιήσει τις δεσμεύσεις σε καθαρή βάση είτε να ρευστοποιήσει το πλεόνασμα στο ένα πρόγραμμα και συγχρόνως να τακτοποιήσει τις δεσμεύσεις της σύμφωνα με το άλλο πρόγραμμα.

132 Τα κριτήρια συμψηφισμού είναι όμοια με εκείνα που έχουν θεσπιστεί για χρηματοοικονομικά μέσα στο ΔΛΠ 32 *Χρηματοοικονομικά μέσα*: Παρουσίαση.

Διαχωρισμός κυκλοφορούντων/μη κυκλοφορούντων στοιχείων

133 Ορισμένες οικονομικές οντότητες διακρίνουν τα κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις από τα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις. Το παρόν πρότυπο δεν καθορίζει εάν μια οικονομική οντότητα πρέπει να διακρίνει τις τρέχουσες και μη τρέχουσες αναλογίες περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που προκύπτουν από παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία.

Συνιστώσες του κόστους καθορισμένων παροχών

134 Η παράγραφος 120 απαιτεί από την οικονομική οντότητα να αναγνωρίσει στα κέρδη ή τις ζημίες το κόστος υπηρεσίας και τον καθαρό τόκο επί της καθαρής υποχρέωσης (του καθαρού περιουσιακού στοιχείου) καθορισμένων παροχών. Το παρόν πρότυπο δεν διευκρινίζει πως πρέπει να παρουσιάζει η οντότητα το κόστος υπηρεσίας και τον καθαρό τόκο επί της καθαρής υποχρέωσης (του καθαρού περιουσιακού στοιχείου) καθορισμένων παροχών. Η οικονομική οντότητα παρουσιάζει τις συνιστώσες αυτές σύμφωνα με το ΔΛΠ 1.

Γνωστοποίηση

135 Η οικονομική οντότητα παρέχει πληροφορίες οι οποίες:

α) εξηγούν τα χαρακτηριστικά του προγράμματός της για την καταβολή καθορισμένων παροχών και των συναφών κινδύνων (βλέπε παράγραφο 139)·

β) προσδιορίζει και επεξηγεί τα ποσά στις οικονομικές της καταστάσεις που προέρχονται από τα προγράμματα καθορισμένων παροχών της (βλέπε παραγράφους 140-144)· και

γ) περιγράφει με ποιον τρόπο τα προγράμματά της καθορισμένων παροχών μπορούν να επηρεάσουν το ποσόν, το χρονοδιάγραμμα και την αβεβαιότητα των μελλοντικών ταμειακών ροών της οικονομικής οντότητας (βλέπε παραγράφους 145-147).

136 Προκειμένου να επιτύχει τους στόχους της παραγράφου 135, η οικονομική οντότητα συνυπολογίζει όλα τα κατωτέρω:

α) το επίπεδο λεπτομέρειας που είναι αναγκαίο για να πληρούνται οι απαιτήσεις γνωστοποίησης·

β) πόση έμφαση πρέπει να δοθεί σε καθεμιά από τις διάφορες απαιτήσεις·

γ) τον απαιτούμενο βαθμό ομαδοποίησης ή ανάλυσης· και

δ) εάν οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων έχουν ανάγκη πρόσθετων πληροφοριών προκειμένου να αξιολογήσουν τις γνωστοποιούμενες ποσοτικές πληροφορίες.

▼**M31**

137 Εάν οι γνωστοποιήσεις που παρέχονται βάσει των απαιτήσεων του παρόντος προτύπου και άλλων ΔΠΧΑ είναι ανεπαρκείς για την επίτευξη των στόχων της παραγράφου 135, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί πρόσθετες πληροφορίες που είναι αναγκαίες για την εκπλήρωση των στόχων αυτών. Για παράδειγμα, η οικονομική οντότητα μπορεί να παρουσιάσει ανάλυση της παρούσας αξίας της υποχρέωσης καθορισμένων παροχών η οποία διακρίνει την φύση, τα χαρακτηριστικά και τους κινδύνους της υποχρέωσης. Η γνωστοποίηση αυτή μπορεί να διακρίνει:

α) μεταξύ ποσών που οφείλονται σε ενεργά μέλη, σε μέλη στα οποία οφείλονται μεταγενέστερες παροχές κα σε συνταξιούχους·

β) μεταξύ κατοχυρωμένων παροχών και δεδουλευμένων αλλά μη κατοχυρωμένων παροχών·

γ) μεταξύ εξαρτημένων παροχών, ποσών που αποδίδονται σε μελλοντικές μισθολογικές αυξήσεις και άλλων παροχών.

138 Η οικονομική οντότητα εκτιμά εάν πρέπει να διαχωριστούν όλες ή ορισμένες από τις γνωστοποιήσεις, προκειμένου να γίνει διάκριση μεταξύ προγραμμάτων ή ομάδων προγραμμάτων με σημαντικά διαφορετικούς κινδύνους. Για παράδειγμα, η οικονομική οντότητα μπορεί να διαχωρίσει τη γνωστοποίηση για προγράμματα που παρουσιάζουν ένα ή περισσότερα από τα ακόλουθα χαρακτηριστικά:

α) διαφορετικές γεωγραφικές τοποθεσίες·

β) διαφορετικά χαρακτηριστικά όπως συνταξιοδοτικά προγράμματα σταθερού μισθού, συνταξιοδοτικά προγράμματα βάσει τελικού μισθού ή ιατροφαρμακευτικά προγράμματα μετά την έξοδο από την υπηρεσία·

γ) διαφορετικά ρυθμιστικά περιβάλλοντα·

δ) Διαφορετικοί τομείς αναφοράς·

ε) διαφορετικές ρυθμίσεις χρηματοδότησης (π.χ. εξ ολοκλήρου μη κεφαλαιοποιητικό, εν μέρει ή εξ ολοκλήρου κεφαλαιοποιητικό).

Χαρακτηριστικά προγραμμάτων καθορισμένων παροχών και συναφείς κίνδυνοι

139 Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τα εξής:

α) πληροφορίες σχετικά με τα χαρακτηριστικά των προγραμμάτων της καθορισμένων παροχών, συμπεριλαμβανομένων:

(i) της φύσης των καταβαλλόμενων από το πρόγραμμα παροχών (π.χ. πρόγραμμα καθορισμένων παροχών βάσει τελικού μισθού ή πρόγραμμα βασιζόμενο σε εισφορές με εγγύηση)·

(ii) περιγραφής του ρυθμιστικού πλαισίου στο οποίο λειτουργεί το πρόγραμμα, για παράδειγμα το επίπεδο οιωνδήποτε ελάχιστων απαιτήσεων χρηματοδότησης, και τυχόν επίπτωσης του ρυθμιστικού πλαισίου στο πρόγραμμα, όπως το ανώτατο όριο των περιουσιακών στοιχείων (βλέπε παράγραφος 64)·

(iii) περιγραφής άλλων ευθυνών της οικονομικής οντότητας για τη διαχείριση του προγράμματος, για παράδειγμα ευθύνες των διαχειριστών ή των μελών της επιτροπής διαχείρισης του προγράμματος·

β) περιγραφή των κινδύνων στους οποίους το πρόγραμμα εκθέτει την οικονομική οντότητα, με έμφαση σε τυχόν ασυνήθεις, ειδικούς με την οντότητα ή το πρόγραμμα κινδύνους, και σε τυχόν σημαντική συγκέντρωση κινδύνων. Για παράδειγμα, εάν τα περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος είναι κυρίως τοποθετημένα σε μια κατηγορία επενδύσεων, π.χ. ακίνητα, το πρόγραμμα εκθέτει την οικονομική οντότητα σε συγκέντρωση κινδύνου αγοράς ακινήτων.

γ) περιγραφή τροποποιήσεων, περικοπών και διακανονισμών του προγράμματος.

▼**M31**

Επεξήγηση των ποσών στις οικονομικές καταστάσεις

140 Η οικονομική οντότητα παρέχει συμφωνία μεταξύ υπολοίπου ανοίγματος και υπολοίπου κλεισίματος για καθένα από τα ακόλουθα, κατά περίπτωση:

α) της υποχρέωσης (περιουσιακού στοιχείου), με χωριστές συμφωνίες για:

(i) τα περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος·

(ii) την παρούσα αξία της υποχρέωσης καθορισμένων παροχών·

(iii) την επίπτωση του ανωτάτου ορίου περιουσιακού στοιχείου.

β) τυχόν δικαιωμάτων επιστροφής. Η οικονομική οντότητα περιγράφει επίσης τη σχέση μεταξύ οιουδήποτε δικαιώματος επιστροφής και της σχετικής δέσμευσης.

141 Κάθε συμφωνία από εκείνες που αναφέρονται στην παράγραφο 140 θα εμφανίζει, κατά περίπτωση, τα ακόλουθα:

α) το κόστος τρέχουσας υπηρεσίας·

β) έσοδα και έξοδα από τόκους·

γ) επανεπιμετρήσεις της καθαρής υποχρέωσης (του καθαρού περιουσιακού στοιχείου) καθορισμένων παροχών, που θα παρουσιάζουν χωριστά:

(i) την απόδοση των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος, εξαιρουμένων των ποσών που περιλαμβάνονται στους τόκους του στοιχείου (β)·

(ii) αναλογιστικά κέρδη και ζημίες από μεταβολές στις δημογραφικές παραδοχές (βλέπε παράγραφο 76 (α))·

(iii) αναλογιστικά κέρδη και ζημίες από μεταβολές στις δημογραφικές παραδοχές (βλέπε παράγραφο 76 (β))·

(iv) μεταβολές στην επίπτωση του περιορισμού ενός περιουσιακού στοιχείου καθορισμένων παροχών στο ανώτατο όριο του περιουσιακού στοιχείου, εξαιρουμένων των ποσών που περιλαμβάνονται στους τόκους στο στοιχείο (β). Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί επίσης με ποιον τρόπο προσδιόρισε την ανώτατη διαθέσιμη οικονομική παροχή, δηλαδή εάν οι παροχές αυτές θα είναι υπό μορφή επιστροφών, μειώσεων στις μελλοντικές εισφορές ή συνδυασμός αμφοτέρων.

δ) κόστος προϋπηρεσίας και κέρδη και ζημίες διακανονισμού. Όπως προβλέπεται στην παράγραφο 100, το κόστος προϋπηρεσίας και τα κέρδη και οι ζημίες διακανονισμού δεν χρειάζεται να διαχωρίζονται εφόσον λαμβάνουν χώρα μαζί·

ε) οι επιδράσεις μεταβολών των τιμών συναλλάγματος

στ) οι εισφορές στο πρόγραμμα, διακρίνοντας εκείνες του εργοδότη και εκείνες των συμμετεχόντων στο πρόγραμμα·

ζ) πληρωμές από το πρόγραμμα, δείχνοντας χωριστά το ποσό που καταβλήθηκε σε σχέση με τυχόν διακανονισμούς·

η) τα αποτελέσματα συνενώσεων και πωλήσεων επιχειρήσεων.

142 Η οικονομική οντότητα διαχωρίζει την παρούσα αξία των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος σε κατηγορίες ανάλογα με την φύση και τους κινδύνους των εν λόγω περιουσιακών στοιχείων, υποδιαιρώντας κάθε κατηγορία περιουσιακών στοιχείων σε εκείνα που έχουν επίσημη αγοραία τιμή σε ενεργό χρηματιστηριακή αγορά (σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 13 *Επιμέτρηση στην παρούσα αξία* [1]) και σε εκείνα που δεν έχουν. Για παράδειγμα, και λαμβανομένου υπόψη του επιπέδου γνωστοποίησης που εξετάστηκε στην παράγραφο 136, η οικονομική οντότητα μπορεί να διακρίνει ανάμεσα σε:

α) ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα·

[1] Εάν η οικονομική οντότητα δεν έχει ακόμη εφαρμόσει το ΔΠΧΑ 13, μπορεί να παραπέμψει στην παράγραφο ΟΕ71 του ΔΛΠ 39 *Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση*, ή στην παράγραφο Β.5.4.3 του ΔΠΧΑ 9 Χρηματοοικονομικά μέσα (Οκτώβριος 2010), κατά περίπτωση.

▼**M31**

β) μετοχικούς τίτλους (χωρισμένους ανά κλάδο, μέγεθος επιχείρησης, γεωγραφική τοποθεσία κ.λπ.)·

γ) χρεωστικούς τίτλους (χωρισμένους ανά είδος εκδότη, πιστοληπτική διαβάθμιση, γεωγραφική τοποθεσία κ.λπ.)·

δ) ακίνητα (χωρισμένα ανά γεωγραφική τοποθεσία κ.λπ.)·

ε) παράγωγα μέσα (χωρισμένα ανά είδος υποκείμενου κινδύνου στη σύμβαση, για παράδειγμα, συμβάσεις επιτοκίου, συμβάσεις συναλλάγματος, συμβόλαια επί μετοχών, πιστωτικές συμβάσεις, longevity swaps κ.λπ.)·

στ) Επενδυτικά ταμεία (χωρισμένα ανά είδος ταμείου)·

ζ) χρεόγραφα εξασφαλισμένα με περιουσιακά στοιχεία (asset-backed securities)· και

η) δομημένα χρεόγραφα.

143 Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί την εύλογη αξία των μεταβιβάσιμων χρηματοοικονομικών μέσων και την εύλογη αξία των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος που αποτελούν ακίνητη περιουσία στην οποία στεγάζεται η οντότητα, ή άλλα περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται από αυτήν.

144 Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τις σημαντικές αναλογιστικές παραδοχές που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της παρούσας αξίας της υποχρέωσης καθορισμένων παροχών (βλέπε παράγραφο 76). Η γνωστοποίηση αυτή γίνεται σε απόλυτους όρους (π.χ. ως απόλυτο ποσοστό, και όχι απλώς ως περιθώριο μεταξύ διαφορετικών ποσοστών και άλλων μεταβλητών). Όταν η οικονομική οντότητα παρέχει συνολικές γνωστοποιήσεις για ομάδα προγραμμάτων, τέτοιες γνωστοποιήσεις παρέχονται με τη μορφή των μέσων σταθμικών όρων ή σχετικά περιορισμένων διακυμάνσεων.

Ποσό, χρονοδιάγραμμα και αβεβαιότητα μελλοντικών ταμειακών ροών

145 Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τα εξής:

α) ανάλυση ευαισθησίας για κάθε σημαντική αναλογιστική παραδοχή (όπως γνωστοποιείται σύμφωνα με την παράγραφο 144) στο τέλος της περιόδου αναφοράς, παρουσιάζοντας με ποιον τρόπο θα είχε επηρεαστεί η δέσμευση καθορισμένων παροχών από τις αλλαγές στις σχετικές αναλογιστικές παραδοχές που ήταν εύλογα πιθανές τη συγκεκριμένη ημερομηνία·

β) τις μεθόδους και παραδοχές που χρησιμοποιούνται για την εκπόνηση της ανάλυσης ευαισθησίας που απαιτούνται από το στοιχείο (α) και τους περιορισμούς των μεθόδων αυτών·

γ) Τις αλλαγές από την προηγούμενη περίοδο στις μεθόδους και παραδοχές που χρησιμοποιήθηκαν για την εκπόνηση των αναλύσεων ευαισθησίας, και τις αιτίες των αλλαγών αυτών.

146 Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί περιγραφή στρατηγικών αντιστοίχισης υποχρεώσεων με περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται από το πρόγραμμα ή την οντότητα, περιλαμβανομένης της χρήσης ετήσιων καταβολών (ράντες) και άλλων τεχνικών για τη διαχείριση κινδύνων, όπως longevity swaps.

147 Προκειμένου να δώσει μια ένδειξη της επίπτωσης του προγράμματος καθορισμένων παροχών στις μελλοντικές ταμειακές της ροές, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:

α) περιγραφή των ρυθμίσεων χρηματοδότησης και της πολιτικής χρηματοδότησης που επηρεάζουν τις μελλοντικές εισφορές·

β) τις αναμενόμενες εισφορές στο πρόγραμμα για την επόμενη ετήσια περίοδο αναφοράς·

▼**M31**

γ) Πληροφορίες σχετικά με το προφίλ ληκτότητας της δέσμευσης καθορισμένων παροχών. Αυτό θα περιλαμβάνει την μέση σταθμισμένη διάρκεια της δέσμευσης καθορισμένων παροχών καθώς και οποιαδήποτε άλλη πληροφορία αναφορικά με την χρονική κατανομή της καταβολής των παροχών, όπως ανάλυση ληκτότητας των πληρωμών των παροχών.

Προγράμματα πολλών εργοδοτών

148 Εάν η οικονομική οντότητα συμμετέχει σε πρόγραμμα καθορισμένων παροχών πολλών εργοδοτών γνωστοποιεί:

α) περιγραφή των χρηματοδοτικών ρυθμίσεων, συμπεριλαμβανομένης της μεθόδου που χρησιμοποιήθηκε για τον προσδιορισμό του ποσοστού των εισφορών της οντότητας και οιεσδήποτε ελάχιστες απαιτήσεις χρηματοδότησης·

β) περιγραφή του βαθμού στον οποίο η οικονομική οντότητα μπορεί να είναι υπόλογη στο πρόγραμμα για δεσμεύσεις άλλων οντοτήτων δυνάμει των όρων και προϋποθέσεων του προγράμματος πολλών εργοδοτών·

γ) περιγραφή τυχόν συμφωνηθείσας κατανομής ελλείμματος ή πλεονάσματος κατά:

(i) τον τερματισμό του προγράμματος· ή

(ii) την απόσυρση της οικονομικής οντότητας από το πρόγραμμα.

δ) Εάν η οικονομική οντότητα λογιστικοποιεί το πρόγραμμα αυτό σαν πρόγραμμα καθορισμένων εισφορών σύμφωνα με την παράγραφο 34, γνωστοποιεί τα ακόλουθα, επιπλέον των πληροφοριών που απαιτούνται από τα στοιχεία (α)-(γ) και αντί για τις πληροφορίες που απαιτούνται από τις παραγράφους 139-147-

(i) το γεγονός ότι πρόκειται για πρόγραμμα καθορισμένων παροχών·

(ii) το λόγο για τον οποίο δεν υπάρχουν αρκετές διαθέσιμες πληροφορίες προκειμένου να λογιστεί από την οντότητα ως πρόγραμμα καθορισμένων παροχών·

(iii) τις αναμενόμενες εισφορές στο πρόγραμμα για την επόμενη ετήσια περίοδο αναφοράς·

(iv) πληροφορίες για τυχόν έλλειμμα ή πλεόνασμα στο πρόγραμμα που μπορεί να επηρεάσει το ποσό των μελλοντικών εισφορών, συμπεριλαμβανομένης της βάσης για τον προσδιορισμό του εν λόγω ελλείμματος ή πλεονάσματος και των επιπτώσεων, ενδεχομένως, για την οικονομική οντότητα·

(v) Οιαδήποτε ένδειξη για το επίπεδο συμμετοχής της οντότητας στο πρόγραμμα σε σύγκριση με άλλες συμμετέχουσες οντότητες. Παραδείγματα μέτρων που μπορούν να δώσουν μια τέτοια ένδειξη είναι το ποσοστό της οικονομικής οντότητας στο σύνολο των εισφορών στο πρόγραμμα ή το ποσοστό της οικονομικής οντότητας στον συνολικό αριθμό ενεργών μελών, μελών που έχουν συνταξιοδοτηθεί και πρώην μελών που δικαιούνται παροχές, εφόσον η πληροφορία αυτή είναι διαθέσιμη.

Προγράμματα καθορισμένων παροχών που επιμερίζουν τους κινδύνους ανάμεσα σε οικονομικές οντότητες που τελούν υπό κοινό έλεγχο

149 Εάν η οικονομική οντότητα συμμετέχει σε πρόγραμμα καθορισμένων παροχών με επιμερισμό των κινδύνων μεταξύ των οντοτήτων που τελούν υπό κοινό έλεγχο, γνωστοποιεί:

α) τη συμβατική συμφωνία ή δηλωμένη πολιτική για τη χρέωση του καθαρού κόστους των καθορισμένων παροχών ή το γεγονός ότι δεν υπάρχει τέτοια πολιτική·

▼**M31**

β) την πολιτική για τον υπολογισμό της εισφοράς που πρέπει να καταβληθεί από την οικονομική οντότητα·

γ) αν η οικονομική οντότητα λογιστικοποιεί τον επιμερισμό του καθαρού κόστους των καθορισμένων παροχών σύμφωνα με την παράγραφο 41, όλες τις πληροφορίες για το πρόγραμμα στο σύνολό του, σύμφωνα με τις παραγράφους 135-147·

δ) εάν η οικονομική οντότητα λογιστικοποιεί την καταβλητέα εισφορά για την περίοδο όπως σημειώνεται στην παράγραφο 41, τις πληροφορίες για το πρόγραμμα στο σύνολό του όπως απαιτείται από τις παραγράφους 135-137, 139, 142-144 και 147(α) και (β).

150 Οι πληροφορίες που απαιτούνται από την παράγραφο 149 (γ) και (δ) μπορούν να γνωστοποιηθούν με παραπομπή σε γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις άλλης οικονομικής οντότητας του ομίλου εάν:

α) οι εν λόγω οικονομικές καταστάσεις της άλλης οικονομικής οντότητας του ομίλου εξειδικεύουν και γνωστοποιούν χωριστά τις πληροφορίες που απαιτούνται για το πρόγραμμα· και

β) οι οικονομικές καταστάσεις της εν λόγω οικονομικής οντότητας του ομίλου είναι διαθέσιμες για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων κάτω από τους ίδιους όρους όπως και οι οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής οντότητας και συγχρόνως με τις οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής οντότητας ή νωρίτερα.

Απαιτήσεις γνωστοποίησης σε άλλα ΔΠΧΑ

151 Όπου απαιτείται από το ΔΛΠ 24, η οικονομική οντότητα 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 κύρια στελέχη του διευθυντικού προσωπικού.

152 Όπου απαιτείται από το ΔΛΠ 37, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες για τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις που ανακύπτουν από δεσμεύσεις για παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία.

ΑΛΛΕΣ ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ

153 Οι άλλες μακροπρόθεσμες παροχές σε εργαζομένους περιλαμβάνουν στοιχεία όπως τα ακόλουθα εάν δεν αναμένεται να διακανονιστούν πλήρως μέσα σε δώδεκα μήνες μετά τη λήξη της ετήσιας περιόδου αναφοράς εντός της οποίας οι εργαζόμενοι παρέχουν τη σχετική υπηρεσία:

α) μακροπρόθεσμες απουσίες μετ' αποδοχών όπως άδεια μακρόχρονης υπηρεσίας ή σαββατική άδεια·

β) παροχές ιωβηλαίου ή άλλης μακρόχρονης υπηρεσίας·

γ) παροχές μακροπρόθεσμης ανικανότητας·

δ) προγράμματα μερισμού κερδών και πρόσθετων παροχών· και

ε) αναβαλλόμενη αμοιβή.

154 Η επιμέτρηση λοιπών μακροπρόθεσμων παροχών σε εργαζόμενους δεν υπόκειται συνήθως στον ίδιο βαθμό αβεβαιότητας όπως η επιμέτρηση των παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία. Για το λόγο αυτό, το παρόν πρότυπο απαιτεί μια απλοποιημένη μέθοδο λογιστικής για τις λοιπές μακροπρόθεσμες παροχές σε εργαζόμενους. Αντίθετα με τη λογιστική που απαιτείται για τις παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία, η μέθοδος αυτή δεν αναγνωρίζει επανεπιμετρήσεις στα λοιπά συνολικά έσοδα.

Αναγνώριση και επιμέτρηση

155 Κατά την αναγνώριση και επιμέτρηση του πλεονάσματος ή του ελλείμματος σε άλλο πρόγραμμα μακροπρόθεσμων παροχών σε εργαζομένους, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις παραγράφους 56-98 και 113-115. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις παραγράφους 116-119 στην αναγνώριση και επιμέτρηση οποιουδήποτε δικαιώματος επιστροφής.

▼M66

156 **Για άλλες μακροπρόθεσμες παροχές σε εργαζομένους, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει το καθαρό σύνολο των ακολούθων ποσών στα αποτελέσματα, εκτός εάν άλλο ΔΠΧΑ απαιτεί ή επιτρέπει τη συμπερίληψή τους στο κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου:**

α) το κόστος απασχόλησης (βλέπε παραγράφους 66-112 και παράγραφο 122Α)·

▼M31

β) τον καθαρό τόκο επί της καθαρής υποχρέωσης (καθαρού περιουσιακού στοιχείου) καθορισμένων παροχών (βλέπε παραγράφους 123-126)· και

γ) επανεπιμετρήσεις της καθαρής υποχρέωσης (καθαρού περιουσιακού στοιχείου) καθορισμένων παροχών (βλέπε παραγράφους 127-130).

157 Μια μορφή λοιπών μακροπρόθεσμων παροχών σε εργαζόμενους είναι η παροχή μακροχρόνιας αναπηρίας. Αν το επίπεδο της παροχής εξαρτάται από τη διάρκεια του χρόνου υπηρεσίας, δέσμευση ανακύπτει όταν η υπηρεσία παρέχεται. Η επιμέτρηση της δέσμευσης αυτής αντανακλά την πιθανότητα να απαιτηθεί πληρωμή και τη χρονική διάρκεια για την οποία αναμένεται να πραγματοποιηθεί πληρωμή. Αν το επίπεδο της παροχής είναι το ίδιο για κάθε εργαζόμενο με αναπηρία ανεξαρτήτως ετών υπηρεσίας, το αναμενόμενο κόστος αυτών των παροχών αναγνωρίζεται όταν ένα γεγονός προξενεί μακροχρόνια αναπηρία.

Γνωστοποίηση

158 Μολονότι το παρόν πρότυπο δεν απαιτεί ειδικές γνωστοποιήσεις για μακροπρόθεσμες παροχές σε εργαζόμενους, άλλα ΔΠΧΑ μπορεί να απαιτούν γνωστοποιήσεις. Για παράδειγμα το ΔΛΠ 24 απαιτεί να γνωστοποιούνται οι παροχές σε εργαζομένους για τα κύρια διοικητικά στελέχη. Το ΔΛΠ 1 απαιτεί γνωστοποίηση της δαπάνης παροχών σε εργαζομένους.

ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΕΡΜΑΤΙΣΜΟΥ ΤΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ

159 Το παρόν πρότυπο ασχολείται με τις παροχές τερματισμού υπηρεσίας χωριστά από τις άλλες παροχές σε εργαζόμενους, γιατί το γεγονός που δημιουργεί δέσμευση είναι μάλλον ο τερματισμός της απασχόλησης παρά η υπηρεσία του εργαζομένου. Οι παροχές τερματισμού προκύπτουν είτε από απόφαση της οικονομικής οντότητας να τερματίσει της απασχόληση ενός εργαζομένου, είτε από απόφαση εργαζομένου να δεχθεί προσφορά παροχών από την οντότητα σε αντάλλαγμα του τερματισμού της απασχόλησης.

160 Οι παροχές τερματισμού δεν περιλαμβάνουν παροχές σε εργαζομένους που προκύπτουν από τον τερματισμό της απασχόλησης μετά από αίτημα του εργαζομένου χωρίς την προσφορά της οικονομικής οντότητας, ή ως αποτέλεσμα απαιτήσεων υποχρεωτικής συνταξιοδότησης, επειδή οι παροχές αυτές αποτελούν παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία. Μερικές οικονομικές οντότητες παρέχουν χαμηλότερο επίπεδο παροχών για τερματισμό της υπηρεσίας κατόπιν αιτήματος του εργαζόμενου (ουσιαστικά, παροχή μετά την έξοδο από την υπηρεσία), σε σύγκριση με τον τερματισμό της υπηρεσίας με πρωτοβουλία της οικονομικής οντότητας. Η διαφορά μεταξύ των παροχών για τερματισμό της απασχόλησης κατόπιν αιτήματος του εργαζομένου και των υψηλότερων παροχών για τερματισμό της απασχόλησης με πρωτοβουλία της οικονομικής οντότητας αποτελεί παροχή λόγω τερματισμού της υπηρεσίας.

161 Η μορφή της παροχής προς τον εργαζόμενο δεν προσδιορίζει εάν αυτή παρέχεται σε αντάλλαγμα προσφερθείσας υπηρεσίας ή σε αντάλλαγμα τερματισμού της απασχόλησης του εργαζομένου. Οι παροχές τερματισμού της υπηρεσίας, τυπικά, είναι πληρωμές εφάπαξ ποσών, αλλά μερικές φορές περιλαμβάνουν επίσης:

α) ενίσχυση των παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία, είτε έμμεσα μέσω προγράμματος παροχών προς εργαζομένους, είτε άμεσα·

β) μισθούς μέχρι το τέλος μιας καθορισμένης περιόδου προειδοποίησης, αν ο εργαζόμενος δεν παρέχει περαιτέρω υπηρεσία που αποδίδει οικονομικά οφέλη στην οικονομική οντότητα.

▼M31

162 Ενδείξεις ότι χορηγείται παροχή σε εργαζομένους έναντι προσφερθεισών υπηρεσιών περιλαμβάνουν τα κάτωθι:

α) η παροχή εξαρτάται από μελλοντικά παρεχόμενη υπηρεσία (συμπεριλαμβανομένων παροχών που αυξάνουν εάν παρασχεθεί περαιτέρω υπηρεσία)·

β) η παροχή χορηγείται σύμφωνα με τους όρους προγράμματος παροχών σε εργαζομένους.

163 Ορισμένες παροχές τερματισμού της υπηρεσίας χορηγούνται σύμφωνα με τους όρους ενός υφιστάμενου προγράμματος παροχών σε εργαζομένους. Για παράδειγμα, οι παροχές είναι δυνατόν να διευκρινίζονται από το καταστατικό, από τη σύμβαση απασχόλησης ή από συμφωνία με σωματείο, ή μπορεί να τεκμαίρονται ως αποτέλεσμα της παρελθούσας τακτικής του εργοδότη όσον αφορά τη χορήγηση παρόμοιων παροχών. Άλλο παράδειγμα είναι όταν μια οικονομική οντότητα προσφέρει παροχές διαθέσιμες για διάστημα μεγαλύτερο από μια βραχεία χρονική περίοδο, ή μεσολαβεί διάστημα μεγαλύτερο από μια βραχεία περίοδο μεταξύ της προσφοράς και της αναμενόμενης ημερομηνίας πραγματικού τερματισμού, τότε η οικονομική οντότητα εξετάζει εάν έχει θεσπίσει ένα νέο πρόγραμμα παροχών προς τους εργαζομένους και άρα εάν οι προσφερόμενες παροχές βάσει του προγράμματος είναι παροχές τερματισμού της υπηρεσίας ή παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία. Οι παροχές σε εργαζομένους σύμφωνα με τους όρους προγράμματος παροχών σε εργαζομένους είναι παροχές τερματισμού της απασχόλησης εάν, σωρευτικά, προκύπτουν από απόφαση της οικονομικής οντότητας να τερματίσει την απασχόληση εργαζομένου και δεν εξαρτώνται από την παροχή μελλοντικής υπηρεσίας.

164 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 σε ελάχιστες προϋποθέσεις υπηρεσίας), αλλά το χρονοδιάγραμμα της πληρωμής τους είναι αβέβαιο. Μολονότι τέτοιες παροχές περιγράφονται σε μερικές δικαιοδοσίες ως αποζημιώσεις τερματισμού υπηρεσίας ή δωρεάν παροχές τερματισμού υπηρεσίας, αποτελούν παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία μάλλον παρά παροχές τερματισμού υπηρεσίας και η οικονομική οντότητα τις λογιστικοποιεί ως παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία.

Αναγνώριση

165 Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τις παροχές τερματισμού της απασχόλησης ως υποχρέωση και έξοδο κατά την προγενέστερη μεταξύ των ακόλουθων ημερομηνιών:

α) όταν η οικονομική οντότητα δεν δύναται πλέον να αποσύρει την προσφορά των εν λόγω παροχών· και

β) Όταν η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει κόστος αναδιάρθρωσης που εμπίπτει στο πεδίο του ΔΛΠ 37 και συνεπάγεται την καταβολή παροχών τερματισμού της απασχόλησης.

166 Όσον αφορά τις πληρωτέες παροχές τερματισμού απασχόλησης ως αποτέλεσμα απόφασης εργαζομένου να δεχθεί προσφορά παροχών σε αντάλλαγμα για τον τερματισμό της απασχόλησής του, η χρονική στιγμή κατά την οποία η οικονομική οντότητα δεν μπορεί πλέον να αποσύρει την προσφορά παροχών τερματισμού της απασχόλησης είναι η ενωρίτερη μεταξύ:

α) της χρονικής στιγμής κατά την οποία ο εργαζόμενος αποδέχεται την προσφορά· και

β) της χρονικής στιγμής κατά την οποία αρχίζει να ισχύει περιορισμός (π.χ. κανονιστική ή συμβατική απαίτηση ή άλλου είδους περιορισμός) στη δυνατότητα της οικονομικής οντότητας να αποσύρει την προσφορά. Η χρονική αυτή στιγμή είναι όταν γίνεται η προσφορά, εάν ο περιορισμός υπήρχε κατά τον χρόνο της προσφοράς.

167 Όσον αφορά τις πληρωτέες παροχές τερματισμού ως αποτέλεσμα απόφασης της οικονομικής οντότητας να τερματίσει την απασχόληση εργαζομένου, η οικονομική οντότητα δεν μπορεί πλέον να αποσύρει την προσφορά όταν έχει κοινοποιήσει στους σχετικούς εργαζόμενους πρόγραμμα τερματισμού της απασχόλησής τους το οποίο πληροί τα ακόλουθα κριτήρια:

▼**M31**

α) Τα μέτρα που απαιτούνται για την ολοκλήρωση του προγράμματος δείχνουν ότι δεν είναι πιθανό να επέλθουν σημαντικές αλλαγές στο πρόγραμμα.

β) Το πρόγραμμα προσδιορίζει τον αριθμό των εργαζομένων των οποίων πρόκειται να τερματιστεί η απασχόληση, την ταξινόμηση των θέσεων εργασίας τους ή των καθηκόντων τους και τις τοποθεσίες τους (το πρόγραμμα δεν χρειάζεται όμως να ταυτοποιεί κάθε επιμέρους εργαζόμενο) και την προσδοκώμενη ημερομηνία ολοκλήρωσης.

γ) Το πρόγραμμα ορίζει τις παροχές τερματισμού που θα λάβουν οι εργαζόμενοι με επαρκείς λεπτομέρειες ούτως ώστε οι εργαζόμενοι να μπορούν να προσδιορίζουν το είδος και το ποσό των παροχών που θα λάβουν όταν τερματιστεί η απασχόλησή τους.

168 Όταν η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει παροχές λόγω τερματισμού απασχόλησης είναι δυνατόν να πρέπει επίσης να λογιστοποιήσει και την τροποποίηση προγράμματος ή την περικοπή άλλων παροχών σε εργαζόμενους (βλ. παράγραφο 103).

Επιμέτρηση

169 Η οικονομική οντότητα επιμετρά τις παροχές τερματισμού κατά την αρχική αναγνώριση και επιμετρά και αναγνωρίζει μεταγενέστερες μεταβολές σύμφωνα με τη φύση των παροχών στους εργαζομένους, υπό τον όρο ότι εάν οι παροχές τερματισμού της απασχόλησης αποτελούν επαύξηση των παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις απαιτήσεις για τις παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία. Άλλως:

α) εάν οι παροχές τερματισμού της απασχόλησης αναμένεται να διακανονιστούν εξ ολοκλήρου εντός δώδεκα μηνών μετά το τέλος της ετήσιας περιόδου αναφοράς στην οποία αναγνωρίζεται η παροχή τερματισμού, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις απαιτήσεις για τις βραχυπρόθεσμες παροχές σε εργαζομένους.

β) εάν οι παροχές τερματισμού της απασχόλησης δεν αναμένεται να διακανονιστούν εξ ολοκλήρου εντός δώδεκα μηνών μετά το τέλος της ετήσιας περιόδου αναφοράς, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις απαιτήσεις για τις λοιπές μακροπρόθεσμες παροχές σε εργαζομένους.

170 Επειδή οι παροχές τερματισμού δεν χορηγούνται σε αντάλλαγμα υπηρεσίας δεν ισχύουν οι παράγραφοι 70-74 σχετικά με την κατανομή των παροχών σε περιόδους υπηρεσίας.

Παράδειγμα που επεξηγεί τις παραγράφους 159-170

Πλαίσιο

Λόγω πρόσφατης αγοράς, μια οικονομική οντότητα σχεδιάζει να κλείσει ένα εργοστάσιο σε δέκα μήνες και, τη στιγμή εκείνη, να τερματίσει την απασχόληση όλων των εναπομενόντων εργαζομένων στο εργοστάσιο. Επειδή η οικονομική οντότητα έχει ανάγκη την εμπειρογνωμοσύνη του προσωπικού του εργοστασίου προκειμένου να ολοκληρώσει ορισμένες συμβάσεις, ανακοινώνει πρόγραμμα τερματισμού της απασχόλησης με τους εξής όρους:

Κάθε εργαζόμενος που παραμένει και παρέχει υπηρεσία έως το κλείσιμο του εργοστασίου θα λάβει κατά την ημερομηνία τερματισμού 30.000ΝΜ σε μετρητά. Οι εργαζόμενοι που θα αποχωρήσουν πριν από το κλείσιμο του εργοστασίου θα λάβουν 10.000ΝΜ.

Στο εργοστάσιο απασχολούνται 120 άτομα. Κατά τον χρόνο της αναγγελίας του προγράμματος η οικονομική οντότητα αναμένει ότι θα αποχωρήσουν 20 εργαζόμενοι πριν από το κλείσιμο του εργοστασίου. Συνεπώς, οι συνολικές αναμενόμενες ταμειακές εκροές βάσει του σχεδίου ανέρχονται σε 3.200.000ΝΜ (δηλαδή 20 × 10.000ΝΜ + 100 × 30.000ΝΜ). Σύμφωνα με την παράγραφο 160, η οικονομική οντότητα καταλογίζει τις παροχές σε αντάλλαγμα για τον τερματισμό της απασχόλησης ως παροχές τερματισμού και λογιστικοποιεί τις παροχές που χορηγούνται σε αντάλλαγμα των υπηρεσιών ως βραχυπρόθεσμες παροχές σε εργαζομένους.

▼M31

Παροχές τερματισμού της υπηρεσίας

Οι παροχές που χορηγούνται ως αντάλλαγμα για τον τερματισμό της απασχόλησης είναι 10.000ΝΜ. Αυτό είναι το ποσό που θα πρέπει να καταβάλει η οικονομική οντότητα για τον τερματισμό της απασχόλησης, ανεξάρτητα εάν οι εργαζόμενοι παραμείνουν και παράσχουν υπηρεσία έως το κλείσιμο του εργοστασίου ή αποχωρήσουν πριν από το κλείσιμο. Μολονότι οι εργαζόμενοι μπορούν να αποχωρήσουν πριν από το κλείσιμο, ο τερματισμός της απασχόλησης όλων των εργαζομένων είναι απόρροια απόφασης της οικονομικής οντότητας να κλείσει το εργοστάσιο και να τερματίσει την απασχόλησή τους (δηλαδή όλοι οι εργαζόμενοι θα παύσουν να απασχολούνται μόλις κλείσει το εργοστάσιο). Συνεπώς, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει υποχρέωση 1.200.000ΝΜ (ήτοι 120 × 10.000ΝΜ) για τις παροχές τερματισμού σύμφωνα με το πρόγραμμα παροχών στους εργαζομένους κατά τον χρόνο της αναγγελίας του προγράμματος τερματισμού της απασχόλησης ή κατά τον χρόνο αναγνώρισης από την οικονομική οντότητα του κόστους αναδιάρθρωσης συνεπεία του κλεισίματος του εργοστασίου, ανάλογα με το ποια χρονική στιγμή είναι προγενέστερη.

Παροχές έναντι προσφερόμενης υπηρεσίας

Οι αυξημένες παροχές που θα λάβουν οι εργαζόμενοι εάν παράσχουν υπηρεσία για ολόκληρη τη δεκάμηνη περίοδο αποτελούν αντάλλαγμα για τις υπηρεσίες που θα παρασχεθούν καθόλη την εν λόγω περίοδο. Η οικονομική οντότητα τις καταλογίζει ως βραχυπρόθεσμες παροχές σε εργαζομένους επειδή αναμένει να τις διακανονίσει εντός δώδεκα μηνών μετά το τέλος της ετήσιας περιόδου αναφοράς. Στο συγκεκριμένο παράδειγμα δεν απαιτείται προεξόφληση, οπότε αναγνωρίζεται σε δαπάνη 200.000ΝΜ (ήτοι 2.000.000ΝΜ ÷ 10) σε κάθε μήνα κατά τη διάρκεια της περιόδου υπηρεσίας των δέκα μηνών, με αντίστοιχη αύξηση στη λογιστική αξία της υποχρέωσης.

Γνωστοποίηση

171 Μολονότι το παρόν πρότυπο δεν απαιτεί ειδικές γνωστοποιήσεις για παροχές λόγω τερματισμού, άλλα ΔΠΧΑ μπορεί να απαιτούν γνωστοποιήσεις. Για παράδειγμα, το ΔΛΠ 24 απαιτεί να γνωστοποιούνται οι παροχές σε εργαζομένους για τα κύρια διοικητικά στελέχη. Το ΔΛΠ 1 απαιτεί γνωστοποίηση της δαπάνης παροχών σε εργαζομένους.

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΚΑΙ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

172 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν πρότυπο για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2013 ή μετά από αυτήν. Επιτρέπεται η προγενέστερη εφαρμογή. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει το παρόν πρότυπο για προγενέστερη περίοδο, το γεγονός αυτό γνωστοποιείται.

173 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν πρότυπο αναδρομικά, σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 *Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη*, εκτός εάν:

α) η οικονομική οντότητα δεν χρειάζεται να προσαρμόσει τη λογιστική αξία περιουσιακών στοιχείων εκτός του πεδίου εφαρμογής του παρόντος προτύπου για αλλαγές στο κόστος παροχών σε εργαζομένους που είχαν συμπεριληφθεί στη λογιστική αξία πριν από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής. η ημερομηνία αρχικής εφαρμογής είναι η αρχή της ενωρίτερης από τις προηγούμενες περιόδους που εμφανίζεται στις πρώτες οικονομικές καταστάσεις στις οποίες η οντότητα υιοθετεί το παρόν πρότυπο.

β) Στις οικονομικές καταστάσεις για περιόδους που αρχίζουν πριν από την 1η Ιανουαρίου 2014 η οικονομική οντότητα δεν χρειάζεται να παρουσιάσει συγκριτικές πληροφορίες για τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από την παράγραφο 145 σχετικά με την ευαισθησία της δέσμευσης καθορισμένων παροχών.

174 Το ΔΠΧΑ 13, που εκδόθηκε τον Μάιο του 2011, τροποποίησε τον ορισμό της εύλογης αξίας στην παράγραφο 8 και τροποποίησε την παράγραφο 113. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές όταν εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 13.

▼M44

175 *Με τα προγράμματα καθορισμένων παροχών: Εισφορές εργαζομένων* (Τροποποιήσεις του ΔΛΠ 19), που εκδόθηκε τον Νοέμβριο του 2013, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 93-94. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν

▼**M44**

λόγω τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιουλίου 2014 ή αργότερα αναδρομικά, σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 *Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη*. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις εν λόγω τροποποιήσεις για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼**M48**

176 Με τις *Ετήσιες βελτιώσεις των ΔΠΧΑ του κύκλου 2012-2014*, που εκδόθηκαν τον Σεπτέμβριο του 2014, τροποποιήθηκε η παράγραφος 83 και προστέθηκε η παράγραφος 177. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει την τροποποίηση αυτή για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2016 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή νωρίτερα. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει την εν λόγω τροποποίηση για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

177 Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει την τροποποίηση της παραγράφου 176 από την έναρξη της ενωρίτερης συγκριτικής περιόδου που παρουσιάζεται στις πρώτες οικονομικές καταστάσεις στις οποίες εφαρμόζει την τροποποίηση η οντότητα. Οποιαδήποτε αρχική προσαρμογή προκύπτει από την εφαρμογή της τροποποίησης αναγνωρίζεται στα κέρδη εις νέον στην αρχή εκείνης της περιόδου.

▼**M66**

179 Με το έγγραφο *Τροποποίηση, Περικοπή ή Διακανονισμός του Προγράμματος* (τροποποιήσεις του ΔΛΠ 19), που εκδόθηκε τον Φεβρουάριο του 2018, προστέθηκαν οι παράγραφοι 101Α, 122Α και 123Α, και τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 57, 99, 120, 123, 125, 126 και 156. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις παρούσες τροποποιήσεις στις τροποποιήσεις, περικοπές ή διακανονισμούς του προγράμματος που λαμβάνουν χώρα κατά ή μετά την έναρξη της πρώτης ετήσιας περιόδου αναφοράς, που αρχίζει την 1η Ιανουαρίου 2019 ή μεταγενέστερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή νωρίτερα. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις εν λόγω τροποποιήσεις νωρίτερα, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

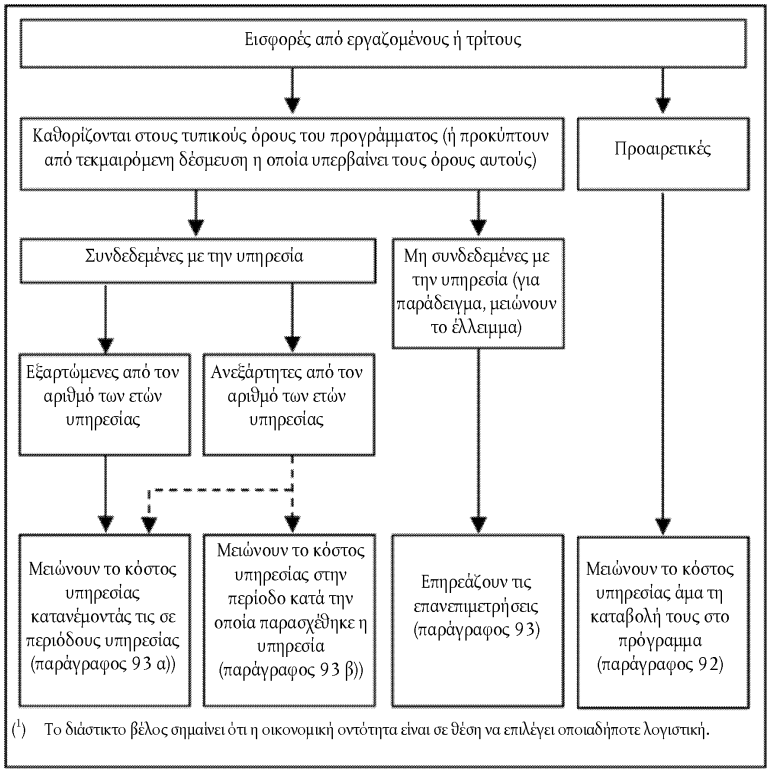
▼**M31**

Προσάρτημα Α

Οδηγίες εφαρμογής

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του παρόντος ΔΠΧΑ. Περιγράφει την εφαρμογή των παραγράφων 92-93 και έχει την ίδια ισχύ με τα άλλα μέρη του ΔΠΧΑ.

Α1 Οι λογιστικές απαιτήσεις για εισφορές από εργαζομένους ή τρίτους εμφαίνονται στο κατωτέρω διάγραμμα.



([1]) Το διάστικτο βέλος σημαίνει ότι η οικονομική οντότητα είναι σε θέση να επιλέγει οποιαδήποτε λογιστική.

▼B

ΔΙΕΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 20

Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ►M8 [1] ◄

1. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται για τη λογιστική παρακολούθηση και γνωστοποίηση των κρατικών επιχορηγήσεων, καθώς και για τη γνωστοποίηση άλλων μορφών κρατικής ενίσχυσης.

2. Το παρόν Πρότυπο 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 των τιμών ή σε παρόμοιας φύσης συμπληρωματικές πληροφορίες·

▼M8

β) κρατική υποστήριξη, που παρέχεται στην οικονομική οντότητα με τη μορφή οφελών, που είναι διαθέσιμα για τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους ή ζημίας ή που προσδιορίζονται ή περιορίζονται βάσει της υποχρέωσης φόρου εισοδήματος. Παραδείγματα τέτοιων οφελών είναι οι φορολογικές απαλλαγές, οι φορολογικές πιστώσεις λόγω επένδυσης, οι πρόσθετες αποσβέσεις και οι μειωμένοι συντελεστές φόρου·

▼B

γ) κρατική συμμετοχή στην ιδιοκτησία της οικονομική οντότητας·

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 Δημόσιο, στους κρατικούς φορείς και σε παρόμοιους τοπικούς, εθνικούς ή διεθνείς φορείς.

Κρατική υποστήριξη είναι μέτρο που λαμβάνεται από το κράτος με σκοπό την παροχή οικονομικού οφέλους σε συγκεκριμένη οικονομική οντότητα ή σειρά οικονομικών οντοτήτων, που πληρούν ορισμένα κριτήρια. Για τους σκοπούς του παρόντος 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.

Κρατικές επιχορηγήσεις είναι ενίσχυση που παρέχεται από το κράτος με τη μορφή μεταβίβασης πόρων σε μια οικονομική οντότητα, σε ανταπόδοση του ότι αυτή έχει τηρήσει ή πρόκειται να τηρήσει ορισμένους όρους που σχετίζονται με τη λειτουργία της. Δεν περιλαμβάνονται στην έννοια αυτή οι κρατικές ενισχύσεις που λόγω της μορφής τους δεν είναι επιδεικτικές αποτιμήσεως, καθώς και οι συναλλαγές με το δημόσιο για τις οποίες δεν είναι δυνατός ο διαχωρισμός από τις συνήθεις συναλλαγές της οικονομικής οντότητας. [2]

([1]) Ως μέρος των *Βελτιώσεων στα Δ.Π.Χ.Α.* που εκδόθηκαν τον Μάιο του 2008, το Συμβούλιο τροποποίησε την ορολογία που χρησιμοποιείται στο παρόν Πρότυπο για να συμφωνεί με άλλα *Δ.Π.Χ.Α.*, ως ακολούθως:
(α) το «φορολογητέο εισόδημα» τροποποιήθηκε σε «φορολογητέο κέρδος η φορολογική ζημία»
(β) το «αναγνώριση ως έσοδο/έξοδο» τροποποιήθηκε ως «αναγνώριση στα αποτελέσματα»,
(γ) το «πίστωση απευθείας στα δικαιώματα/ίδια κεφάλαια των μετόχων» τροποποιήθηκε ως «αναγνωρίζεται εκτός των αποτελεσμάτων» και
(δ) το «αναθεώρηση λογιστικής εκτίμησης» τροποποιήθηκε ως «μεταβολή λογιστικής εκτίμησης».

([2]) Βλ. επίσης τη Διερμηνεία ΜΕΔ-10 *Κρατική υποστήριξη — Καμία ειδική σχέση με επιχειρηματικές δραστηριότητες*.

▼B

Επιχορηγήσεις που αφορούν περιουσιακά στοιχεία είναι κρατικές επιχορηγήσεις που έχουν ως βασικό όρο ότι η οικονομική οντότητα που τις δικαιούται πρέπει να αγοράσει, κατασκευάσει ή με οποιοδήποτε άλλο τρόπο, αποκτήσει μακροπρόθεσμα περιουσιακά στοιχεία. Είναι δυνατόν, επίσης, να ορίζονται και πρόσθετοι όροι αναφορικά με το είδος ή την τοποθεσία των περιουσιακών στοιχείων ή με τη χρονική περίοδο στην οποία αυτά πρέπει να αποκτηθούν ή να παραμείνουν στην κατοχή της επιχείρησης.

Επιχορηγήσεις που αφορούν τα έσοδα είναι κρατικές επιχορηγήσεις που δεν σχετίζονται με περιουσιακά στοιχεία.

Χαριστικά δάνεια είναι δάνεια για τα οποία ο δανειστής παραιτείται από την εξόφλησή τους, εφόσον τηρηθούν ορισμένες προκαθορισμένες προϋποθέσεις.

▼M33

Εύλογη αξία είναι η τιμή που θα λάμβανε μια οντότητα για την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου ή που θα κατέβαλε μια οντότητα για τη μεταβίβαση μιας υποχρέωσης σε μια κανονική συναλλαγή μεταξύ συμμετεχόντων στην αγορά κατά την ημερομηνία επιμέτρησης. (Βλ. ΔΠΧΑ 13 *Επιμέτρηση εύλογης αξίας.)*

▼B

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 είναι η ενθάρρυνση της οικονομικής οντότητας να αναλάβει δραστηριότητες που, κανονικά, δεν θα αναλάμβανε χωρίς την παροχή της υποστήριξης.

5. Δύο είναι οι λόγοι που η λήψη κρατικής ενίσχυσης από μια οικονομική οντότητα μπορεί να είναι σημαντική για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων. Πρώτον είναι ότι, στην περίπτωση που έχουν μεταβιβαστεί πόροι στην οικονομική οντότητα, πρέπει να βρεθεί η κατάλληλη λογιστική μέθοδος της μεταβίβασης αυτής. Δεύτερον, είναι επιθυμητή η παροχή ένδειξης της έκτασης κατά την οποία έχει ωφεληθεί η οικονομική οντότητα, κατά την καλυπτόμενη περίοδο αναφοράς. Αυτό διευκολύνει τη σύγκριση των οικονομικών καταστάσεων μιας οικονομικής οντότητας με εκείνες των προηγούμενων περιόδων, όσο και με εκείνες άλλων οικονομικών οντοτήτων.

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 χρηματικών επιχορηγήσεων, δεν αναγνωρίζονται μέχρις ότου υπάρξει εύλογη βεβαιότητα ότι:

α) η οικονομική οντότητα θα συμμορφωθεί με τους όρους που τις διέπουν και

β) οι επιχορηγήσεις θα εισπραχθούν.

8. Κρατική επιχορήγηση δεν αναγνωρίζεται ώσπου να υπάρξει εύλογη βεβαιότητα ότι η οικονομική οντότητα 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.

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 οικονομική οντότητα θα εκπληρώσει τους όρους της μη αποπληρωμής του.

▼**M53**

10Α. Το όφελος ενός κρατικού δανείου με επιτόκιο χαμηλότερο από εκείνων της αγοράς, θεωρείται κρατική επιχορήγηση. Το δάνειο αναγνωρίζεται και επιμετράται σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9 *Χρηματοοικονομικά μέσα*. Το όφελος του χαμηλότερου επιτοκίου από εκείνων της αγοράς, επιμετράται ως η διαφορά μεταξύ της αρχικής λογιστικής αξίας του δανείου που προσδιορίζεται σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9 και των ληφθέντων εισπράξεων. Το όφελος αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο. Η οικονομική οντότητα εξετάζει τους όρους και τις δεσμεύσεις που έχουν ικανοποιηθεί ή που πρέπει να ικανοποιηθούν, κατά τον προσδιορισμό του κόστους το οποίο πρόκειται να αποζημιώσει το όφελος του δανείου.

▼**B**

11. Όταν μία κρατική επιχορήγηση έχει αναγνωριστεί, κάθε σχετική ενδεχόμενη υποχρέωση ή ενδεχόμενο περιουσιακό στοιχείο αντιμετωπίζεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 37 *Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία*.

▼**M8**

12. Οι κρατικές επιχορηγήσεις αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα σε συστηματική βάση κατά τις περιόδους στις οποίες η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει ως έξοδα το σχετικό κόστος το οποίο οι κρατικές επιχορηγήσεις αντισταθμίζουν.

13. Υπάρχουν δύο τρόποι γενικής προσέγγισης του λογιστικού χειρισμού των κρατικών επιχορηγήσεων: η κεφαλαιακή προσέγγιση, σύμφωνα με την οποία η αναγνώριση της επιχορήγησης αναγνωρίζεται εκτός αποτελεσμάτων και ο χειρισμός μέσω εσόδων, σύμφωνα με τον οποίο μια κρατική επιχορήγηση αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα για μία ή περισσότερες περιόδους.

14. Όσοι υποστηρίζουν την κεφαλαιακή προσέγγιση, προβάλλουν τα εξής επιχειρήματα:

(α) οι κρατικές επιχορηγήσεις αποτελούν μέσο χρηματοδότησης και, επομένως, πρέπει να εμφανίζονται με αυτή την μορφή στην κατάσταση οικονομικής θέσης, παρά να αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα και να συμψηφίζουν τα έξοδα τα οποία χρηματοδοτούν. Επειδή δεν αναμένεται αποπληρωμή, τέτοιες επιχορηγήσεις θα πρέπει να αναγνωρίζονται εκτός των αποτελεσμάτων.

(β) δεν αρκεί η αναγνώριση κρατικών επιχορηγήσεων στα αποτελέσματα, επειδή δεν έχουν κερδηθεί αλλά αντιπροσωπεύουν ένα κίνητρο που παρέχεται από το κράτος χωρίς το σχετικό κόστος.

15. Τα επιχειρήματα που προβάλλονται υπέρ του χειρισμού μέσω εσόδων, είναι τα ακόλουθα:

(α) δεδομένου ότι οι κρατικές επιχορηγήσεις αποτελούν εισπράξεις που δεν προέρχονται από τους μετόχους, δεν πρέπει να αναγνωρίζονται απευθείας στα ίδια κεφάλαια αλλά πρέπει να αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα στις κατάλληλες περιόδους.

(β) οι κρατικές επιχορηγήσεις σπάνια δίνονται χωρίς αντάλλαγμα. Για να τις καρπωθεί μια οικονομική οντότητα πρέπει να συμμορφωθεί με τους όρους χορήγησής τους και να εκπληρώσει τις προβλεπόμενες δεσμεύσεις. Επομένως πρέπει να αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα κατά τις περιόδους στις οποίες η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει ως έξοδα το σχετικό κόστος για το οποίο θεωρούνται ως αποζημίωση οι κρατικές επιχορηγήσεις.

(γ) εφόσον οι φόροι εισοδήματος και οι λοιποί φόροι είναι έξοδα, λογικό είναι οι κρατικές επιχορηγήσεις που αποτελούν προέκταση φορολογικών πολιτικών να αντιμετωπίζονται μέσω αποτελεσμάτων.

▼M8

16. Αποτελεί θεμελιώδη αρχή του χειρισμού μέσω εσόδων, η αναγνώριση των κρατικών επιχορηγήσεων στα αποτελέσματα σε συστηματική βάση κατά τις περιόδους στις οποίες η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει ως έξοδα τα σχετικά κόστη για τα οποία θεωρούνται ως αποζημίωση οι κρατικές επιχορηγήσεις. Η αναγνώριση κρατικών επιχορηγήσεων στα αποτελέσματα με βάση τις εισπράξεις δεν είναι σύμφωνη με την παραδοχή της λογιστικής αρχής των δουλευμένων εσόδων/εξόδων (βλ. Δ.Λ.Π. 1 *Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων*) και θα ήταν αποδεκτή μόνο αν δεν υπήρχε βάση για την κατανομή της επιχορήγησης σε περιόδους άλλες από αυτή κατά την οποία ελήφθη.

17. Στις περισσότερες περιπτώσεις είναι εύκολο να προσδιοριστούν οι περίοδοι στις οποίες η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει το κόστος ή τα έξοδα που σχετίζονται με κρατική επιχορήγηση. Κατά συνέπεια, οι επιχορηγήσεις που καλύπτουν συγκεκριμένα έξοδα αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα της ίδιας περιόδου στην οποία αφορούν τα έξοδα αυτά Ομοίως, οι επιχορηγήσεις που συνδέονται με αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία αναγνωρίζονται, συνήθως, στα αποτελέσματα στη διάρκεια των περιόδων και η αναγνώρισή τους γίνεται αναλογικά με τις αποσβέσεις που χρεώνονται για αυτά τα περιουσιακά στοιχεία

18. Οι επιχορηγήσεις επενδύσεων σε μη αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία, μπορεί επίσης να προϋποθέτουν την εκπλήρωση ορισμένων δεσμεύσεων, και συνεπώς θα αναγνωρίζονταν στα αποτελέσματα των περιόδων που επιβαρύνθηκαν με το κόστος αντιμετώπισης αυτών των δεσμεύσεων. Για παράδειγμα, μια επιχορήγηση για οικόπεδο μπορεί να δοθεί με τον όρο ανέγερσης κτιρίου στο χώρο του οικοπέδου, οπότε θα ήταν σωστό να αναγνωριστεί στα αποτελέσματα κατά τη διάρκεια ζωής του κτιρίου.

▼B

19. Μερικές φορές, η λήψη επιχορηγήσεων αποτελεί μέρος μιας δέσμης οικονομικών ή φορολογικών μέτρων, τα οποία διέπονται από ορισμένους όρους. Στις περιπτώσεις αυτές, απαιτείται προσοχή για την αναγνώριση των συνθηκών δημιουργίας κόστους και εξόδων, που προσδιορίζουν τις περιόδους στη διάρκεια των οποίων θα καταλογιστεί η επιχορήγηση. Μπορεί να είναι θεμιτή η κατανομή μέρους της επιχορήγησης με μία βάση και μέρους αυτής με άλλη βάση.

▼M8

20. Κρατική επιχορήγηση που καθίσταται εισπρακτέα ως αντιστάθμιση για έξοδα ή ζημίες που ήδη πραγματοποιήθηκαν ή προκειμένου να παρασχεθεί στην οικονομική οντότητα άμεση οικονομική υποστήριξη χωρίς να επισύρει σχετικό μελλοντικό κόστος, αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα της περιόδου κατά την οποία καθίσταται εισπρακτέα.

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

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

▼B

Μη χρηματικές κρατικές επιχορηγήσεις

23. Μια κρατική επιχορήγηση μπορεί να λάβει τη μορφή μεταβίβασης ενός μη χρηματικού περιουσιακού στοιχείου, όπως ένα οικόπεδο ή άλλοι πόροι, για εκμετάλλευση από την οικονομική οντότητα. Στις περιπτώσεις αυτές, η εκτίμηση της εύλογης αξίας του μη χρηματικού 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 αναγνώριση τόσο του περιουσιακού στοιχείου όσο και της επιχορήγησης με συμβολικό ποσό.

Παρουσίαση των επιχορηγήσεων που αφορούν περιουσιακά στοιχεία

24. Οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν περιουσιακά στοιχεία, συμπεριλαμβανομένων των μη χρηματικών κρατικών επιχορηγήσεων σε εύλογη αξία, εμφανίζονται στον ισολογισμό είτε με τη μορφή εσόδων επόμενων χρήσεων, 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).

▼M8

26. Μία μέθοδος αναγνωρίζει την επιχορήγηση ως αναβαλλόμενα έσοδα που αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα σε συστηματική βάση κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου.

27. Η άλλη μέθοδος, εκπίπτει την επιχορήγηση κατά τον υπολογισμό της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου. Η επιχορήγηση αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα κατά τη διάρκεια της ζωής ενός αποσβεστέου περιουσιακού στοιχείου ως μειωμένο έξοδο απόσβεσης.

▼B

28. Η αγορά περιουσιακών στοιχείων και η λήψη των σχετικών επιχορηγήσεων μπορεί να προκαλέσουν σημαντικές μεταβολές στις ταμιακές ροές της οικονομικής οντότητας. Για τον λόγο αυτόν, αλλά και για να δοθεί η εικόνα της συνολικής επένδυσης σε περιουσιακά στοιχεία, οι μεταβολές αυτές εμφανίζονται πολλές φορές σε ξεχωριστό κονδύλι στην ►M5 κατάσταση των ταμιακών ροών ◄, άσχετα αν, ►M5 για τους σκοπούς της παρουσίασης στην κατάσταση οικονομικής θέσης ◄, η επιχορήγηση έχει αφαιρεθεί ή όχι από τα αντίστοιχα περιουσιακά στοιχεία.

Παρουσίαση των επιχορηγήσεων που αφορούν έσοδα

▼M31

29. Οι επιχορηγήσεις που αφορούν έσοδα παρουσιάζονται ως τμήμα του κέρδους ή της ζημίας, είτε ξεχωριστά είτε κάτω από κάποιον γενικό τίτλο, όπως «Λοιπά έσοδα». Εναλλακτικά αφαιρούνται από τα αντίστοιχα έξοδα.

———————

▼B

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 δεν θα επηρεάζονταν από επιχορήγηση. Υπέρ της δεύτερης μεθόδου υπάρχει το επιχείρημα ότι τα έξοδα θα μπορούσαν κάλλιστα να μην είχαν γίνει από την οικονομική οντότητα, αν η επιχορήγηση δεν ήταν διαθέσιμη, και η παρουσίαση του εξόδου χωρίς συμψηφισμό με την επιχορήγηση θα ήταν παραπλανητική.

▼B

31. Και οι δύο μέθοδοι θεωρούνται παραδεκτές για την παρουσίαση των επιχορηγήσεων που αφορούν τα 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.

Αποπληρωμή κρατικών επιχορηγήσεων

▼M8

32. Κρατική επιχορήγηση για την οποία δημιουργείται υποχρέωση αποπληρωμής της λογιστικοποιείται ως μεταβολή λογιστικής εκτίμησης (βλέπε Δ.Λ.Π. 8 Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη). Η αποπληρωμή μιας επιχορήγησης που αφορά έσοδα, θα συμψηφίζεται πρώτα με το αναπόσβεστο αναβαλλόμενο πιστωτικό υπόλοιπο που έχει αναγνωρισθεί σχετικά με την επιχορήγηση. Εφόσον η αποπληρωμή υπερβαίνει αυτό το υπόλοιπο ή στην περίπτωση που δεν υπάρχει τέτοιο υπόλοιπο, η αποπληρωμή θα αναγνωρίζεται άμεσα στα αποτελέσματα. Η αποπληρωμή επιχορήγησης που αφορά περιουσιακό στοιχείο θα αναγνωρίζεται σε αύξηση της λογιστικής αξίας του στοιχείου αυτού ή σε μείωση του πιστωτικού υπολοίπου του σχετικού λογαριασμού εσόδων επόμενων χρήσεων, κατά το ποσό που αποπληρώνεται Το σωρευμένο ποσό των πρόσθετων αποσβέσεων, που μέχρι το χρόνο της πιο πάνω αποπληρωμής θα είχε αναγνωριστεί στα αποτελέσματα, αν δεν υπήρχε η επιχορήγηση, θα αναγνωρισθεί άμεσα στα αποτελέσματα.

▼B

33. Οι συνθήκες που δημιουργούν θέμα αποπληρωμής της επιχορήγησης που αφορά περιουσιακό στοιχείο μπορεί να απαιτούν εξέταση της πιθανής απομείωσης της εναπομένουσας 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 οικονομικής οντότητας.

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 οικονομικής οντότητας αποτελεί η περίπτωση που μέρος των πωλήσεων της οικονομικής οντότητας βασίζεται στο πρόγραμμα κρατικών προμηθειών. Μολονότι δεν αμφισβητείται η ύπαρξη του οφέλους για την οικονομική οντότητα, 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.

▼M8

_____

▼B

38. Στο παρόν Πρότυπο, η κρατική υποστήριξη δεν περιλαμβάνει την παροχή υποδομής για τη βελτίωση των γενικών δικτύων μεταφορών και συγκοινωνιών και την παροχή εξελιγμένων διευκολύνσεων, όπως είναι τα έργα άρδευσης και δικτύωσης ύδατος, που είναι διαθέσιμα σε μία συνεχή αδιευκρίνιστη βάση προς όφελος όλης της τοπικής κοινωνίας.

▼B

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

39. Τα ακόλουθα γνωστοποιούνται:

α) η ακολουθούμενη λογιστική πολιτική για τις κρατικές επιχορηγήσεις, περιλαμβανομένων και των μεθόδων παρουσίασής τους στις οικονομικές καταστάσεις·

β) η φύση και έκταση των κρατικών επιχορηγήσεων που αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις, καθώς και μία ένδειξη για άλλες μορφές κρατικής ενίσχυσης από τις οποίες η οικονομική οντότητα έχει ωφεληθεί άμεσα και

γ) ανεκπλήρωτοι όροι και λοιπά ενδεχόμενα που σχετίζονται με κρατική υποστήριξη, η οποία έχει αναγνωριστεί.

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

40. Η οικονομική οντότητα κατά την πρώτη εφαρμογή αυτού του Προτύπου, θα:

α) συμμορφωθεί, όπου συντρέχει περίπτωση, στις απαιτούμενες γνωστοποιήσεις και

β) είτε:

i) θα αναμορφώσει τις οικονομικές καταστάσεις της για την αλλαγή της λογιστικής μεθόδου, σύμφωνα με το ΔΛΠ 8, ή

ii) θα εφαρμόσει τις λογιστικές διατάξεις του Προτύπου αυτού μόνο για τις επιχορηγήσεις ή το μέρος των επιχορηγήσεων που το δικαίωμα είσπραξης ή η υποχρέωση αποπληρωμής τους δημιουργείται μετά από την ημερομηνία έναρξης ισχύος του Προτύπου.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

41. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται για οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 1984.

▼M5

42. Στο Δ.Λ.Π. 1 (όπως αναθεωρήθηκε το 2007) τροποποιήθηκε η ορολογία που χρησιμοποιείται στα Δ.Π.Χ.Α. Προστέθηκε επίσης η παράγραφος 29Α. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την 1η Ιανουαρίου 2009 ή μετά από αυτήν. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει το Δ.Λ.Π. 1 (που αναθεωρήθηκε το 2007) για προγενέστερη περίοδο, οι τροποποιήσεις εφαρμόζονται σε εκείνη την προγενέστερη περίοδο.

▼M8

43. Απαλείφθηκε η παράγραφος 37 και προστέθηκε η παράγραφος 10Α, από τις *Βελτιώσεις στα Δ.Π.Χ.Α*. που εκδόθηκαν τον Μάιο του 2008. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει μελλοντικά αυτές τις τροποποιήσεις σε κρατικά δάνεια που έχουν ληφθεί σε ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την 1η Ιανουαρίου 2009 ή αργότερα. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Αν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις τροποποιήσεις αυτές για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼M33

45. Το ΔΠΧΑ 13, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο 2011, προβλέπει τροποποίηση του ορισμού της εύλογης αξίας της παραγράφου 3. Μια οντότητα οφείλει να εφαρμόζει την τροποποίηση αυτή όταν εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 13.

▼M31

46. Η *Παρουσίαση των στοιχείων των λοιπών συνολικών εσόδων* (τροποποιήσεις στο Δ.Λ.Π. 1), που εκδόθηκε τον Ιούνιο 2011, τροποποίησε την παράγραφο 29 και απάλειψε την παράγραφο 29Α. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές όταν εφαρμόζει το ΔΛΠ 1, όπως τροποποιήθηκε τον Ιούνιο του 2011.

▼M53

48. Με το ΔΠΧΑ 9, όπως εκδόθηκε τον Ιούλιο του 2014, τροποποιήθηκε η παράγραφος 10Α και διαγράφηκαν οι παράγραφοι 44 και 47. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις.

▼B

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 21

Οι επιδράσεις μεταβολών των τιμών συναλλάγματος

ΣΚΟΠΟΣ

1. Μια οικονομική οντότητα μπορεί να διεξάγει δραστηριότητες στο εξωτερικό με δύο τρόπους. Μπορεί να έχει συναλλαγές σε ξένα νομίσματα ή δικές της εκμεταλλεύσεις στο εξωτερικό. Επιπρόσθετα, μια οικονομική οντότητα μπορεί να παρουσιάζει τις οικονομικές της καταστάσεις σε ξένο νόμισμα. Ο σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να προσδιορίσει τον τρόπο με τον οποίο πρέπει να συμπεριλαμβάνονται συναλλαγές σε ξένο νόμισμα και εκμεταλλεύσεις στο εξωτερικό στις οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής οντότητας και τον τρόπο με τον οποίο μετατρέπονται οι οικονομικές καταστάσεις σε νόμισμα παρουσίασης.

2. Πρωταρχικά θέματα είναι η επιλογή της συναλλαγματικής ισοτιμίας και η παρουσίαση των επιδράσεων των μεταβολών των συναλλαγματικών ισοτιμιών στις οικονομικές καταστάσεις.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

▼M53

3. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται:

α) κατά τη λογιστική αντιμετώπιση των συναλλαγών και των υπολοίπων σε συνάλλαγμα, εξαιρουμένων των συναλλαγών σε παράγωγα και των υπολοίπων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 9 *Χρηματοοικονομικά μέσα*·

▼B

β) στη μετατροπή των αποτελεσμάτων και της οικονομικής θέσης εκμεταλλεύσεων στο εξωτερικό, που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής οντότητας ►M32 ——————— ◄ με τη μεθοδο της καθαρής θέσης και

γ) στη μετατροπή των αποτελεσμάτων και της οικονομικής θέσης της οικονομικής οντότητας σε νόμισμα παρουσίασης.

▼M53

4. Το ΔΠΧΑ 9 εφαρμόζεται σε πολλά παράγωγα συναλλάγματος και, συνεπώς, αυτά εξαιρούνται από το πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου. Ωστόσο, τα παράγωγα συναλλάγματος που δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 9 (π.χ. ορισμένα παράγωγα συναλλάγματος που ενσωματώνονται σε άλλες συμβάσεις) εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου. Επιπρόσθετα, το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται όταν η οικονομική οντότητα μετατρέπει ποσά που σχετίζονται με παράγωγα από το λειτουργικό νόμισμα στο νόμισμα παρουσίασης.

5. Το παρόν Πρότυπο δεν εφαρμόζεται στη λογιστική αντιστάθμισης στοιχείων σε συνάλλαγμα, συμπεριλαμβανομένης της αντιστάθμισης καθαρής επένδυσης σε εκμετάλλευση στο εξωτερικό. Το ΔΠΧΑ 9 εφαρμόζεται στη λογιστική αντιστάθμισης.

▼B

6. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται στην παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων της οικονομικής οντότητας σε ξένο νόμισμα και θέτει τις απαιτήσεις ώστε οι προκύπτουσες οικονομικές καταστάσεις να χαρακτηρίζονται ως 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.

7. Το παρόν Πρότυπο δεν εφαρμόζεται στην παρουσίαση σε ►M5 μια κατάσταση των ταμιακών ροών που αφορά τις ταμιακές ροές που προκύπτουν ◄ από συναλλαγές σε ξένο νόμισμα ή στη μετατροπή των ταμιακών ροών μιας εκμετάλλευσης στο εξωτερικό (βλ. ΔΛΠ 7 ►M5 *Κατάσταση των ταμιακών ροών* ◄).

▼B

ΟΡΙΣΜΟΙ

8. Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται στο παρόν 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.

▼M33

Εύλογη αξία είναι η τιμή που θα λάμβανε μια οντότητα για την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου ή που θα κατέβαλε μια οντότητα για τη μεταβίβαση μιας υποχρέωσης σε μια κανονική συναλλαγή μεταξύ συμμετεχόντων στην αγορά κατά την ημερομηνία επιμέτρησης. (Βλ. ΔΠΧΑ 13 *Επιμέτρηση εύλογης αξίας.)*

▼B

Ξένο νόμισμα είναι ένα νόμισμα διαφορετικό από το νόμισμα λειτουργίας της οικονομικής οντότητας.

Εκμετάλλευση στο εξωτερικό είναι μια θυγατρική ή συγγενής εταιρεία, μια ►M32 κοινή ρύθμιση ◄ ή υποκατάστημα της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας, οι δραστηριότητες της οποίας βασίζονται ή διεξάγονται σε χώρα διαφορετική ή σε νόμισμα διαφορετικό εκείνου της οικονομικής οντότητας.

Νόμισμα λειτουργίας είναι το νόμισμα του κύριου οικονομικού περιβάλλοντος στο οποίο δραστηριοποιείται η οικονομική οντότητα.

Όμιλος είναι μια μητρική εταιρεία 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 οικονομικής 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 οικονομική οντότητα συνήθως είναι εκείνο στο οποίο δημιουργεί και αναλίσκει μετρητά κατά κύριο λόγο. Η οικονομική 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 είδη κόστους που συνδέονται με την παροχή αγαθών και υπηρεσιών (συχνά πρόκειται για το νόμισμα στο οποίο εκφράζονται και διακανονίζονται τέτοια είδη κόστους).

▼B

10. Οι ακόλουθοι παράγοντες επίσης δύνανται να παρέχουν μια ένδειξη του νομίσματος λειτουργίας της οικονομικής οντότητας:

α) το νόμισμα στο οποίο αντλούνται κεφάλαια από χρηματοδοτικές δραστηριότητες (για παράδειγμα, η έκδοση χρεωστικών και συμμετοχικών τίτλων)·

β) το νόμισμα στο οποίο συνήθως τηρούνται 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 οικονομικής οντότητας (η αναφέρουσα οικονομική οντότητα, στο πλαίσιο αυτό, όντας η οικονομική οντότητα που κατέχει την εκμετάλλευση στο εξωτερικό ως θυγατρική, υποκατάστημα, συγγενή εταιρεία ή ►**M32** κοινή ρύθμιση): ◄

α) αν οι δραστηριότητες της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό διεξάγονται ως επέκταση εκείνων της αναφέρουσας οικονομικής 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 οικονομική οντότητα και εμβάζει το προϊόν των πωλήσεων στην οικονομική οντότητα αυτή. Παράδειγμα της δεύτερης περίπτωσης είναι όταν η εκμετάλλευση συσσωρεύει ταμιακά διαθέσιμα και άλλα χρηματικά στοιχεία, προβαίνει σε έξοδα, 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 οικονομικής 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 δεσμεύσεων χωρίς την εισροή κεφαλαίων από την αναφέρουσα οικονομική οντότητα.

12. Όταν η σύνθεση των προαναφερόμενων παραγόντων 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 παράγοντες της παραγράφου 9 προτού εξετάσει τους παράγοντες των παραγράφων 10 και 11, που έχουν σχεδιαστεί για να παρέχουν επιπρόσθετη τεκμηρίωση προκειμένου να προσδιοριστεί το νόμισμα λειτουργίας της οικονομικής οντότητας.

13. Το νόμισμα λειτουργίας της οικονομικής οντότητας αντανακλά τις υποκείμενες συναλλαγές, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που την αφορούν. Συνεπώς, όταν καθοριστεί, το νόμισμα λειτουργίας δεν 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 οικονομικής οντότητας επαναδιατυπώνονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 29 *Παρουσίαση οικονομικών στοιχείων σε υπερπληθωριστικές οικονομίες*. Η οικονομική 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 εταιρείας).

▼B

Καθαρή επένδυση σε εκμετάλλευση στο εξωτερικό

15. Μια οικονομική οντότητα μπορεί να έχει ένα χρηματικό στοιχείο, που είναι εισπρακτέο από εκμετάλλευση στο εξωτερικό ή πληρωτέο σε αυτή. Στοιχείο, ο διακανονισμός του οποίου δεν έχει προγραμματιστεί ούτε αναμένεται να συμβεί στο προβλεπόμενο μέλλον, αποτελεί, στην ουσία, μέρος της καθαρής επένδυσης της οικονομικής οντότητας στην εν λόγω εκμετάλλευση και αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με τις παραγράφους 32 και 33. Οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις ή τα δάνεια περιλαμβάνονται στα χρηματικά στοιχεία του είδους αυτού. Δεν περιλαμβάνονται εμπορικές απαιτήσεις ή πληρωτέοι λογαριασμοί.

15Α. Η οικονομική οντότητα που διαθέτει ένα χρηματικό στοιχείο που είναι εισπρακτέο από ή πληρωτέο σε εκμετάλλευση στο εξωτερικό μπορεί να είναι οποιαδήποτε θυγατρική του ομίλου. Για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα έχει δύο θυγατρικές την Α και την Β. Η θυγατρική Β είναι εκμετάλλευση στο εξωτερικό. Η θυγατρική Α χορηγεί δάνειο στην θυγατρική Β. Το δάνειο της θυγατρικής Α, το οποίο είναι εισπρακτέο έναντι της θυγατρικής Β, θα αποτελέσει μέρος της καθαρής επένδυσης της οικονομικής οντότητας στην θυγατρική Β σε περίπτωση που δεν προγραμματιστεί ή δεν είναι πιθανό να γίνει διακανονισμός του δανείου στο προβλεπόμενο μέλλον. Το ίδιο θα ίσχυε και εάν η θυγατρική Α ήταν η ίδια εκμετάλλευση στο εξωτερικό.

Χρηματικά στοιχεία

▼M54

16. Το βασικό χαρακτηριστικό ενός χρηματικού στοιχείου είναι το δικαίωμα λήψης (ή η δέσμευση παράδοσης) σταθερού ή προσδιορίσιμου αριθμού νομισματικών μονάδων. Παραδείγματα αποτελούν, μεταξύ άλλων: συντάξεις και άλλεςπαροχές σε εργαζομένους καταβλητέες σε μετρητά, προβλέψεις που διακανονίζονται σε μετρητά, υποχρεώσεις από μισθώσεις· και καταβολές μερισμάτων σε μετρητά που αναγνωρίζονται ως υποχρέωση. Ομοίως, συμβόλαιο λήψης (ή παράδοσης) μεταβλητού αριθμού ίδιων συμμετοχικών τίτλων της οικονομικής 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 δέσμευσης παράδοσης) σταθερού ή προσδιορίσιμου αριθμού νομισματικών μονάδων. Παραδείγματα αποτελούν, μεταξύ άλλων: ποσά που προπληρώνονται για αγαθά και υπηρεσίες, υπεραξία, άυλα περιουσιακά στοιχεία, αποθέματα, ενσώματα πάγια, περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης, και προβλέψεις που πρόκειται να διακανονιστούν με την παράδοση μη χρηματικού στοιχείου.

▼B

ΠΕΡΙΛΗΨΗ ΤΗΣ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗΣ ΠΟΥ ΟΡΙΖΕΙ ΤΟ ΠΑΡΟΝ ΠΡΟΤΥΠΟ

17. Κατά την κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων, κάθε οικονομική οντότητα —είτε πρόκειται για ανεξάρτητη οικονομική οντότητα, οικονομική οντότητα με εκμεταλλεύσεις στο εξωτερικό (όπως μια μητρική εταιρεία) ή εκμετάλλευση στο εξωτερικό (όπως μία θυγατρική ή ένα υποκατάστημα)— καθορίζει το νόμισμα λειτουργίας της σύμφωνα με τις παραγράφους 9-14. Η οικονομική 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. Η οικονομική οντότητα μετατρέπει τα στοιχεία που είναι σε συνάλλαγμα στο λειτουργικό της νόμισμα και αναφέρει την επίδραση αυτής της μετατροπής, σύμφωνα με τις παραγράφους 20-37 και 50.

▼B

18. Πολλές αναφέρουσες οικονομικές οντότητες περιλαμβάνουν κάποιες μεμονωμένες οικονομικές οντότητες (π.χ. ένας όμιλος αποτελείται από μία μητρική εταιρεία και μία ή περισσότερες θυγατρικές). Διάφοροι τύποι οικονομικών οντοτήτων, είτε είναι μέλη ομίλων είτε όχι, μπορούν να έχουν συμμετοχή σε συγγενείς επιχειρήσεις ή ►M32 κοινές ρυθμίσεις. ◄ Επίσης, μπορούν να έχουν υποκαταστήματα. Πρέπει τα αποτελέσματα και η οικονομική θέση κάθε μεμονωμένης οικονομικής οντότητας που συμπεριλαμβάνεται στην αναφέρουσα οικονομική οντότητα να μετατρέπονται στο νόμισμα παρουσίασης της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας. Το παρόν Πρότυπο επιτρέπει το νόμισμα παρουσίασης της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας να είναι οποιοδήποτε νόμισμα (ή νομίσματα). Τα αποτελέσματα και η οικονομική θέση οποιασδήποτε μεμονωμένης οικονομικής οντότητας που περιλαμβάνεται στην αναφέρουσα οικονομική οντότητα της οποίας το νόμισμα λειτουργίας διαφέρει από το νόμισμα παρουσίασης, μετατρέπονται σύμφωνα με τις παραγράφους 38-50.

►M32 19. Το παρόν πρότυπο επιτρέπει επίσης σε μεμονωμένες οικονομικές οντότητες που καταρτίζουν οικονομικές καταστάσεις ή σε μια οικονομική οντότητα που καταρτίζει ατομικές οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με το ΔΛΠ 27 *Ατομικές οικονομικές καταστάσεις* να παρουσιάζουν τις οικονομικές καταστάσεις τους σε οποιοδήποτε νόμισμα (ή νομίσματα). ◄ Αν το νόμισμα λειτουργίας της οικονομικής 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 που προκύπτουν όταν μια οικονομική οντότητα:

α) αγοράζει ή πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες, των οποίων η τιμή εκφράζεται σε ξένο νόμισμα·

β) λαμβάνει ή παρέχει χρηματοδοτήσεις, όταν τα εισπρακτέα ή τα εξοφλητέα ποσά εκφράζονται σε ξένο νόμισμα ή

γ) αποκτά ή διαθέτει περιουσιακά στοιχεία ή αναλαμβάνει και διακανονίζει υποχρεώσεις που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα, καθ' οιονδήποτε άλλο τρόπο.

21. Η αρχική αναγνώριση στο νόμισμα λειτουργίας, μιας συναλλαγής σε ξένο νόμισμα, 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, συχνά χρησιμοποιείται μια 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.

▼M5

Παρουσίαση κατά τις λήξεις μεταγενέστερων περιόδων αναφοράς

▼M33

23. **Στο τέλος κάθε περιόδου αναφοράς:**

▼B

α) τα σε ξένο νόμισμα, χρηματικά στοιχεία, μετατρέπονται με την ισοτιμία κλεισίματος·

β) τα μη χρηματικά στοιχεία, που επιμετρώνται βάσει του ιστορικού κόστους σε ξένο νόμισμα, μετατρέπονται με τη συναλλαγματική ισοτιμία της ημερομηνίας της συναλλαγής και

▼M33

γ) **τα μη χρηματικά στοιχεία που επιμετρούνται στην εύλογη αξία σε ξένο νόμισμα μετατρέπονται βάσει των συναλλαγματικών ισοτιμιών που υπήρχαν κατά την ημερομηνία επιμέτρησης της εύλογης αξίας.**

▼B

24. Η λογιστική αξία ενός στοιχείου προσδιορίζεται σε συνδυασμό με άλλα σχετικά Πρότυπα. Για παράδειγμα, διαφορετικές κατηγορίες ενσώματων παγίων μπορεί να επιμετρώνται βάσει της εύλογης αξίας ή του ιστορικού κόστους, σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 *Ενσώματα πάγια.* 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 από την εξέταση για πιθανές ζημίες απομείωσης και του ανακτήσιμου ποσού. Όταν τέτοιο περιουσιακό στοιχείο είναι μη χρηματικό και επιμετράται σε ξένο νόμισμα, η λογιστική αξία προσδιορίζεται με τη σύγκριση:

α) του κόστους ή της λογιστικής αξίας, όπως αρμόζει, μετατρεπόμενη στη συναλλαγματική ισοτιμία της ημερομηνίας στην οποία το ποσό προσδιορίστηκε (ήτοι την ισοτιμία της ημερομηνίας συναλλαγής για στοιχείο που επιμετράται με βάσει το ιστορικό κόστος) και

β) της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας ή του ανακτήσιμου ποσού, 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 έχει 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 είχαν διακανονιστεί αν οι ταμιακές ροές αυτές είχαν συμβεί κατά την ημερομηνία επιμέτρησης. Αν προσωρινά δεν διατίθεται συναλλαγματική ισοτιμία μεταξύ δύο νομισμάτων, η τιμή που χρησιμοποιείται είναι η πρώτη μεταγενέστερη τιμή στην οποία μπορούσαν να γίνουν ανταλλαγές.

Αναγνώριση συναλλαγματικών διαφορών

▼M53

27. Όπως σημειώθηκε στις παραγράφους 3 στοιχείο α) και 5, το ΔΠΧΑ 9 εφαρμόζεται στη λογιστική αντιστάθμισης για τα στοιχεία σε συνάλλαγμα. Η εφαρμογή της λογιστικής αντιστάθμισης απαιτεί από την οικονομική οντότητα να αντιμετωπίζει λογιστικά κάποιες συναλλαγματικές διαφορές κατά τρόπο διαφορετικό από αυτόν που καθορίζει το παρόν Πρότυπο για την αντιμετώπιση των συναλλαγματικών διαφορών. Για παράδειγμα, το ΔΠΧΑ 9 απαιτεί οι συναλλαγματικές διαφορές σε χρηματικά στοιχεία που εμπίπτουν στα μέσα αντιστάθμισης για αντιστάθμιση ταμειακών ροών, να αναγνωρίζονται αρχικά στα λοιπά συνολικά έσοδα στον βαθμό που η αντιστάθμιση είναι αποτελεσματική.

▼B

28. Οι συναλλαγματικές διαφορές, που προκύπτουν κατά τον 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, αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα της περιόδου στην οποία προκύπτουν, με εξαίρεση των όσων ορίζονται στην παράγραφο 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 μια 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 ►**M5** αναγνωρίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα ◄, κάθε συναλλαγματικό στοιχείο του κέρδος ή της ζημίας ►**M5** αναγνωρίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα ◄. Αντιστρόφως, όταν κέρδος ή ζημία σε μη χρηματικό στοιχείο αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, κάθε συναλλαγματικό στοιχείο του κέρδος ή της ζημίας αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.

31. Άλλα Πρότυπα απαιτούν κάποια κέρδη και ζημίες να ►**M5** αναγνωρίζονται στα λοιπά συνολικά έσοδα ◄. Για παράδειγμα, το ΔΛΠ 16 απαιτεί κάποια κέρδη και ζημίες που προκύπτουν από την επανεκτίμηση αξίας ενσώματων παγίων να ►**M5** αναγνωρίζονται στα λοιπά συνολικά έσοδα ◄. Όταν τέτοιο περιουσιακό στοιχείο επιμετράται σε ξένο νόμισμα, η παράγραφος 23γ) 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 και στα ίδια κεφάλαια.

32. Συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν σε χρηματικό στοιχείο που αποτελεί μέρος της καθαρής επένδυσης της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας σε εκμετάλλευση στο εξωτερικό (βλ. παράγραφο 15) αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας ή στις μεμονωμένες οικονομικές καταστάσεις της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό, όπως αρμόζει. Στις οικονομικές καταστάσεις που περιλαμβάνουν την εκμετάλλευση στο εξωτερικό και την αναφέρουσα οικονομική οντότητα (ήτοι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις όταν η εκμετάλλευση στο εξωτερικό είναι θυγατρική εταιρεία), τέτοιες συναλλαγματικές διαφορές ►**M5** αναγνωρίζονται αρχικά στα λοιπά συνολικά έσοδα και ανακατατάσσονται από τα ίδια κεφάλαια στα αποτελέσματα ◄ κατά τη διάθεση της καθαρής επένδυσης, σύμφωνα με την παράγραφο 48.

33. Όταν ένα χρηματικό στοιχείο αποτελεί μέρος της καθαρής επένδυσης της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας σε 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. Εάν ένα τέτοιο στοιχείο εκφράζεται στο νόμισμα λειτουργίας της ξένης εκμετάλλευσης, προκύπτει συναλλαγματική διαφορά στις μεμονωμένες οικονομικές καταστάσεις της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας, σύμφωνα με την παράγραφο 28. Εάν ένα τέτοιο στοιχείο εκφράζεται σε νόμισμα διαφορετικό από το νόμισμα λειτουργίας είτε της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας είτε της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό, τότε προκύπτει συναλλαγματική διαφορά τόσο στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις της αναφέρουσας οντότητας όσο και στις μεμονωμένες οικονομικές καταστάσεις της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό, σύμφωνα με την παράγραφο 28 Τέτοιες συναλλαγματικές διαφορές ►**M5** αναγνωρίζονται στα λοιπά συνολικά έσοδα ◄ στις οικονομικές καταστάσεις που περιλαμβάνουν την εκμετάλλευση στο εξωτερικό και την αναφέρουσα οντότητα (δηλαδή οικονομικές καταστάσεις στις οποίες η εκμετάλλευση στο εξωτερικό είναι ενοποιημένη ►**M32** ——————— ◄ ή αντιμετωπίζεται λογιστικά με τη μέθοδο της καθαρής θέσης).

▼B

34. Όταν μια οικονομική οντότητα τηρεί τα λογιστικά βιβλία ή στοιχεία της σε νόμισμα εκτός του νομίσματος λειτουργίας της, κατά την κατάρτιση των οικονομικών της καταστάσεων 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 αναγνωριστεί εξ αρχής στο νόμισμα λειτουργίας. Για παράδειγμα, τα χρηματικά στοιχεία μετατρέπονται στο νόμισμα λειτουργίας με την ισοτιμία κλεισίματος και τα μη χρηματικά στοιχεία που επιμετρώνται με βάση 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 οικονομικής οντότητας, η οικονομική οντότητα 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 οικονομικής οντότητας αντανακλά τις υποκείμενες συναλλαγές, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που την αφορούν. Συνεπώς, όταν καθοριστεί, το νόμισμα λειτουργίας μπορεί να μεταβληθεί μόνον αν υπάρξει μεταβολή σε εκείνες τις υποκείμενες συναλλαγές, τα γεγονότα ή τις περιστάσεις. Για παράδειγμα, μια 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 οικονομικής οντότητας.

37. Η επίδραση μιας μεταβολής στο νόμισμα λειτουργίας λογιστικοποιείται μελλοντικά. Με άλλα λόγια, η οικονομική 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. ►**M5** Συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από τη μετατροπή εκμετάλλευσης στο εξωτερικό που παλαιότερα κατατάσσοντο στα λοιπά συνολικά έσοδα σύμφωνα με τις παραγράφους 32 και 39(γ) δεν ανακατατάσσονται από τα ίδια κεφάλαια στα αποτελέσματα μέχρι τη διάθεση της εκμετάλλευσης. ◄

ΧΡΗΣΗ ΝΟΜΙΣΜΑΤΟΣ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΕΤΙΚΟΥ ΤΟΥ ΝΟΜΙΣΜΑΤΟΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ

Μετατροπή στο νόμισμα παρουσίασης

38. Η οικονομική οντότητα μπορεί να παρουσιάζει τις οικονομικές της καταστάσεις σε οποιοδήποτε νόμισμα (ή νομίσματα). Αν το νόμισμα παρουσίασης διαφέρει από το νόμισμα λειτουργίας της οικονομικής οντότητας, μετατρέπει τα αποτελέσματα και την οικονομική θέση της στο νόμισμα παρουσίασης. Για παράδειγμα, όταν σε έναν όμιλο περιλαμβάνονται μεμονωμένες οικονομικές οντότητες με διαφορετικά νομίσματα λειτουργίας, τα αποτελέσματα και η οικονομική θέση κάθε οικονομικής οντότητας εκφράζονται σε κοινό νόμισμα ώστε να είναι δυνατή η παρουσίαση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

▼M31

39. Τα αποτελέσματα και η οικονομική θέση της οικονομικής οντότητας της οποίας το νόμισμα λειτουργίας δεν είναι το νόμισμα υπερπληθωριστικής οικονομίας μετατρέπονται σε διαφορετικό νόμισμα παρουσίασης σύμφωνα με τις ακόλουθες διαδικασίες:

▼B

α) περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις για κάθε ισολογισμό που παρουσιάζεται (συμπεριλαμβανομένων των συγκρίσιμων κονδυλίων), μετατρέπονται ►**M5** με τις ισοτιμίες κλεισίματος κατά την ημερομηνία εκείνης της κατάστασης οικονομικής θέσης ◄·

▼M31

β) έσοδα και έξοδα για κάθε κατάσταση αποτελεσμάτων και λοιπών συνολικών εσόδων (συμπεριλαμβανομένων των συγκρίσιμων κονδυλίων), μετατρέπονται με τις συναλλαγματικές ισοτιμίες που ίσχυαν κατά την ημερομηνία των συναλλαγών και

▼B

γ) κάθε προκύπτουσα συναλλαγματική διαφορά αναγνωρίζεται ►M5 στα λοιπά συνολικά έσοδα ◄.

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 που αναφέρονται στην παράγραφο 39γ) προκύπτουν από:

▼M5

α) τη μετατροπή εσόδων και εξόδων με τις συναλλαγματικές ισοτιμίες των ημερομηνιών των συναλλαγών και των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων με την ισοτιμία κλεισίματος·

▼B

β) τη μετατροπή των υπολοίπων έναρξης των καθαρών περιουσιακών στοιχείων με ισοτιμία κλεισίματος που διαφέρει από την προηγούμενη ισοτιμία κλεισίματος.

►M5 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 οικονομικής οντότητας. Το σωρευμένο ποσό των συναλλαγματικών διαφορών παρουσιάζεται σε διακεκριμένο στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων μέχρι τη διάθεση της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό. 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 ►M11 μειοψηφικές συμμετοχές ◄, επιμερίζονται ►M11 στις μειοψηφικές συμμετοχές ◄ και αναγνωρίζονται ως μέρος αυτών στον ενοποιημένο ισολογισμό.

42. Τα αποτελέσματα και η οικονομική θέση της οικονομικής οντότητας της οποίας το νόμισμα λειτουργίας είναι νόμισμα υπερπληθωριστικής οικονομίας μετατρέπονται σε διαφορετικό νόμισμα παρουσίασης, σύμφωνα με τις ακόλουθες διαδικασίες:

α) όλα τα ποσά (ήτοι περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις, στοιχεία των ιδίων κεφαλαίων, έσοδα και έξοδα, συμπεριλαμβανομένων των συγκρίσιμων κονδυλίων) 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 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 οικονομικής οντότητας είναι το νόμισμα υπερπληθωριστικής οικονομίας, η οικονομική οντότητα επαναδιατυπώνει τις οικονομικές της καταστάσεις σύμφωνα με το ΔΛΠ 29 προτού εφαρμόσει τη μέθοδο μετατροπής που παρατίθεται στην παράγραφο 42, με εξαίρεση τα συγκρίσιμα κονδύλια που έχουν μετατραπεί σε νόμισμα μη υπερπληθωριστικής οικονομίας [βλ. παράγραφο 42 στοιχείο β)]. Όταν η οικονομία παύει να είναι υπερπληθωριστική και η οικονομική οντότητα δεν επαναδιατυπώνει πλέον τις οικονομικές της καταστάσεις σύμφωνα με το ΔΛΠ 29, χρησιμοποιεί ως ιστορικά στοιχεία κόστους για τη μετατροπή στο νόμισμα παρουσίασης τα ποσά που επαναδιατυπώθηκαν στα επίπεδα των τιμών της ημερομηνίας που η οικονομική οντότητα έπαψε να επαναδιατυπώνει τις οικονομικές της καταστάσεις.

▼B

Μετατροπή εκμετάλλευσης στο εξωτερικό

44. Επιπρόσθετα των παραγράφων 38-43, εφαρμόζονται οι παράγραφοι 45-47 όταν τα αποτελέσματα και η οικονομική θέση μιας εκμετάλλευσης στο εξωτερικό μετατρέπονται σε νόμισμα παρουσίασης ώστε να συμπεριληφθεί στις οικονομικές καταστάσεις της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας μέσω ενοποίησης ►M32 ——————— ◄ ή με τη μέθοδο της καθαρής θέσης.

►M32 45. Η ενσωμάτωση των αποτελεσμάτων και της οικονομικής θέσης μιας εκμετάλλευσης στο εξωτερικό με αυτά της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας, ακολουθεί τις κανονικές διαδικασίες της ενοποίησης, όπως την απάλειψη των ενδοεταιρικών υπολοίπων και συναλλαγών μιας θυγατρικής (βλ. ΔΠΧΑ 10 *Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις*). ◄ 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 επειδή το χρηματικό στοιχείο αντιπροσωπεύει μια δέσμευση να μετατραπεί ένα νόμισμα σε ένα άλλο και εκθέτει την αναφέρουσα οικονομική οντότητα σε κέρδος ή ζημία από συναλλαγματικές διακυμάνσεις. ►M5 Κατά συνέπεια, στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας, μία τέτοια συναλλαγματική διαφορά συνεχίζει να αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα ή, αν προκύπτει από τις συνθήκες που περιγράφονται στην παράγραφο 32, αναγνωρίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα και σωρεύεται ως διακεκριμένο στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων μέχρι τη διάθεση της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό. ◄

►M32 46. Όταν οι οικονομικές καταστάσεις μιας εκμετάλλευσης στο εξωτερικό φέρουν διαφορετική ημερομηνία από εκείνη της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας, συχνά η εκμετάλλευση στο εξωτερικό συντάσσει επιπρόσθετες καταστάσεις με την ημερομηνία των οικονομικών καταστάσεων της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας. Όταν δεν συμβαίνει αυτό, το ΔΠΧΑ 10 επιτρέπει τη χρήση διαφορετικής ημερομηνίας αναφοράς, εφόσον 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 που ισχύει στη λήξη της περιόδου αναφοράς της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό. Γίνονται προσαρμογές για σημαντικές μεταβολές των συναλλαγματικών ισοτιμιών μέχρι τη λήξη της περιόδου αναφοράς της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας σύμφωνα με το ΔΠΧΠ 10. ◄ ►M32 Η ίδια προσέγγιση ακολουθείται στην εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης σε συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες σύμφωνα με το ΔΛΠ 28 (όπως τροποποιήθηκε το 2011). ◄

47. Κάθε υπεραξία που προκύπτει κατά την απόκτηση εκμετάλλευσης στο εξωτερικό και οποιεσδήποτε προσαρμογές της εύλογης αξίας των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων προκύπτουν κατά την απόκτηση της εν λόγω εκμετάλλευσης, αντιμετωπίζονται ως περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό. Συνεπώς, εκφράζονται στο νόμισμα λειτουργίας της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό και μετατρέπονται με την ισοτιμία κλεισίματος σύμφωνα με τις παραγράφους 39 και 42.

▼M11

Διάθεση ή τμηματική διάθεση εκμετάλλευσης εξωτερικού

▼M5

48. Κατά τη διάθεση της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό, το σωρευμένο ποσό των συναλλαγματικών διαφορών που σχετίζονται με εκείνη την εκμετάλλευση στο εξωτερικό που αναγνωρίστηκαν στα λοιπά συνολικά έσοδα και σωρεύτηκαν σε διακεκριμένο στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων, θα ανακατατάσσεται από τα ίδια κεφάλαια στα αποτελέσματα (ως προσαρμογή από ανακατάταξη) όταν αναγνωριστεί το κέρδος ή η ζημία από αυτή την διάθεση (βλέπε Δ.Λ.Π. 1 *Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων* (όπως αναθεωρήθηκε το 2007).

▼**M32**

48Α. Πέραν από τη διάθεση ολόκληρης της συμμετοχής μιας οικονομικής οντότητας σε μια εκμετάλλευση στο εξωτερικό, οι ακόλουθες μερικές διαθέσεις λογιστικοποιούνται ως διαθέσεις:

α) όταν η μερική διάθεση συνεπάγεται την απώλεια του ελέγχου μιας θυγατρικής που περιλαμβάνει μια εκμετάλλευση στο εξωτερικό, ανεξάρτητα από το αν η οικονομική οντότητα διατηρεί μια μη ελέγχουσα συμμετοχή στην πρώην θυγατρική της μετά τη μερική διάθεση· και

β) όταν η παρακρατηθείσα συμμετοχή μετά την τμηματική διάθεση μιας συμμετοχής σε κοινή ρύθμιση ή μερική διάθεση μιας συμμετοχής σε συγγενή εταιρεία που περιλαμβάνει μια εκμετάλλευση στο εξωτερικό είναι ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο που περιλαμβάνει μια εκμετάλλευση στο εξωτερικό.

γ) [διαγράφηκε]

▼**M11**

48Β. Κατά τη διάθεση θυγατρικής, που περιλαμβάνει εκμετάλλευση εξωτερικού, το σωρευμένο ποσό συναλλαγματικών διαφορών που αφορά αυτήν την εκμετάλλευση που έχουν λογιστεί στις μη ελέγχουσες συμμετοχές θα πάψουν να αναγνωρίζονται, αλλά δεν θα ανακαταταχθούν στα αποτελέσματα

48Γ. Κατά τη τμηματική διάθεση θυγατρικής, που περιλαμβάνει εκμετάλλευση εξωτερικού, η οικονομική οντότητα θα επαναλογίσει το αναλογικό μερίδιο από το σωρευτικό ποσό των συναλλαγματικών διαφορών που αναγνωρίζονται στα λοιπά συνολικά έσοδα στις μη ελέγχουσες συμμετοχές σ' αυτή την εκμετάλλευση εξωτερικού. Σε οποιαδήποτε άλλη τμηματική διάθεση μιας εκμετάλλευσης του εξωτερικού, η οικονομική οντότητα θα ανακατατάξει στο κέρδος ή τη ζημία μόνο το αναλογικό μερίδιο του σωρευτικού ποσού των συναλλαγματικών διαφορών που αναγνωρίζονται στα λοιπά συνολικά έσοδα.

48Δ. Η τμηματική διάθεση της συμμετοχής μιας οικονομικής οντότητας σε εκμετάλλευση του εξωτερικού είναι οποιαδήποτε μείωση στην συμμετοχή ιδιοκτησίας μιας οικονομικής οντότητας σε ξένη εκμετάλλευση, εκτός από τις μειώσεις της παραγράφου 48Α, που αντιμετωπίζονται λογιστικά ως διαθέσεις.

▼**M7**

49. Η οικονομική οντότητα μπορεί να διαθέσει ή να διαθέσει μερικώς τη συμμετοχή της σε μια εκμετάλλευση εξωτερικού μέσω πώλησης, ρευστοποίησης, αποπληρωμής του μετοχικού κεφαλαίου ή εγκατάλειψης ολόκληρης ή μέρους αυτής της οικονομικής οντότητας. Μια υποτίμηση της λογιστικής αξίας μιας εκμετάλλευσης εξωτερικού δεν συνιστά τμηματική διάθεση, είτε λόγω των δικών της ζημιών είτε λόγω απομείωσης που αναγνωρίστηκε από τον επενδυτή. Συνεπώς, κανένα μέρος των συναλλαγματικών κερδών ή ζημιών που έχει αναγνωριστεί στα λοιπά συνολικά έσοδα δεν ανακατατάσσεται στα αποτελέσματα κατά το χρόνο της υποτίμησης.

▼**B**

ΟΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΟΛΩΝ ΤΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

50. Τα κέρδη ή οι ζημίες που προκύπτουν από συναλλαγές σε ξένο νόμισμα και συναλλαγματικές διαφορές από τη μετατροπή των αποτελεσμάτων και της οικονομικής θέσης μιας οικονομικής οντότητας (συμπεριλαμβανομένης μιας εκμετάλλευσης στο εξωτερικό) σε διαφορετικό νόμισμα, μπορεί να έχουν φορολογικές επιπτώσεις. Το ΔΛΠ 12 *Φόροι εισοδήματος* εφαρμόζεται σε αυτές τις φορολογικές επιπτώσεις.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

51. Στις παραγράφους 53 και 55-57 οι αναφορές στο «νόμισμα λειτουργίας» ισχύουν για το νόμισμα λειτουργίας της μητρικής εταιρείας, όταν πρόκειται για όμιλο.

▼M53

52. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:

α) το ποσό των συναλλαγματικών διαφορών που αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα, πλην των διαφορών που προκύπτουν από χρηματοοικονομικά μέσα που επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9· και

▼M5

β) τις καθαρές συναλλαγματικές διαφορές που αναγνωρίζονται στα λοιπά συνολικά έσοδα και σωρεύονται σε ξεχωριστό συνθετικό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων, μαζί με μια συμφωνία του ποσού αυτών των συναλλαγματικών διαφορών στην αρχή και το τέλος της περιόδου.

▼B

53. Όταν το νόμισμα παρουσίασης είναι διαφορετικό από το νόμισμα λειτουργίας, γνωστοποιείται το γεγονός αυτό, όπως και το νόμισμα λειτουργίας, καθώς και ο λόγος που χρησιμοποιείται διαφορετικό νόμισμα παρουσίασης.

54. Όταν υπάρχει αλλαγή του νομίσματος λειτουργίας είτε της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας είτε μιας σημαντικής εκμετάλλευσης στο εξωτερικό, το γεγονός αυτό, καθώς και ο λόγος της μεταβολής του νομίσματος λειτουργίας, γνωστοποιούνται.

55. Όταν μια οικονομική οντότητα παρουσιάζει τις οικονομικές καταστάσεις της σε νόμισμα που διαφέρει από το νόμισμα λειτουργίας της, χαρακτηρίζει τις οικονομικές καταστάσεις ως σύμμορφες με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς μόνον εφόσον 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, οι οικονομικές οντότητες παρουσιάζουν τις οικονομικές τους καταστάσεις ή άλλες οικονομικές πληροφορίες σε νόμισμα που δεν είναι το νόμισμα λειτουργίας τους χωρίς να πληρούν τις απαιτήσεις της παραγράφου 55. Για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα μπορεί να μετατρέπει μόνον επιλεγμένα στοιχεία των οικονομικών της καταστάσεων σε άλλο νόμισμα. Ή, μια οικονομική 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 μια οικονομική 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:

α) διευκρινίζει με σαφήνεια ότι η 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 οικονομικής οντότητας και τη μέθοδο μετατροπής που εφαρμόστηκε για να προσδιορισθούν οι συμπληρωματικές πληροφορίες.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ

58. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο για ετήσιες λογιστικές περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2005, ή μετά από αυτήν. Η εφαρμογή νωρίτερα ενθαρρύνεται. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει το παρόν Πρότυπο για λογιστική περίοδο που αρχίζει πριν από την 1η Ιανουαρίου 2005, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼B

58Α. *Καθαρή επένδυση σε εκμετάλλευση στο εξωτερικό* (τροποποίηση του ΔΛΠ 21). Εκδόθηκε τον Δεκέμβριο 2005 και αφορά την προσθήκη της παραγράφου 15Α και την τροποποίηση της παραγράφου 33. Οι τροποποιήσεις τίθενται σε εφαρμογή από οικονομικές οντότητες για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2006 ή αργότερα. Η εφαρμογή νωρίτερα ενθαρρύνεται.

59. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την παράγραφο 47 μελλοντικά σε όλες τις αποκτήσεις που λαμβάνουν χώρα μετά την έναρξη της περιόδου αναφοράς κατά την οποία εφαρμόστηκε για πρώτη φορά το παρόν Πρότυπο. Η αναδρομική εφαρμογή της παραγράφου 47 σε προγενέστερες αποκτήσεις επιτρέπεται. Για απόκτηση εκμετάλλευσης στο εξωτερικό που αντιμετωπίζεται μελλοντικά αλλά η οποία έγινε πριν από την ημερομηνία της πρώτης εφαρμογής του παρόντος Προτύπου, η οικονομική οντότητα δεν επαναδιατυπώνει 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 οικονομικής οντότητας αντί της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό. Συνεπώς, οι προαναφερόμενες προσαρμογές στην υπεραξία και την εύλογη αξία είτε έχουν ήδη μετατραπεί στο νόμισμα λειτουργίας της οικονομικής οντότητας, είτε είναι μη χρηματικά στοιχεία σε ξένο νόμισμα, τα οποία απεικονίζονται με τη συναλλαγματική ισοτιμία της ημερομηνίας της απόκτησης.

60. Όποια άλλη μεταβολή προκύπτει από την εφαρμογή του παρόντος Προτύπου αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 8 *Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και λάθη*.

▼M5

60Α. Στο Δ.Λ.Π. 1 (όπως αναθεωρήθηκε το 2007) τροποποιήθηκε η ορολογία που χρησιμοποιείται στα Δ.Π.Χ.Α. Επιπρόσθετα, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 27, 30-33, 37, 39, 41, 45, 48 και 52. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές σε ετήσιες περιόδους που ξεκινούν από την 1η Ιανουαρίου 2009. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει το Δ.Λ.Π. 1 (που αναθεωρήθηκε το 2007) για προγενέστερη περίοδο, οι τροποποιήσεις εφαρμόζονται σε εκείνη την προγενέστερη περίοδο.

▼M29

60Β. Το ΔΛΠ 27 (όπως τροποποιήθηκε το 2008) πρόσθεσε τις παραγράφους 48Α–48Δ και τροποποίησε την παράγραφο 49. Μια οικονομική οντότητα θα εφαρμόσει αυτές τις τροποποιήσεις μελλοντικά για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιουλίου 2009 ή αργότερα. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει το ΔΛΠ 27 (που τροποποιήθηκε το 2008) για προγενέστερη περίοδο, οι τροποποιήσεις αυτές θα εφαρμοστούν και σε εκείνη τη προγενέστερη περίοδο.

60Δ. Η παράγραφος 60Β τροποποιήθηκε από *τις βελτιώσεις στα ΔΠΧΑ* που εκδόθηκαν τον Μάιο του 2010. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτή την τροποποίηση για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιουλίου 2010 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή.

▼M32

60ΣΤ. Το ΔΠΧΑ 10 και το ΔΠΧΑ 11, *Κοινές ρυθμίσεις,* τα οποία εκδόθηκαν τον Μάιο του 2011, τροποποίησαν τις παραγράφους 3 στοιχείο β), 8, 11, 18, 19, 33, 44–46 και 48Α. Μια οικονομική οντότητα θα εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις όταν εφαρμόζει τα ΔΠΧΑ 10 και ΔΠΧΑ 11.

▼M33

60Ζ. Το ΔΠΧΑ 13, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο 2011, προβλέπει τροποποίηση του ορισμού της εύλογης αξίας της παραγράφου 8 και τροποποίηση της παραγράφου 23. Μια οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 13.

▼M31

60Η. Η *Παρουσίαση των στοιχείων των λοιπών συνολικών εσόδων* (τροποποιήσεις στο Δ.Λ.Π. 1), που εκδόθηκε τον Ιούνιο 2011, τροποποίησε την παράγραφο 39. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την τροποποίηση αυτή όταν εφαρμόζει το ΔΛΠ 1, όπως τροποποιήθηκε τον Ιούνιο του 2011.

▼M53

60Ι. Με το ΔΠΧΑ 9, όπως εκδόθηκε τον Ιούλιο του 2014, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 3, 4, 5, 27 και 52 και διαγράφηκαν οι παράγραφοι 60Γ, 60Ε και 60Θ. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις.

▼**M54**

60ΙΑ Με το ΔΠΧΑ 16 *Μισθώσεις*, το οποίο εκδόθηκε τον Ιανουάριο του 2016, τροποποιήθηκε η παράγραφος 16. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 16, οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν την εν λόγω τροποποίηση.

▼**B**

ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΑΛΛΩΝ ΑΝΑΚΟΙΝΩΣΕΩΝ

61. Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 21, *Οι επιδράσεις μεταβολών των τιμών συναλλάγματος*, (αναθεωρημένο το 1993).

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 των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα ΔΛΠ 21 και 29* και

γ) ΜΕΔ-30 *Τηρούμενο νόμισμα — Μετατροπή από το νόμισμα αποτίμησης σε νόμισμα παρουσίασης*.

▼M1

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 23

Κόστος Δανεισμού

ΒΑΣΙΚΗ ΑΡΧΗ

1 Το κόστος δανεισμού που μπορεί να σχετίζεται άμεσα με την αγορά, κατασκευή ή παραγωγή ενός περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις αποτελεί τμήμα του κόστους του στοιχείου αυτού. Τα λοιπά είδη κόστους δανεισμού αναγνωρίζονται ως έξοδα.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

2 Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν το παρόν Πρότυπο για τη λογιστική παρακολούθηση του κόστους δανεισμού.

3 Το Πρότυπο δεν ασχολείται με το πραγματικό ή το τεκμαρτό κόστος κεφαλαίου, συμπεριλαμβανομένου και του προνομιούχου κεφαλαίου που δεν κατατάσσεται στις υποχρεώσεις.

▼M45

4 Οι οικονομικές οντότητες δεν υποχρεούνται να εφαρμόζουν το Πρότυπο σε κόστος δανεισμού που σχετίζεται άμεσα με την αγορά, κατασκευή ή παραγωγή:

(α) ενός περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις, το οποίο επιμετράται στην εύλογη αξία, για παράδειγμα ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 41 *Γεωργία*· ή

▼M1

(β) αποθεμάτων που παράγονται ή κατασκευάζονται σε μεγάλες ποσότητες και σε επαναλαμβανόμενη βάση.

ΟΡΙΣΜΟΙ

5 Στο παρόν Πρότυπο χρησιμοποιούνται οι ακόλουθοι όροι με τις έννοιες που καθορίζονται:

Κόστος δανεισμού είναι τόκοι και άλλες δαπάνες που πραγματοποιεί μια οικονομική οντότητα σε σχέση με το δανεισμό κεφαλαίων.

Περιουσιακό στοιχείο που πληροί τις προϋποθέσεις είναι ένα περιουσιακό στοιχείο που κατ' ανάγκη χρειάζεται μια σημαντική χρονική περίοδο προετοιμασίας για τη χρήση για την οποία προορίζεται ή για την πώλησή του.

▼M54

6 Το κόστος δανεισμού μπορεί να περιλαμβάνει:

▼M53

(α) τα έξοδα για τόκους που υπολογίζονται με βάση τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου όπως περιγράφεται στο ΔΠΧΑ 9·

▼M8

(β) [απαλείφθηκε]

(γ) [απαλείφθηκε]

▼M54

(δ) τόκους υποχρεώσεων από μισθώσεις που αναγνωρίζονται σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 16 *Μισθώσεις* και

▼M8

(ε) συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από λήψη δανείων σε ξένο νόμισμα, κατά την έκταση που αυτές θεωρούνται ως συμπληρωματικό ποσό του κόστους τόκων.

▼M45

7 Αναλόγως των συνθηκών, οποιοδήποτε από τα ακόλουθα μπορεί να θεωρηθεί περιουσιακό στοιχείο που πληροί τις προϋποθέσεις:

▼M1

(α) αποθέματα

(β) βιομηχανικές εγκαταστάσεις

▼M1

(γ) εγκαταστάσεις παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας

(δ) άυλα περιουσιακά στοιχεία

▼M45

(ε) επενδύσεις σε ακίνητα

(στ) καρποφόρα φυτά.

▼M1

Τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και τα αποθέματα που παράγονται ή κατασκευάζονται κατά τη διάρκεια μιας σύντομης χρονικής περιόδου δεν κατατάσσονται στα περιουσιακά στοιχεία που πληρούν τις προϋποθέσεις. Δεν αποτελούν περιουσιακά στοιχεία που πληρούν τις προϋποθέσεις όσα περιουσιακά στοιχεία είναι, κατά την απόκτησή τους, έτοιμα για τη χρήση για την οποία προορίζονται ή για πώληση.

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

8 Η οικονομική οντότητα κεφαλαιοποιεί το κόστος δανεισμού που μπορεί να σχετίζεται άμεσα με την αγορά, κατασκευή ή παραγωγή ενός περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις ως τμήμα του κόστους του στοιχείου αυτού. Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει λοιπά είδη κόστους δανεισμού ως έξοδα της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιήθηκαν.

9 Το κόστος δανεισμού που σχετίζεται άμεσα με την αγορά, κατασκευή ή παραγωγή ενός περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις αποτελεί τμήμα του κόστους του στοιχείου αυτού. Αυτό το κόστος δανεισμού κεφαλαιοποιείται ως τμήμα του κόστους του περιουσιακού στοιχείου, εφόσον πιθανολογείται ότι θα αποφέρει στο μέλλον οικονομικά οφέλη στην οικονομική οντότητα και μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα. Όταν μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει το ΔΛΠ 29 *Παρουσίαση Οικονομικών Στοιχείων σε Υπερπληθωριστικές Οικονομίες*, αναγνωρίζει ως έξοδο το τμήμα του κόστους δανεισμού που αντιστοιχεί στον πληθωρισμό κατά την ίδια περίοδο σύμφωνα με την παράγραφο 21 του ανωτέρω Προτύπου.

Κόστος δανεισμού που μπορεί να κεφαλαιοποιηθεί

10 Το κόστος δανεισμού που σχετίζεται άμεσα με την αγορά, κατασκευή ή παραγωγή ενός περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις είναι το κόστος δανεισμού εκείνο που θα μπορούσε να είχε αποφευχθεί αν δεν είχε γίνει η δαπάνη για το περιουσιακό στοιχείο που πληροί τις προϋποθέσεις. Όταν μια οικονομική οντότητα δανείζεται κεφάλαια ειδικώς για το σκοπό της απόκτησης κάποιου περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις, το κόστος δανεισμού που σχετίζεται άμεσα με αυτό το περιουσιακό στοιχείο μπορεί να προσδιοριστεί εύκολα.

11 Μπορεί να είναι δύσκολο να διαπιστωθεί άμεση σχέση μεταξύ συγκεκριμένων δανείων και κάποιου περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις, καθώς και να προσδιοριστούν τα δάνεια που θα μπορούσαν διαφορετικά να είχαν αποφευχθεί. Αυτή η δυσκολία ανακύπτει π.χ. όταν η χρηματοδοτική δραστηριότητα μιας οικονομικής οντότητας συντονίζεται από κεντρική υπηρεσία. Δυσκολίες επίσης ανακύπτουν όταν ένας όμιλος χρησιμοποιεί μια σειρά από χρεωστικούς τίτλους για να δανειστεί κεφάλαια με διαφορετικά επιτόκια και δανείζει αυτά τα κεφάλαια με διάφορους τρόπους σε άλλες οικονομικές οντότητες 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 περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις είναι δύσκολος και απαιτείται ορθή κρίση.

12 Στο βαθμό που μια οικονομική οντότητα δανείζεται κεφάλαια ειδικά για το σκοπό της απόκτησης ενός περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις, το ποσό του κόστους δανεισμού που είναι κατάλληλο για κεφαλαιοποίηση θα προσδιορίζεται ως το πραγματικό κόστος που πραγματοποιήθηκε στην περίοδο για το δανεισμό αυτό, μειωμένο με το τυχόν έσοδο από την προσωρινή τοποθέτηση αυτών των δανείων.

▼M1

13 Οι διαδικασίες χρηματοδότησης ενός περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις μπορεί να συνεπάγονται για την οικονομική οντότητα 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 περιουσιακό στοιχείο που πληροί τις προϋποθέσεις. Σε αυτές τις περιπτώσεις, τα κεφάλαια διατηρούνται πολλές φορές σε προσωρινή τοποθέτηση, μέχρι να δαπανηθούν για αυτό το περιουσιακό στοιχείο που πληροί τις προϋποθέσεις. Για τον προσδιορισμό του ποσού του κόστους δανεισμού, που είναι κατάλληλο για κεφαλαιοποίηση κατά τη διάρκεια μιας περιόδου, κάθε έσοδο, το οποίο αποκτάται από την τοποθέτηση τέτοιων κεφαλαίων, αφαιρείται από το κόστος δανεισμού που πραγματοποιήθηκε.

▼M67

14 Στον βαθμό που μια οικονομική οντότητα δανείζεται κεφάλαια που προέρχονται από γενικό δανεισμό και τα χρησιμοποιεί για τον σκοπό της απόκτησης ενός περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις, η οικονομική οντότητα προσδιορίζει το ποσό του κόστους δανεισμού που μπορεί να κεφαλαιοποιηθεί, με την εφαρμογή ενός επιτοκίου κεφαλαιοποίησης στις επενδυτικές δαπάνες για αυτό το περιουσιακό στοιχείο. Ως επιτόκιο κεφαλαιοποίησης λαμβάνεται ο σταθμισμένος μέσος όρος του κόστους δανεισμού, σε σχέση με όλα τα υφιστάμενα υπόλοιπα των δανείων της οικονομικής οντότητας κατά τη διάρκεια της περιόδου. Ωστόσο, η οικονομική οντότητα εξαιρεί από τον υπολογισμό αυτόν το κόστος δανεισμού σε σχέση με τα δάνεια που αφορούν ειδικά την απόκτηση ενός περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις, μέχρις ότου περατωθούν ουσιαστικά όλες οι αναγκαίες δραστηριότητες για να ετοιμαστεί το περιουσιακό στοιχείο για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή του. Το ποσό του κόστους δανεισμού που κεφαλαιοποιεί μια οικονομική οντότητα κατά τη διάρκεια μιας περιόδου δεν πρέπει να υπερβαίνει το ποσό του πραγματοποιούμενου, κατά την ίδια περίοδο, κόστους δανεισμού.

▼M1

15 Σε μερικές περιπτώσεις, για τον υπολογισμό του σταθμισμένου μέσου όρου του κόστους δανεισμού, είναι σκόπιμο 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 τον δικό της και μόνο δανεισμό.

Περιουσιακό στοιχείο που πληροί τις προϋποθέσεις και η λογιστική του αξία υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό

16 Όταν η λογιστική αξία ή το αναμενόμενο τελικό κόστος του περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του ή την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, η λογιστική του αξία μειώνεται ή μηδενίζεται σύμφωνα με τις απαιτήσεις άλλων Προτύπων. Σε ορισμένες περιπτώσεις, το ποσό της μείωσης ή διαγραφής αναστρέφεται, σύμφωνα με τα προαναφερόμενα Πρότυπα.

Έναρξη κεφαλαιοποίησης

17 Η οικονομική οντότητα αρχίζει την κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού ως τμήμα του κόστους του στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις από την ημερομηνία έναρξης. Η ημερομηνία έναρξης για την κεφαλαιοποίηση είναι η ημερομηνία που η οικονομική οντότητα πληροί όλες τις ακόλουθες προϋποθέσεις για πρώτη φορά:

(α) πραγματοποιεί επενδυτικές δαπάνες για το περιουσιακό στοιχείο,

(β) επιβαρύνεται με κόστος δανεισμού και

(γ) αναλαμβάνει δραστηριότητες που είναι αναγκαίες για να ετοιμαστεί το περιουσιακό στοιχείο για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή του.

▼M1

18 Οι επενδυτικές δαπάνες για ένα περιουσιακό στοιχείο που πληροί τις προϋποθέσεις, περιλαμβάνουν μόνο εκείνες που είχαν σαν αποτέλεσμα πληρωμές μετρητών, μεταβίβαση άλλων περιουσιακών στοιχείων ή την ανάληψη εντόκων υποχρεώσεων. Οι επενδυτικές δαπάνες μειώνονται με κάθε τμηματική είσπραξη ή 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 μιας λογιστικής 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.

19 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 παραγωγή ή ανάπτυξη που μεταβάλλει την κατάσταση ενός κατεχόμενου περιουσιακού στοιχείου. Για παράδειγμα, κόστος δανεισμού που πραγματοποιήθηκε ενώ ένα οικόπεδο βρίσκεται υπό διαμόρφωση, κεφαλαιοποιείται κατά τη χρήση στην οποία έχουν αναληφθεί οι σχετιζόμενες με τη διαμόρφωση δραστηριότητες. Όμως, το κόστος δανεισμού που πραγματοποιήθηκε ενώ το οικόπεδο, που αγοράσθηκε για οικοδομικούς σκοπούς, παραμένει χωρίς καμία σχετική αναπτυξιακή δραστηριότητα, δεν πληροί τις προϋποθέσεις κεφαλαιοποίησης.

Αναστολή κεφαλαιοποίησης

20 Μια οικονομική οντότητα αναστέλλει την κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού κατά τη διάρκεια παρατεταμένων περιόδων κατά τις οποίες διακόπτει την ενεργό ανάπτυξη ενός περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις.

21 Μια οικονομική οντότητα μπορεί να επιβαρυνθεί με κόστος δανεισμού για παρατεταμένο χρονικό διάστημα, κατά το οποίο διακόπτει τις δραστηριότητες που είναι αναγκαίες για να ετοιμαστεί ένα περιουσιακό στοιχείο για την αναμενόμενη χρήση ή πώλησή του. Τέτοιο κόστος είναι το κόστος κατοχής μερικώς ολοκληρωμένων περιουσιακών στοιχείων, το οποίο δεν πληροί τις προϋποθέσεις για κεφαλαιοποίηση. Ωστόσο, μια οικονομική οντότητα συνήθως δεν διακόπτει την κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού κατά τη διάρκεια μιας περιόδου στην οποία εκτελείται σημαντική τεχνική και διοικητική εργασία. Επίσης, μια οικονομική οντότητα δεν αναστέλλει την κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού όταν μια 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 μακράς περιόδου όταν η υψηλή στάθμη των υδάτων καθυστερεί την κατασκευή μιας γέφυρας, εφόσον μια τέτοια στάθμη είναι συνήθης κατά τη διάρκεια της κατασκευαστικής περιόδου στην εξεταζόμενη γεωγραφική περιοχή.

Παύση κεφαλαιοποίησης

22 Η οικονομική οντότητα παύει την κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού όταν ουσιαστικά όλες οι αναγκαίες δραστηριότητες προετοιμασίας του περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή του, έχουν περατωθεί.

23 Ένα περιουσιακό στοιχείο είναι κανονικά έτοιμο για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή του, όταν είναι πλήρης η φυσική κατασκευή αυτού, έστω και αν ακόμη μπορεί να συνεχίζεται η συνήθης εργασία διοικητικής φύσης. Αν το μόνο που απομένει είναι μικροαλλαγές, όπως η διακόσμηση ενός ακινήτου σύμφωνα με τις προδιαγραφές του αγοραστή ή χρήστη, αυτό δείχνει ότι ουσιαστικά όλες οι δραστηριότητες έχουν ολοκληρωθεί.

▼M1

24 Όταν η οικονομική οντότητα ολοκληρώνει τμηματικά την κατασκευή ενός περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις και κάθε τμήμα είναι κατάλληλο να χρησιμοποιηθεί, ενόσω η κατασκευή συνεχίζεται για τα άλλα τμήματα, η κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού πρέπει να παύει όταν όλες οι αναγκαίες δραστηριότητες για να ετοιμαστεί το τμήμα αυτό για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή του έχουν ουσιαστικά ολοκληρωθεί.

25 Ένα επιχειρηματικό συγκρότημα αποτελούμενο από αρκετά κτίσματα, καθένα από τα οποία μπορεί να χρησιμοποιηθεί αυτοτελώς, είναι ένα παράδειγμα ενός περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις, του οποίου κάθε τμήμα είναι κατάλληλο να χρησιμοποιηθεί ενόσω η κατασκευή συνεχίζεται στα άλλα τμήματα. Παράδειγμα ενός περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις, 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

26 Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:

(α) το ποσό του κόστους δανεισμού που κεφαλαιοποιήθηκε κατά την περίοδο και,

(β) το επιτόκιο κεφαλαιοποίησης που χρησιμοποιήθηκε για να προσδιοριστεί το ποσό του κόστους δανεισμού που είναι κατάλληλο για κεφαλαιοποίηση.

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

27 Όταν η εφαρμογή του παρόντος Προτύπου συνιστά αλλαγή της πολιτικής λογιστικής παρακολούθησης, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το Πρότυπο σε κόστος δανεισμού που σχετίζεται με περιουσιακά στοιχεία που πληρούν τις προϋποθέσεις, των οποίων η ημερομηνία έναρξης της κεφαλαιοποίησης συμπίπτει ή έπεται της ημερομηνίας έναρξης ισχύος.

28 Όμως, μια οικονομική οντότητα έχει το δικαίωμα να ορίζει ως ημερομηνία εφαρμογής οποιαδήποτε ημερομηνία πριν από την ημερομηνία έναρξης ισχύος και να εφαρμόζει το Πρότυπο σε κόστος δανεισμού που σχετίζεται με περιουσιακά στοιχεία που πληρούν τις προϋποθέσεις, των οποίων η ημερομηνία έναρξης της κεφαλαιοποίησης συμπίπτει ή έπεται της ημερομηνίας εκείνης.

▼M67

28Α Με το έγγραφο *Ετήσιες βελτιώσεις στα ΔΠΧΑ, Κύκλος 2015–2017*, που εκδόθηκε τον Δεκέμβριο του 2017, τροποποιήθηκε η παράγραφος 14. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις στο κόστος δανεισμού που δημιουργήθηκε κατά ή μετά την έναρξη της πρώτης ετήσιας περιόδου αναφοράς, κατά την οποία η οντότητα εφαρμόζει για πρώτη φορά τις τροποποιήσεις αυτές.

▼M1

ΕΝΑΡΞΗ ΙΣΧΥΟΣ

29 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο για ετήσιες λογιστικές περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2009 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή νωρίτερα. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει αυτό το Πρότυπο για λογιστική περίοδο που αρχίζει πριν από την 1η Ιανουαρίου 2009, πρέπει να γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼M8

29Α Η παράγραφος 6 τροποποιήθηκε από τις *Βελτιώσεις στα Δ.Π.Χ.Α*. που εκδόθηκαν τον Μάιο του 2008 Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτή την τροποποίηση για τις ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2009 ή αργότερα. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Αν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει την τροποποίηση για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼M53

29Β Με το ΔΠΧΑ 9, όπως εκδόθηκε τον Ιούλιο του 2014, τροποποιήθηκε η παράγραφος 6. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση.

▼**M54**

29Γ Με το ΔΠΧΑ 16, το οποίο εκδόθηκε τον Ιανουάριο του 2016, τροποποιήθηκε η παράγραφος 6. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 16, οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν την εν λόγω τροποποίηση.

▼**M67**

29Δ Με το έγγραφο *Ετήσιες βελτιώσεις στα ΔΠΧΑ, Κύκλος 2015–2017*, που εκδόθηκε τον Δεκέμβριο του 2017, τροποποιήθηκε η παράγραφος 14 και προστέθηκε η παράγραφος 28Α. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους αναφοράς που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2019 ή μεταγενέστερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή νωρίτερα. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις εν λόγω τροποποιήσεις νωρίτερα, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼**M1**

ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΤΟΥ ΔΛΠ 23 (ΑΝΑΘΕΩΡΗΜΕΝΟ ΤΟ 1993)

30 Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 23 *Κόστος Δανεισμού* που αναθεωρήθηκε το 1993.

▼M26

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΌ ΠΡΌΤΥΠΟ 24

Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών

ΣΤΟΧΟΣ

1 Σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να εξασφαλίσει ότι οι οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής οντότητας εμπεριέχουν τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται προκειμένου να επιστήσουν την προσοχή στο ενδεχόμενο ότι η οικονομική θέση και το κέρδος ή η ζημία της δύνανται να έχουν επηρεαστεί από την ύπαρξη συνδεδεμένων μερών και από τις συναλλαγές και τα ανεξόφλητα υπόλοιπα, συμπεριλαμβανομένων δεσμεύσεων, που αφορούν αυτά τα συνδεδεμένα μέρη.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

2 **Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται:**

(α) στην επισήμανση των σχέσεων και των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων μερών·

(β) στον προσδιορισμό των εκκρεμών υπολοίπων, συμπεριλαμβανομένων των δεσμεύσεων, μεταξύ της οντότητας και των συνδεδεμένων μερών της•

(γ) στην επισήμανση των συνθηκών υπό τις οποίες απαιτείται η γνωστοποίηση των στοιχείων α) και β) ανωτέρω και

(δ) στον καθορισμό των γνωστοποιήσεων που πρέπει να γίνονται για τα στοιχεία αυτά.

▼M32

3 Το παρόν Πρότυπο απαιτεί τη γνωστοποίηση των συναλλαγών συνδεδεμένων μερών, των συναλλαγών και των υπολοίπων σε εκκρεμότητα, συμπεριλαμβανομένων των δεσμεύσεων, στις ενοποιημένες και ατομικές οικονομικές καταστάσεις μιας μητρικής ή επενδυτών που ασκούν από κοινού έλεγχο ή σημαντική επιρροή σε μια εκδότρια, οι οποίες παρουσιάζονται σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ 10 *Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις* ή το ΔΛΠ 27 *Ατομικές οικονομικές καταστάσεις*. Το παρόν πρότυπο εφαρμόζεται επίσης σε ατομικές οικονομικές καταστάσεις.

▼M38

4 Οι συναλλαγές συνδεδεμένων μερών και τα ανεξόφλητα υπόλοιπα με άλλες οικονομικές οντότητες που ανήκουν σε έναν όμιλο γνωστοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής οντότητας. Οι εντός του ιδίου ομίλου συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων μερών και τα ανεξόφλητα υπόλοιπα συμψηφίζονται κατά την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων του ομίλου, με εξαίρεση τις συναλλαγές μεταξύ μιας εταιρείας επενδύσεων και των θυγατρικών της που επιμετρούνται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων.

▼M26

ΣΚΟΠΟΣ ΤΩΝ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΩΝ ΜΕΡΩΝ

5 Οι σχέσεις συνδεδεμένων μερών αποτελούν κοινό εμπορικό και επιχειρηματικό γνώρισμα. Για παράδειγμα, οι οικονομικές οντότητες συχνά διεξάγουν μέρος των δραστηριοτήτων τους μέσω θυγατρικών, κοινοπραξιών και συγγενών εταιρειών. Υπό αυτές τις συνθήκες, η ικανότητα της οικονομικής οντότητας να επηρεάσει τις οικονομικές και επιχειρηματικές πολιτικές της εκδότριας εταιρείας εξασφαλίζεται μέσω του ελέγχου, του από κοινού ελέγχου ή της άσκησης σημαντικής επιρροής.

6 Η σχέση μεταξύ συνδεδεμένων μερών μπορεί να επηρεάσει το κέρδος ή τη ζημία και την οικονομική θέση μιας οικονομικής οντότητας. Τα συνδεδεμένα μέρη μπορεί να προβούν σε συναλλαγές στις οποίες μη συνδεδεμένα μέρη δεν θα προέβαιναν. Για παράδειγμα, η οντότητα η οποία πωλεί αγαθά στη μητρική της εταιρεία στο κόστος μπορεί να μην πωλεί σε άλλους πελάτες με τους όρους αυτούς. Επίσης, οι συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων μερών μπορεί να μην πραγματοποιούνται στα ίδια ποσά όπως μεταξύ μη συνδεδεμένων μερών.

▼M26

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 είναι αρκετή ώστε να επηρεάζει τις συναλλαγές μεταξύ της οικονομικής οντότητας και άλλων μερών. Για παράδειγμα, μια θυγατρική μπορεί να τερματίσει τις σχέσεις με έναν εμπορικό εταίρο λόγω απόκτησης από τη μητρική εταιρεία μιας αδελφής θυγατρικής που διεξάγει τις ίδιες δραστηριότητες, όπως ο πρώην εμπορικός εταίρος. Επίσης, ένα συνδεδεμένο μέρος μπορεί να απέχει από την ενεργό δράση, λόγω της σημαντικής επιρροής ενός άλλου, για παράδειγμα, μια θυγατρική μπορεί να λάβει οδηγίες από τη μητρική της εταιρεία να μην ασχολείται με την έρευνα και ανάπτυξη.

8 Για τους λόγους αυτούς, η γνώση των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων μερών, των ανεξόφλητων υπολοίπων, συμπεριλαμβανομένων των δεσμεύσεων, και των σχέσεων μπορεί να επηρεάσει τις αξιολογήσεις των δραστηριοτήτων της οικονομικής οντότητας από τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων, συμπεριλαμβανομένης της εκτίμησης των κινδύνων και των ευκαιριών που αντιμετωπίζει η οικονομική οντότητα.

ΟΡΙΣΜΟΙ

▼M43

9 Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται στο παρόν πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:

Ως *συνδεδεμένο μέρος* νοείται πρόσωπο ή οντότητα που συνδέεται με την οντότητα η οποία καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις (στο παρόν πρότυπο αναφέρεται ως η «αναφέρουσα οντότητα»).

▼M26

(α) Ένα πρόσωπο ή μέλος του στενού οικογενειακού περιβάλλοντος του προσώπου αυτού συνδέεται με αναφέρουσα οντότητα εάν το εν λόγω πρόσωπο:

(i) έχει τον έλεγχο ή τον από κοινού έλεγχο ►M32 ——————— ◄·

(ii) έχει σημαντική επιρροή στην αναφέρουσα οντότητα· ή

(iii) κατέχει καίρια διοικητική θέση στην αναφέρουσα οντότητα ή σε μητρική της αναφέρουσας οντότητας.

▼M43

(β) Η οντότητα συνδέεται με αναφέρουσα οντότητα εφόσον συντρέχει οιαδήποτε των κατωτέρω προϋποθέσεων:

▼M26

(i) Η οντότητα και η αναφέρουσα οντότητα ανήκουν στον ίδιο όμιλο (που σημαίνει ότι οι μητρικές, θυγατρικές και αδελφές θυγατρικές συνδέονται μεταξύ τους).

(ii) Μια οντότητα είναι συγγενής ή κοινή επιχείρηση της άλλης οντότητας (ή συγγενής ή κοινή επιχείρηση μέλους ενός ομίλου στον οποίον ανήκει ή άλλη οντότητα).

(iii) Αμφότερες οι οντότητες είναι κοινές επιχειρήσεις του ιδίου τρίτου μέρους.

(iv) Μια οντότητα είναι κοινή επιχείρηση τρίτης οντότητας και η άλλη οντότητα είναι συγγενής με την τρίτη οντότητα.

(v) Η οντότητα είναι πρόγραμμα παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία προς όφελος των εργαζομένων είτε της αναφέρουσας οντότητας είτε οντότητας που συνδέεται με την αναφέρουσα οντότητα. Εάν η αναφέρουσα οντότητα είναι η ίδια τέτοιου είδους πρόγραμμα, οι χρηματοδότες εργοδότες συνδέονται και αυτοί με την αναφέρουσα οντότητα.

▼M26

(vi) **Η οντότητα ελέγχεται ή ελέγχεται από κοινού από πρόσωπο σύμφωνα με το σημείο (α).**

(vii) **Ένα πρόσωπο σύμφωνα με το σημείο (α) στοιχείο (i) έχει σημαντική επιρροή στην οντότητα ή κατέχει καίρια διοικητική θέση στην οντότητα (ή σε μητρική της οντότητας).**

▼M43

(viii) **Η οντότητα, ή οιοδήποτε μέλος ομίλου του οποίου αποτελεί μέρος, παρέχει υπηρεσίες βασικών διοικητικών στελεχών στην αναφέρουσα οντότητα ή στη μητρική της αναφέρουσας οντότητας.**

▼M26

Συναλλαγή συνδεδεμένων μερών **είναι μια μεταφορά πόρων, υπηρεσιών ή δεσμεύσεων μεταξύ αναφέρουσας οντότητας και συνδεδεμένου μέρους, ανεξάρτητα αν επιβαρύνεται με τίμημα.**

Μέλη του στενού οικογενειακού περιβάλλοντος του ατόμου **είναι τα μέλη εκείνα της οικογενείας τα οποία μπορεί να αναμένεται ότι επηρεάζουν, ή επηρεάζονται από, το πρόσωπο αυτό στις σχέσεις τους με την οικονομική οντότητα και περιλαμβάνουν:**

(α) τα τέκνα και την/τον σύζυγο του εν λόγω προσώπου ή το άτομο με το οποίο συζεί·

(β) τα τέκνα της/του συζύγου του εν λόγω προσώπου ή του ατόμου με το οποίο συζεί· και

(γ) τα συντηρούμενα από αυτό, ή από την/τον σύζυγό του ή από το άτομο με το οποίο συζεί πρόσωπα.

Στις παροχές συμπεριλαμβάνονται όλες οι παροχές σε εργαζομένους (όπως ορίζονται στο ΔΛΠ 19 *Παροχές σε εργαζομένους*). Σε αυτές συγκαταλέγονται και οι παροχές σε εργαζομένους στις οποίες εφαρμόζεται το ΔΠΧΑ 2 *Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών*. Στις παροχές σε εργαζομένους περιλαμβάνονται όλα τα ανταλλάγματα που καταβάλλονται, είναι πληρωτέα ή παρέχονται από την οντότητα, ή για λογαριασμό της, έναντι των υπηρεσιών που ελήφθησαν. Συμπεριλαμβάνονται επίσης και οι αμοιβές που κατεβλήθησαν για λογαριασμό της μητρικής εταιρείας 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 (όπως ιατροφαρμακευτική περίθαλψη, στέγαση, αυτοκίνητα και δωρεάν ή επιδοτούμενα αγαθά ή υπηρεσίες) για τους νυν εργαζόμενους·

(β) παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία, όπως συντάξεις, άλλες παροχές εξόδου από την υπηρεσία, 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 πληρωτέες εξ ολοκλήρου μέσα σε δώδεκα μήνες μετά το τέλος της περιόδου, συμμετοχή στα κέρδη, πρόσθετες παροχές και μεταφερόμενη αποζημίωση·

(δ) παροχές εξόδου από την υπηρεσία και

(ε) παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών.

▼M32

_____

▼M26

Κύρια διοικητικά στελέχη **είναι εκείνα τα άτομα που έχουν την εξουσία και την ευθύνη για τον σχεδιασμό, τη διοίκηση και τον έλεγχο των δραστηριοτήτων της οικονομικής οντότητας, άμεσα ή έμμεσα, και συμπεριλαμβάνουν κάθε διευθυντή (είτε εκτελεστικό είτε όχι) της οντότητας αυτής.**

▼M32

_____

▼M26

Κράτος**: αναφέρεται στο Δημόσιο, στους κρατικούς οργανισμούς και σε παρόμοιους τοπικούς, εθνικούς ή διεθνείς φορείς.**

Μια ***συνδεόμενη με το κράτος οντότητα*** **είναι η οντότητα που ελέγχεται, υπόκειται σε από κοινού έλεγχο ή στην οποία ασκείται σημαντική επιρροή από το κράτος.**

▼M32

Οι όροι «έλεγχος», «κοινός έλεγχος» και «σημαντική επιρροή» ορίζονται στο ΔΠΧΑ 10, το ΔΠΧΑ 11 ***Κοινές ρυθμίσεις*** **και το ΔΛΠ 28** ***Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες*** **και χρησιμοποιούνται στο παρόν πρότυπο με τις έννοιες που ορίζονται στα εν λόγω ΔΠΧΑ**.

▼M26

10 Κατά την εξέταση της κάθε πιθανής σχέσης συνδεδεμένων μερών, δίδεται προσοχή στην ουσία της σχέσης και όχι μόνο στον νομικό τύπο.

11 Στο πλαίσιο του παρόντος προτύπου, τα ακόλουθα μέρη δεν είναι συνδεδεμένα:

(α) δύο οντότητες που απλώς έχουν κοινό ένα διευθυντή ή κάποιο άλλο από τα κύρια διοικητικά στελέχη ή ένα από τα κύρια διοικητικά στελέχη μιας οντότητας έχει σημαντική επιρροή στην άλλη οντότητα.

(β) δύο κοινοπρακτούντες επειδή έχουν κοινό έλεγχο ►M32 ————— ◄.

(γ) (i) χρηματοδότες,

(ii) εργατικά σωματεία,

(iii) επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας και

(iv) υπηρεσίες και οργανισμοί του Δημοσίου που δεν ελέγχουν, δεν ασκούν από κοινού έλεγχο ή δεν ασκούν σημαντική επιρροή στην αναφέρουσα οντότητα,

λόγω μόνον των συνήθων συναλλαγών τους με μια οντότητα (μολονότι μπορεί να είναι σε θέση να περιορίσουν την ελευθερία δράσης μιας οντότητας ή μπορεί να συμμετέχουν στη διαδικασία λήψης των αποφάσεών της).

(δ) ένας πελάτης, προμηθευτής, δικαιοπάροχος, διανομέας ή γενικός πράκτορας, με τον οποίον η οντότητα διεξάγει ένα σημαντικό όγκο επιχειρηματικών συναλλαγών, λόγω της προκύπτουσας οικονομικής εξάρτησης και μόνο.

12 Στον ορισμό του συνδεδεμένου μέρους, στη συγγενή επιχείρηση περιλαμβάνονται οι θυγατρικές της συγγενούς και στην κοινοπραξία περιλαμβάνονται οι θυγατρικές της κοινοπραξίας. Κατά συνέπεια, για παράδειγμα, μια θυγατρική συγγενούς και ο επενδυτής που κατέχει σημαντική επιρροή στη συγγενή συνδέονται μεταξύ τους.

▼M26

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Όλες οι οντότητες

13 **Οι σχέσεις μεταξύ μητρικής και των θυγατρικών της γνωστοποιούνται ανεξάρτητα από το εάν έχουν πραγματοποιηθεί συναλλαγές μεταξύ τους. Η οντότητα γνωστοποιεί το όνομα της μητρικής της εταιρείας και, αν διαφέρει, του μέρους που έχει τον τελικό έλεγχο. Αν ούτε η μητρική εταιρεία ούτε η τελική ελέγχουσα εταιρεία της οντότητας καταρτίζουν οικονομικές καταστάσεις διαθέσιμες στο κοινό, γνωστοποιείται επίσης το όνομα της αμέσως ανώτερης μητρικής εταιρείας που καταρτίζει τέτοιου είδους οικονομικές καταστάσεις.**

14 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.

▼M32

15 Η απαίτηση γνωστοποίησης σχέσεων συνδεδεμένων μερών ανάμεσα σε μια μητρική και τις θυγατρικές της είναι επιπρόσθετη προς τις απαιτήσεις γνωστοποίησης των ΔΛΠ 27 και ΔΠΧΑ 12 *Γνωστοποίηση συμμετοχών σε άλλες οικονομικές οντότητες*.

▼M26

16 Η παράγραφος 13 αναφέρεται στην αμέσως επόμενη ανώτερη μητρική εταιρεία. Πρόκειται για την πρώτη μητρική εταιρεία του ομίλου σε ανώτερη θέση από την άμεση μητρική εταιρεία που δημοσιεύει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

17 **Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τις παροχές προς τα κύρια 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 μακροχρόνιες παροχές σε εργαζομένους·

(δ) παροχές εξόδου από την υπηρεσία· και

(ε) παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών.

▼M43

17Α Εάν οικονομική οντότητα λαμβάνει υπηρεσίες βασικών διοικητικών στελεχών από άλλη οικονομική οντότητα (η «οντότητα διαχείρισης»), η οικονομική οντότητα δεν απαιτείται να εφαρμόσει τις απαιτήσεις της παραγράφου 17 για τις αποζημιώσεις που έχουν καταβληθεί ή είναι καταβλητέες από την οντότητα διαχείρισης στους υπαλλήλους ή τους διευθυντές της οντότητας διαχείρισης.

▼M26

18 **Εάν μια οντότητα είχε συναλλαγές συνδεδεμένου μέρους κατά τη διάρκεια της περιόδου που καλύπτεται από τις οικονομικές καταστάσεις, γνωστοποιεί τη φύση της σχέσης συνδεδεμένου μέρους καθώς και πληροφορίες για εκείνες τις συναλλαγές και τα ανεξόφλητα υπόλοιπα, συμπεριλαμβανομένων των υποχρεώσεων, που απαιτούνται προκειμένου να κατανοήσουν οι χρήστες τη δυνητική επίπτωση της σχέσης στις οικονομικές καταστάσεις. Οι απαιτήσεις γνωστοποίησης είναι επιπλέον εκείνων της παραγράφου 17. Οι γνωστοποιήσεις περιλαμβάνουν τουλάχιστον τα εξής:**

(α) το ποσό των συναλλαγών·

(β) το ποσό των ανεξόφλητων υπολοίπων, συμπεριλαμβανομένων των υποχρεώσεων, 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 ελήφθησαν·

▼M26

(γ) προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις που σχετίζονται με το ποσό των ανεξόφλητων υπολοίπων· και

(δ) το έξοδο που αναγνωρίστηκε στην περίοδο σε σχέση με επισφάλειες ή επισφαλείς οφειλές συνδεδεμένων μερών.

▼M43

18Α Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται από την οικονομική οντότητα για την παροχή υπηρεσιών βασικών διοικητικών στελεχών οι οποίες παρέχονται από χωριστή οντότητα διαχείρισης γνωστοποιούνται.

▼M32

19 **Οι γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από την παράγραφο 18 γίνονται χωριστά για κάθε μία από τις ακόλουθες κατηγορίες:**

(α) τη μητρική εταιρεία·

(β) τις οικονομικές οντότητες που ελέγχουν από κοινού την οικονομική οντότητα ή ασκούν σημαντική επιρροή σε αυτήν·

(γ) τις θυγατρικές·

▼M26

(δ) τις συγγενείς εταιρείες·

(ε) ►M32 μέλος κοινοπραξίας ◄ στις οποίες η οντότητα είναι μέλος και

(στ) τα κύρια διοικητικά στελέχη της οντότητας ή της μητρικής της εταιρείας· και

(ζ) τα άλλα συνδεδεμένα μέρη.

20 Η κατάταξη των ποσών πληρωτέων σε ή εισπρακτέων από συνδεδεμένα μέρη σε διαφορετικές κατηγορίες όπως απαιτείται από την παράγραφο 19 αποτελεί διεύρυνση της απαίτησης γνωστοποίησης του ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων* για γνωστοποίηση των πληροφοριών που παρουσιάζονται είτε στην κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης είτε στις σημειώσεις. Η κατηγορίες έχουν επεκταθεί ώστε να παρέχουν μια περισσότερο διεξοδική ανάλυση των υπολοίπων μεταξύ συνδεδεμένων μερών και να εφαρμόζονται στις συναλλαγές μεταξύ αυτών.

21 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) μεταβιβάσεις βάσει συμβάσεων παραχώρησης δικαιωμάτων·

ζ) μεταβιβάσεις βάσει συμφωνιών χρηματοδότησης (συμπεριλαμβανομένων δανείων και εισφορών κεφαλαίων τοις μετρητοίς ή σε είδος)·

η) παροχή εγγυήσεων ή εξασφαλίσεων και

θ) δεσμεύσεις για την πραγματοποίηση ορισμένων ενεργειών σε περίπτωση επέλευσης ή μη επέλευσης κάποιου γεγονότος στο μέλλον, συμπεριλαμβανομένων εκτελεστέων συμβάσεων (*) (αναγνωρισμένων και μη)· και

(*) Το ΔΛΠ 37 *Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία* ορίζει τις εκτελεστές συμβάσεις ως συμβάσεις, σύμφωνα με τις οποίες κανένα συμβαλλόμενο μέρος δεν έχει εκτελέσει οποιαδήποτε από τις δεσμεύσεις του ή αμφότερα έχουν μερικώς εκτελέσει τις υποχρεώσεις τους σε ίση έκταση.

▼M26

ι) ο διακανονισμός των υποχρεώσεων για λογαριασμό της οντότητας ή από την οντότητα για λογαριασμού του συνδεδεμένου μέρους.

▼M31

22 Η συμμετοχή μητρικής ή θυγατρικής εταιρείας σε πρόγραμμα καθορισμένων παροχών που επιμερίζει τους κινδύνους ανάμεσα σε οικονομικές οντότητες του ομίλου είναι συναλλαγή συνδεδεμένων μερών (βλ. παράγραφο 42 του ΔΛΠ 19 (όπως τροποποιήθηκε το 2011)).

▼M26

23 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.

24 **Κονδύλια παρόμοιας φύσης μπορούν να γνωστοποιούνται συγκεντρωτικά, εκτός αν η γνωστοποίησή τους ξεχωριστά είναι αναγκαία για την κατανόηση των επιδράσεων των συναλλαγών συνδεδεμένων μερών στις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας.**

Οντότητες συνδεδεμένες με το Δημόσιο

▼M32

25 Οι αναφέρουσες οντότητες εξαιρούνται των απαιτήσεων γνωστοποίησης της παραγράφου 18 σε σχέση με συναλλαγές συνδεδεμένων μερών και ανεξόφλητα υπόλοιπα, συμπεριλαμβανομένων των δεσμεύσεων, με:

(α) φορείς του Δημοσίου που ελέγχουν, ασκούν από κοινού έλεγχο ή έχουν σημαντική επιρροή στην αναφέρουσα οντότητα· και

(β) άλλη οντότητα που είναι συνδεδεμένο μέρος επειδή οι ίδιοι φορείς του Δημοσίου έχουν τον έλεγχο, τον από κοινού έλεγχο ή ασκούν σημαντική επιρροή στην αναφέρουσα οντότητα και στην άλλη οντότητα.

▼M26

26 Εάν μια οντότητα εφαρμόζει την εξαίρεση της παραγράφου 25, γνωστοποιεί τα ακόλουθα στοιχεία σχετικά με τις συναλλαγές και τα ανεξόφλητα υπόλοιπα με συνδεδεμένα μέρη που αναφέρονται στην παράγραφο 25:

(α) το όνομα του φορέα του Δημοσίου και τη φύση της σχέσης του με την αναφέρουσα οντότητα (δηλαδή έλεγχος, από κοινού έλεγχος ή σημαντική επιρροή)·

(β) τις κατωτέρω πληροφορίες με επαρκείς λεπτομέρειες ώστε να μπορούν οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας να κατανοούν τις επιπτώσεις των συναλλαγών συνδεδεμένων μερών στις οικονομικές της καταστάσεις:

(i) τη φύση και το ποσό κάθε ατομικά σημαντικής συναλλαγής· και

(ii) για τις λοιπές συναλλαγές που είναι συλλογικά, αλλά όχι ατομικά, σημαντικές, ποιοτική ή ποσοτική ένδειξη της σημασίας τους. Στα είδη των συναλλαγών περιλαμβάνονται εκείνες της παραγράφου 21.

27 Χρησιμοποιώντας την κρίση της για τον καθορισμό του εύρους των λεπτομερειών που πρέπει να γνωστοποιηθούν σύμφωνα με τις απαιτήσεις της παραγράφου 26(β), η αναφέρουσα οντότητα λαμβάνει υπόψη την εγγύτητα της σχέσης συνδεδεμένου μέρους και άλλους παράγοντες συναφείς για τον προσδιορισμό του επιπέδου σημαντικότητας της συναλλαγής, δηλαδή εάν:

(α) είναι σημαντική από απόψεως μεγέθους·

(β) διενεργείται με μη εμπορικούς όρους·

▼**M26**

(γ) πραγματοποιείται εκτός των καθημερινών συνήθων επιχειρηματικών πράξεων, όπως η αγορά και πώληση επιχειρήσεων·

(δ) γνωστοποιείται στις ρυθμιστικές ή εποπτικές αρχές·

(ε) αναφέρεται στα ανώτερα διοικητικά κλιμάκια·

(στ) υπόκειται σε έγκριση των μετόχων.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ

28 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν πρότυπο αναδρομικά για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2011 ή μετά την ημερομηνία αυτή. Επιτρέπεται η προγενέστερη εφαρμογή είτε ολοκλήρου του προτύπου είτε της μερικής απαλλαγής στις παραγράφους 25-27 για τις συνδεδεμένες με το Δημόσιο οντότητες. Εάν μια οντότητα εφαρμόσει είτε ολόκληρο το πρότυπο είτε την μερική απαλλαγή για περίοδο που ξεκινά πριν την 1η Ιανουαρίου 2011, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼**M32**

28Α Το ΔΠΧΑ 10, το ΔΠΧΑ 11 *Κοινές ρυθμίσεις* και το ΔΠΧΑ 12, τα οποία εκδόθηκαν τον Μάιο του 2011, τροποποίησαν τις παραγράφους 3, 9, 11 στοιχείο β), 15, 19 στοιχείο β) και ε) και 25. Μια οικονομική οντότητα θα πρέπει να εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές όταν εφαρμόζει τα ΔΠΧΑ 10, ΔΠΧΑ 11 και ΔΠΧΑ 12.

▼**M38**

28Β Εταιρείες *επενδύσεων* (τροποποιήσεις στο ΔΠΧΑ 10, ΔΠΧΑ 12 και ΔΛΠ 27), που εκδόθηκαν τον Οκτώβριο του 2012, με τις οποίες τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 4 και 9. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις παρούσες τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2014 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή νωρίτερα. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει νωρίτερα τις παρούσες τροποποιήσεις, θα εφαρμόσει συγχρόνως και όλες τις τροποποιήσεις που περιλαμβάνονται στις *Εταιρείες επενδύσεων*.

▼**M43**

28Γ Με τις *Ετήσιες βελτιώσεις των ΔΠΧΑ του κύκλου 2010-2012*, που εκδόθηκαν τον Δεκέμβριο του 2013, τροποποιήθηκε η παράγραφος 9 και προστέθηκαν οι παράγραφοι 17Α και 18Α. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτή την τροποποίηση για τις ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιουλίου 2014 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή νωρίτερα. Αν μια οντότητα εφαρμόσει την εν λόγω τροποποίηση για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼**M26**

ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΤΟΥ ΔΛΠ 24 (2003)

29 Το παρόν πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 24 *Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών* (αναθεωρημένο το 2003).

▼B

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 26

Λογιστικός χειρισμός και παρουσίαση των προγραμμάτων παροχών εξόδου από την υπηρεσία

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

1. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις των προγραμμάτων παροχών εξόδου από την υπηρεσία, όπου καταρτίζονται τέτοιες οικονομικές καταστάσεις.

2. Τα προγράμματα παροχών εξόδου από την υπηρεσία μερικές φορές αναφέρονται με διάφορα άλλα ονόματα, όπως «συνταξιοδοτικά προγράμματα», «προγράμματα συνταξιοδότησης επί ετήσιας βάσης» ή «προγράμματα παροχών εξόδου από την υπηρεσία». Το παρόν Πρότυπο θεωρεί ότι ένα πρόγραμμα παροχών εξόδου από την υπηρεσία είναι μια αναφέρουσα οντότητα, η οποία παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις, χωριστά από τους εργοδότες των συμμετεχόντων στο πρόγραμμα. Όλα τα άλλα Πρότυπα εφαρμόζονται για τις οικονομικές καταστάσεις των προγραμμάτων παροχών εξόδου από την υπηρεσία, κατά την έκταση που αυτά δεν αντικαθίστανται από το παρόν Πρότυπο.

3. Το παρόν Πρότυπο ασχολείται με το λογιστικό χειρισμό και παρουσίαση του προγράμματος προς όλους τους συμμετέχοντες, ως μία ομάδα. Δεν ασχολείται με τις αναφορές προς τους μεμονωμένους συμμετέχοντες, σχετικά με τα δικαιώματά τους στις παροχές εξόδου από την υπηρεσία.

4. Το ΔΛΠ 19 *Παροχές σε εργαζομένους*, αναφέρεται στον προσδιορισμό του κόστους των παροχών εξόδου από την υπηρεσία στις οικονομικές καταστάσεις των εργοδοτών, που έχουν τέτοια προγράμματα. Συνεπώς το παρόν Πρότυπο 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 χωριστών φορέων, που μπορεί ή όχι να έχουν αυτοτελή νομική υπόσταση και μπορεί ή όχι να έχουν θεματοφύλακες, προς τους οποίους καταβάλλονται εισφορές και από τους οποίους καταβάλλονται οι παροχές εξόδου από την υπηρεσία. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται ανεξάρτητα από το αν έχει δημιουργηθεί ένας τέτοιος φορέας και αν υπάρχουν ή όχι θεματοφύλακες.

6. Τα προγράμματα παροχών εξόδου από την υπηρεσία με περιουσιακά στοιχεία επενδυμένα σε ασφαλιστικές εταιρείες υπόκεινται στις ίδιες λογιστικές και κεφαλαιακές υποχρεώσεις, όπως τα σχέδια ιδιωτικών επενδύσεων. Συνεπώς, εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου, εκτός αν το συμβόλαιο με την ασφαλιστική εταιρεία είναι στο όνομα ενός ορισμένου συμμετέχοντος ή μιας ομάδας συμμετεχόντων και η δέσμευση της παροχής εξόδου από την υπηρεσία αποτελεί αποκλειστική ευθύνη της ασφαλιστικής εταιρείας.

7. Το παρόν Πρότυπο δεν ασχολείται με άλλες μορφές παροχών απασχόλησης προσωπικού, όπως αποζημιώσεις λόγω τερματισμού της υπηρεσίας, διευθετήσεις αναβαλλόμενων αποζημιώσεων, παροχές αποχώρησης μετά από μακροχρόνια υπηρεσία, ειδικά προγράμματα πρόωρης εξόδου από την υπηρεσία ή οικειοθελούς αποχώρησης, προγράμματα υγείας και πρόνοιας ή πρόσθετων παροχών. Προγράμματα του τύπου κρατικών κοινωνικών ασφαλίσεων αποκλείονται επίσης από το πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου.

▼B

ΟΡΙΣΜΟΙ

8. Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται στο παρόν Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:

Προγράμματα παροχών εξόδου από την υπηρεσία είναι διευθετήσεις, με βάση τις οποίες η οικονομική οντότητα 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 οικονομικής οντότητας.

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 φορέα, 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 στις αποδοχές των εργαζομένων και/ή στα έτη υπηρεσίας ή και στους δύο αυτούς παράγοντες.

Σχηματισμός κεφαλαίου είναι η μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων σε μια οντότητα (τον φορέα) χωριστή από την οικονομική οντότητα, για την αντιμετώπιση μελλοντικών δεσμεύσεων καταβολής παροχών εξόδου από την υπηρεσία.

Για τους σκοπούς του παρόντος 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 εργασιακής απασχόλησης.

9. Μερικά προγράμματα παροχών εξόδου από την υπηρεσία έχουν χρηματοδότες διαφορετικούς από τους εργοδότες. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται επίσης στις οικονομικές καταστάσεις τέτοιων προγραμμάτων.

10. Πολλά προγράμματα παροχών εξόδου από την υπηρεσία βασίζονται σε επίσημες συμφωνίες. Μερικά προγράμματα είναι ανεπίσημα, αλλά έχουν αποκτήσει ένα βαθμό δέσμευσης, ως αποτέλεσμα των πρακτικών που έχουν θεσπίσει οι εργοδότες. Μολονότι μερικά προγράμματα επιτρέπουν στους εργοδότες να περιορίσουν τις δεσμεύσεις 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.

▼B

11. Πολλά προγράμματα παροχών εξόδου από την υπηρεσία προβλέπουν τη σύσταση χωριστών φορέων, στα οποία γίνονται οι εισφορές και από τα οποία καταβάλλονται οι παροχές. Τέτοιοι φορείς μπορεί να διοικούνται από πρόσωπα, που ενεργούν ανεξάρτητα για τη διαχείριση των περιουσιακών στοιχείων του φορέα. Σε μερικές χώρες, αυτά τα πρόσωπα καλούνται θεματοφύλακες. Ο όρος θεματοφύλακας χρησιμοποιείται στο παρόν Πρότυπο 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. Περιστασιακώς, υπάρχουν προγράμματα που περιέχουν χαρακτηριστικά και των δύο. Τέτοια υβριδικά προγράμματα θεωρούνται ότι είναι προγράμματα καθορισμένων παροχών για τους σκοπούς του παρόντος Προτύπου.

ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΑ ΚΑΘΟΡΙΣΜΕΝΩΝ ΕΙΣΦΟΡΩΝ

13. Οι οικονομικές καταστάσεις ενός προγράμματος καθορισμένων εισφορών περιλαμβάνουν κατάσταση καθαρών περιουσιακών στοιχείων διαθέσιμων για παροχές και περιγραφή των μεθόδων κεφαλαιοδότησης.

14. Σύμφωνα με το πρόγραμμα καθορισμένων εισφορών, το ποσό των μελλοντικών παροχών ενός συμμετέχοντος, προσδιορίζεται από τις συνεισφορές που καταβλήθηκαν από τον εργοδότη, τον συμμετέχοντα ή και τους δύο και από την επιχειρηματική αποδοτικότητα και τα επενδυτικά κέρδη του κεφαλαίου. Η δέσμευση του εργοδότη εξαντλείται συνήθως με τις εισφορές στο φορέα. 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. Στόχος της υποβολής στοιχείων από μέρους ενός προγράμματος καθορισμένων εισφορών είναι η περιοδική παροχή πληροφόρησης σχετικά με το πρόγραμμα και την απόδοση των επενδύσεών του. Ο στόχος αυτός επιτυγχάνεται συνήθως με την υποβολή οικονομικών καταστάσεων που περιλαμβάνουν 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, και

γ) περιγραφή των επενδυτικών πολιτικών.

ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΑ ΚΑΘΟΡΙΣΜΕΝΩΝ ΠΑΡΟΧΩΝ

17. Οι οικονομικές καταστάσεις ενός προγράμματος καθορισμένων παροχών περιλαμβάνει είτε:

α) κατάσταση που να δείχνει:

i) τα καθαρά περιουσιακά στοιχεία διαθέσιμα για παροχές,

▼B

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 ή

β) 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 ή

ii) παραπομπή σε αυτήν την πληροφόρηση σε συνημμένη αναλογιστική μελέτη.

Αν δεν έχει καταρτιστεί αναλογιστική αποτίμηση κατά την ημερομηνία των οικονομικών καταστάσεων, λαμβάνεται ως βάση η πλέον πρόσφατη εκτίμηση και γνωστοποιείται η ημερομηνία της εκτίμησης.

18. Για τους σκοπούς της παραγράφου 17, η αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία 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 γνωστοποιείται επίσης.

19. Οι οικονομικές καταστάσεις εξηγούν τη σχέση μεταξύ της αναλογιστικής παρούσας αξίας των υπεσχημένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία και των καθαρών περιουσιακών στοιχείων διαθέσιμων για παροχές, καθώς και την πολιτική κεφαλαιοδότησης 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.

22. Στόχος της υποβολής στοιχείων 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 υποβολή οικονομικών καταστάσεων 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 χωριστή οικονομική έκθεση και

δ) περιγραφή των επενδυτικών πολιτικών.

▼B

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 εξόδου των συμμετεχόντων από την υπηρεσία.

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) τις αυξήσεις στις παροχές που οφείλονται σε αύξηση μισθού, που 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) η οικονομική πληροφόρηση πρέπει να καταρτίζεται με βάση τη συνεχιζόμενη δραστηριότητα της οικονομικής οντότητας 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 εισφορών και οι αποδόσεις κεφαλαίου, πρέπει να προϋπολογιστούν και

γ) παράλειψη ενσωμάτωσης της εκτιμώμενης μελλοντικής μισθοδοσίας, όταν το μεγαλύτερο μέρος της χρηματοδότησης 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 στις οικονομικές καταστάσεις ενός προγράμματος για να δείξει τη δέσμευση για δουλευμένες παροχές μέχρι την ημερομηνία των οικονομικών καταστάσεων. 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 χρηματοδότησης. Εκτός από τη γνωστοποίηση της αναλογιστικής παρούσας αξίας των υπεσχημένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία, μπορεί να απαιτηθεί η παροχή επαρκών επεξηγήσεων, ώστε να δοθεί μια 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 μελλοντικής χρηματοδότησης και της χρηματοδοτικής πολιτικής, με βάση τους εκτιμώμενους μελλοντικούς μισθούς. Αυτά μπορεί να περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις ή στην αναλογιστική μελέτη.

▼B

Συχνότητα αναλογιστικών αποτιμήσεων

27. Σε πολλές χώρες, οι αναλογιστικές αποτιμήσεις δεν γίνονται συχνότερα από κάθε τρία χρόνια. Αν η αναλογιστική αποτίμηση δεν έχει γίνει κατά την ημερομηνία των οικονομικών καταστάσεων, χρησιμοποιείται ως βάση η πιο πρόσφατη αποτίμηση και γνωστοποιείται η ημερομηνία της αποτίμησης.

Περιεχόμενο των οικονομικών καταστάσεων

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) στις οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνεται κατάσταση που αναφέρει τα καθαρά περιουσιακά στοιχεία διαθέσιμα για παροχές, την αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία και το προκύπτον πλεόνασμα ή έλλειμμα. Οι οικονομικές καταστάσεις του προγράμματος περιλαμβάνουν 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. Οι οικονομικές καταστάσεις μπορούν να συνοδεύονται από αυτοτελή έκθεση αναλογιστού η οποία δικαιολογεί την αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία·

β) οικονομικές καταστάσεις που περιλαμβάνουν 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. Οι οικονομικές καταστάσεις μπορούν επίσης να συνοδεύονται από έκθεση αναλογιστού η οποία δικαιολογεί την αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία και

γ) οικονομικές καταστάσεις που περιλαμβάνουν 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 χωριστή 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 στην παράγραφο 28 στοιχεία α) και β), πιστεύουν ότι η ποσοτικοποίηση 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 καταστάσεις καθεαυτές πρέπει να είναι πλήρεις και να μην βασίζονται σε συνοδευτικές καταστάσεις. Ορισμένοι, όμως, πιστεύουν ότι η μορφή που περιγράφεται στην παράγραφο 28 στοιχείο α) μπορεί να δίδει την εντύπωση ότι υφίσταται υποχρέωση, μολονότι η αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία δεν έχει, κατά τη γνώμη τους, όλα τα χαρακτηριστικά μιας υποχρέωσης.

▼B

30. Όσοι υποστηρίζουν τη μορφή που περιγράφεται στην παράγραφο 28 στοιχείο γ), πιστεύουν ότι η αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία δεν πρέπει να περιλαμβάνεται σε κατάσταση των καθαρών περιουσιακών στοιχείων διαθέσιμων για παροχές, όπως στη μορφή που περιγράφεται στην παράγραφο 28 στοιχείο α) ή ακόμη να γνωστοποιείται με σημείωση, όπως στην παράγραφο 28 στοιχείο β), γιατί θα συγκριθεί άμεσα 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 αυτόν 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 ποσοτικοποιηθούν, η πληροφόρηση για τις υπεσχημένες παροχές εξόδου από την υπηρεσία πρέπει να περιλαμβάνεται μόνο στην χωριστή αναλογιστική έκθεση, όπου μπορεί να παρασχεθεί μια κατάλληλη εξήγηση.

31. Το παρόν Πρότυπο δέχεται τις απόψεις που θέλουν να επιτρέπεται γνωστοποίηση των πληροφοριών που αφορούν τις υπεσχημένες παροχές εξόδου από την υπηρεσία, σε χωριστή αναλογιστική έκθεση. Απορρίπτει τα επιχειρήματα εναντίον της ποσοτικοποίησης της αναλογιστικής παρούσας αξίας των υπεσχημένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία. Συνεπώς, οι μορφές που περιγράφονται στην παράγραφο 28 στοιχεία α) και β) θεωρούνται αποδεκτές σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο, καθώς και η μορφή που περιγράφεται στην παράγραφο 28 στοιχείο γ) στο μέτρο που οι οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν παραπομπή σε συνοδευτική αναλογιστική έκθεση η οποία περιλαμβάνει την αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία.

ΟΛΑ ΤΑ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΑ

Αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος

32. Οι επενδύσεις του προγράμματος παροχών εξόδου από την υπηρεσία θα εμφανίζονται σε εύλογη αξία. Στην περίπτωση των διαπραγματεύσιμων χρεογράφων εύλογη αξία είναι η τρέχουσα αξία. Όταν κατέχονται επενδύσεις προγραμμάτων, για τις οποίες δεν είναι δυνατή η εκτίμηση της εύλογης αξίας, θα γνωστοποιείται ο λόγος για τον οποίο δεν χρησιμοποιείται η εύλογη αξία.

33. Στην περίπτωση διαπραγματεύσιμων χρεογράφων, εύλογη αξία είναι συνήθως η τρέχουσα αξία, γιατί αυτή θεωρείται το πιο χρήσιμο μέτρο για χρεόγραφα κατά την ημερομηνία της έκθεσης και της επενδυτικής απόδοσης για την περίοδο. Όσα χρεόγραφα έχουν καθορισμένη αξία εξόφλησης και έχουν αποκτηθεί για να αντικρίζουν τις δεσμεύσεις 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 οικονομικής οντότητας, 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 Πρότυπα.

Γνωστοποιήσεις

34. Οι οικονομικές καταστάσεις ενός προγράμματος παροχών εξόδου από την υπηρεσία, είτε καθορισμένων παροχών είτε καθορισμένων εισφορών, περιέχουν και τις ακόλουθες πληροφορίες:

α) κατάσταση των μεταβολών των καθαρών περιουσιακών στοιχείων διαθέσιμων για παροχές·

▼B

β) περίληψη των σημαντικών λογιστικών πολιτικών και

γ) περιγραφή του προγράμματος και των επιδράσεων κάθε μεταβολής στο πρόγραμμα κατά τη διάρκεια της περιόδου.

35. Οι οικονομικές καταστάσεις που υποβάλλονται από προγράμματα παροχών εξόδου από την υπηρεσία περιλαμβάνουν τα ακόλουθα, όπου συντρέχει περίπτωση:

α) κατάσταση των καθαρών περιουσιακών στοιχείων διαθέσιμων για παροχές, που γνωστοποιεί:

i) τα περιουσιακά στοιχεία στο τέλος της περιόδου, κατάλληλα ταξινομημένα,

ii) τη βάση αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων,

iii) λεπτομέρειες κάθε μιας επένδυσης που υπερβαίνει είτε το 5 % των καθαρών περιουσιακών στοιχείων διαθέσιμων για παροχές είτε το 5 % κάθε κατηγορίας ή τύπου χρεογράφων,

iv) λεπτομέρειες κάθε επένδυσης στον εργοδότη και

v) υποχρεώσεις, εκτός από την αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία·

β) κατάσταση μεταβολών των καθαρών περιουσιακών στοιχείων διαθέσιμων για παροχές, που περιλαμβάνει τα ακόλουθα:

i) εργοδοτικές εισφορές,

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) έξοδα διοικητικής λειτουργίας,

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 χρηματοδοτικής πολιτικής·

δ) για τα προγράμματα καθορισμένων παροχών, την αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία (οι οποίες μπορεί να διαχωρίζονται σε κατοχυρωμένες παροχές και μη κατοχυρωμένες παροχές) 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 τις σχετικές οικονομικές καταστάσεις 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 έκθεση ενός προγράμματος παροχών εξόδου από την υπηρεσία περιέχει περιγραφή του προγράμματος, είτε ως μέρος των οικονομικών καταστάσεων είτε ως χωριστή έκθεση. Μπορεί να περιέχει τα ακόλουθα:

α) τα ονόματα των εργοδοτών και των ομάδων εργαζομένων που καλύπτει·

▼B

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 και

ζ) αλλαγές στα στοιχεία α) έως στ) κατά τη διάρκεια της περιόδου καλυπτόμενα 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. Το παρόν 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.

▼M32

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 27

Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις

ΣΤΟΧΟΣ

1 Στόχος του παρόντος προτύπου είναι να καθορίσει τον λογιστικό χειρισμό και τις απαιτήσεις γνωστοποίησης για τις επενδύσεις σε θυγατρικές, κοινοπραξίες και συγγενείς επιχειρήσεις όταν η οντότητα καταρτίζει ατομικές οικονομικές καταστάσεις.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

2 Το παρόν πρότυπο εφαρμόζεται στο λογιστικό χειρισμό των επενδύσεων σε θυγατρικές, κοινοπραξίες και συγγενείς επιχειρήσεις όταν η οικονομική οντότητα επιλέγει να παρουσιάσει ατομικές οικονομικές καταστάσεις ή όταν αυτό επιβάλλεται από τοπικούς κανονισμούς.

3 Το παρόν πρότυπο δεν καθορίζει ποιες οικονομικές οντότητες δημοσιεύουν ατομικές οικονομικές καταστάσεις. Εφαρμόζεται όταν ή οικονομική οντότητα καταρτίζει ατομικές οικονομικές καταστάσεις που είναι σύμμορφες με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς.

ΟΡΙΣΜΟΊ

▼M50

4 Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται στο παρόν πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:

▼M32

***Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις* είναι οι οικονομικές καταστάσεις ομίλου στις οποίες τα περιουσιακά στοιχεία, οι υποχρεώσεις, τα έσοδα, τα έξοδα και οι ταμειακές ροές της μητρικής και των θυγατρικών της εμφανίζονται ως εάν επρόκειτο για μία ενιαία οντότητα.**

▼M50

***Ατομικές οικονομικές καταστάσεις* είναι εκείνες που παρουσιάζονται από μια οικονομική οντότητα στην οποία η οικονομική οντότητα μπορεί να επιλέξει, με την επιφύλαξη των απαιτήσεων του παρόντος Προτύπου, να λογιστικοποιεί τις επενδύσεις της σε θυγατρικές, κοινοπραξίες και συγγενείς επιχειρήσεις είτε στο κόστος, σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9 *Χρηματοοικονομικά μέσα*, ή με τη χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης σύμφωνα με το ΔΛΠ 28 *Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες*.**

5 Οι ακόλουθοι όροι ορίζονται στο Προσάρτημα Α του ΔΠΧΑ 10 *Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις*, στο Προσάρτημα Α του ΔΠΧΑ 11 *Σχήματα υπό κοινό έλεγχο* και στην παράγραφο 3 του ΔΛΠ 28:

— συγγενής επιχείρηση

— μέθοδος της καθαρής θέσης

▼M38

— όμιλος

— εταιρεία επενδύσεων

— κοινός έλεγχος

▼M32

— κοινοπραξία

— μέλος της κοινοπραξίας

— μητρική

— σημαντική επιρροή

— θυγατρική.

▼M50

6 Ατομικές οικονομικές καταστάσεις είναι εκείνες που παρουσιάζονται επιπρόσθετα των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, ή επιπλέον των οικονομικών καταστάσεων επενδυτή ο οποίος δεν έχει επενδύσεις σε θυγατρικές αλλά έχει επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις ή κοινοπραξίες στις οποίες οι επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις ή σε κοινοπραξίες απαιτείται από το ΔΛΠ 28 να αντιμετωπίζονται λογιστικά με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, πλην των περιστάσεων που παρατίθενται στις παραγράφους 8–8Α.

▼M50

7 Οι οικονομικές καταστάσεις οντότητας που δεν έχει θυγατρική, συγγενή επιχείρηση ή δικαίωμα κοινοπρακτούντος σε κοινοπραξία δεν αποτελούν ατομικές οικονομικές καταστάσεις.

▼M32

8 Οντότητα η οποία απαλλάσσεται σύμφωνα με την παράγραφο 4α) του ΔΠΧΑ 10 από την ενοποίηση ή, σύμφωνα με την παράγραφο 17 του ΔΛΠ 28 (όπως τροποποιήθηκε το 2011), από την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης μπορεί να παρουσιάζει ατομικές οικονομικές καταστάσεις ως τις μόνες οικονομικές της καταστάσεις.

▼M38

8A Μια εταιρεία επενδύσεων που απαιτείται, καθ' όλη τη διάρκεια της τρέχουσας περιόδου και όλων των συγκριτικών περιόδων που παρουσιάζονται, να εφαρμόζει την εξαίρεση στην ενοποίηση για όλες τις θυγατρικές της σύμφωνα με την παράγραφο 31 του ΔΠΧΑ 10 παρουσιάζει ατομικές οικονομικές καταστάσεις ως τις μοναδικές οικονομικές καταστάσεις της.

▼M32

ΚΑΤΆΡΤΙΣΗ ΑΤΟΜΙΚΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΆΣΕΩΝ

9 Οι ατομικές οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται σύμφωνα με όλα τα εφαρμοστέα ΔΠΧΑ, πλην των προβλεπομένων στην παράγραφο 10.

▼M50

10 Όταν μια οικονομική οντότητα καταρτίζει ατομικές οικονομικές καταστάσεις, λογιστικοποιεί επενδύσεις σε θυγατρικές, κοινοπραξίες και συγγενείς επιχειρήσεις είτε:

α) στο κόστος·

β) σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9· ή

γ) με τη μέθοδο της καθαρής θέσης σύμφωνα με το ΔΛΠ 28.

Η οντότητα εφαρμόζει την ίδια λογιστική αντιμετώπιση για κάθε κατηγορία επενδύσεων. Οι επενδύσεις που λογιστικοποιούνται στο κόστος ή με τη χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5 *Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέχονται προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες* όταν κατατάσσονται ως κατεχόμενες προς πώληση ή διανομή (ή που συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη για πώληση ή διανομή). Η επιμέτρηση των επενδύσεων που λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9 δεν αλλάζει κάτω από αυτές τις συνθήκες.

▼M32

11 Αν η οικονομική οντότητα επιλέξει, σύμφωνα με την παράγραφο 18 του ΔΛΠ 28 (όπως τροποποιήθηκε το 2011), να επιμετρήσει τις επενδύσεις της σε συγγενείς επιχειρήσεις ή κοινοπραξίες στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9, λογιστικοποιεί επίσης τις επενδύσεις αυτές κατά τον ίδιο τρόπο στις ατομικές της οικονομικές καταστάσεις.

▼M38

11A Εάν μια μητρική απαιτείται, σύμφωνα με την παράγραφο 31 του ΔΠΧΑ 10, να επιμετρήσει τις επενδύσεις της σε θυγατρική στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9, θα λογιστικοποιεί κατά τον ίδιο τρόπο και τις επενδύσεις της σε θυγατρική στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις της.

▼M50

11B Όταν μια μητρική παύει να συνιστά εταιρεία επενδύσεων ή καθίσταται εταιρεία επενδύσεων, λογιστικοποιεί τη μεταβολή από την ημερομηνία από την οποία συντελέστηκε η μεταβολή ιδιότητας, ως εξής:

α) όταν μια οικονομική οντότητα παύει να συνιστά εταιρεία επενδύσεων, η οντότητα λογιστικοποιεί επένδυση σε θυγατρική σύμφωνα με την παράγραφο 10. Η ημερομηνία μεταβολής της ιδιότητας είναι η θεωρούμενη ημερομηνία απόκτησης. Η εύλογη αξία της θυγατρικής κατά τη θεωρούμενη ημερομηνία απόκτησης αντιπροσωπεύει το μεταβιβαζόμενο θεωρούμενο αντάλλαγμα όταν λογιστικοποιείται η επένδυση σύμφωνα με την παράγραφο 10.

▼**M50**

i) [διαγράφεται]

ii) [διαγράφεται]

β) όταν μια οικονομική οντότητα καθίσταται εταιρεία επενδύσεων, λογιστικοποιεί μια επένδυση σε θυγατρική στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9. Η διαφορά μεταξύ της προγενέστερης λογιστικής αξίας της θυγατρικής και της εύλογης αξίας της κατά την ημερομηνία μεταβολής της ιδιότητας του επενδυτή αναγνωρίζεται ως κέρδος ή ζημία στα αποτελέσματα. Το σωρευτικό ποσό κέρδους ή ζημίας που αναγνωρίστηκε προγενέστερα στα άλλα συνολικά έσοδα όσον αφορά τις εν λόγω θυγατρικές αντιμετωπίζεται ως εάν η εταιρεία επενδύσεων είχε παραχωρήσει τις εν λόγω θυγατρικές κατά την ημερομηνία μεταβολής της ιδιότητας.

12 Μερίσματα από θυγατρική, κοινοπραξία ή συγγενή επιχείρηση αναγνωρίζονται στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής οντότητας, όταν θεμελιώνεται το δικαίωμα της οικονομικής οντότητας για είσπραξη του μερίσματος. Το μέρισμα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, εκτός αν η οικονομική οντότητα επιλέξει να χρησιμοποιήσει τη μέθοδο της καθαρής θέσης, οπότε το μέρισμα αναγνωρίζεται ως μείωση της λογιστικής αξίας της επένδυσης.

▼**M32**

13 Όταν μια μητρική εταιρεία αναδιοργανώνει τη δομή του ομίλου της καθιερώνοντας μια νέα οικονομική οντότητα ως μητρική της με τρόπο που να πληροί τα παρακάτω κριτήρια:

α) η νέα μητρική αποκτά τον έλεγχο της αρχικής μητρικής εκδίδοντας συμμετοχικούς τίτλους εις αντάλλαγμα των υπαρχόντων συμμετοχικών τίτλων της αρχικής μητρικής της·

β) τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις του νέου ομίλου και του αρχικού ομίλου είναι τα ίδια ακριβώς πριν και μετά την αναδιοργάνωση και

γ) οι ιδιοκτήτες της αρχικής μητρικής πριν από την αναδιάρθρωση έχουν την ίδια απόλυτη και σχετική συμμετοχή στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία του αρχικού ομίλου και του νέου ομίλου αμέσως πριν και μετά την αναδιοργάνωση,

και η νέα μητρική εταιρεία λογιστικοποιεί την επένδυσή της στην αρχική μητρική εταιρεία σύμφωνα με την παράγραφο 10(α) στις ατομικές της οικονομικές καταστάσεις, η νέα μητρική εταιρεία επιμετρά το κόστος στην λογιστική αξία του μεριδίου της στα στοιχεία της καθαρής θέσης που εμφανίζονται στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις της αρχικής μητρικής εταιρείας κατά την ημερομηνία της αναδιοργάνωσης.

14 Ομοίως, μια οικονομική οντότητα που δεν είναι μητρική εταιρεία μπορεί να τοποθετήσει μια νέα οικονομική οντότητα ως μητρική της εταιρεία με τρόπο που να πληροί τα κριτήρια της παραγράφου 13. Οι απαιτήσεις της παραγράφου 13 εφαρμόζονται εξίσου σε τέτοιες αναδιοργανώσεις. Σε τέτοιες περιπτώσεις, παραπομπές στην «αρχική μητρική εταιρεία» και τον «αρχικό όμιλο» αφορούν την «αρχική οικονομική οντότητα».

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

15 Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει όλα τα εφαρμοστέα ΔΠΧΑ όταν παρέχει γνωστοποιήσεις στις ατομικές οικονομικές της καταστάσεις, συμπεριλαμβανομένων των απαιτήσεων των παραγράφων 16 και 17.

▼M32

16 **Όταν μια μητρική, σύμφωνα με την παράγραφο 4α) του ΔΠΧΑ 10, επιλέγει να μην καταρτίζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και αντ' αυτών καταρτίζει ατομικές οικονομικές καταστάσεις, στις ατομικές αυτές οικονομικές καταστάσεις θα γνωστοποιεί:**

α) **το γεγονός ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι ατομικές οικονομικές καταστάσεις· ότι έχει χρησιμοποιηθεί η απαλλαγή από την ενοποίηση· όνομα και η χώρα ίδρυσης ή εγκατάστασης της οικονομικής οντότητας της οποίας οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις συμμορφώνονται με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς έχουν παραχθεί για δημόσια χρήση· και τη διεύθυνση από όπου μπορεί κανείς να προμηθευτεί τις εν λόγω οικονομικές καταστάσεις.**

β) **κατάλογο των σημαντικότερων επενδύσεων σε θυγατρικές, κοινοπραξίες και συγγενείς επιχειρήσεις, που περιλαμβάνει:**

(i) **την επωνυμία των εκδοτριών αυτών,**

(ii) **τον κύριο τόπο εγκατάστασης (και τη χώρα σύστασης, εφόσον είναι διαφορετική) των εν λόγω εκδοτριών,**

(iii) **την αναλογία του δικαιώματος κυριότητας (και, αν είναι διαφορετική, την αναλογία των δικαιωμάτων ψήφου) που κατέχει στις εν λόγω εκδότριες,**

γ) **περιγραφή της μεθόδου που χρησιμοποιήθηκε για τη λογιστικοποίηση των επενδύσεων του στοιχείου (β).**

▼M38

16Α **Όταν μια εταιρεία επενδύσεων που είναι μητρική (πλην εκείνης που αναφέρεται στην παράγραφο 16) καταρτίζει, σύμφωνα με την παράγραφο 8Α, ατομικές οικονομικές καταστάσεις ως τις μοναδικές** οικονομικές **καταστάσεις της, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό. Η εταιρεία επενδύσεων επίσης, παρουσιάζει τις γνωστοποιήσεις που αφορούν εταιρείες επενδύσεων βάσει του ΔΠΧΑ 12 *Γνωστοποίηση συμμετοχών σε άλλες οντότητες*.**

17 **Όταν μητρική (πλην εκείνης που αναφέρεται στις παραγράφους 16–16Α) ή επενδυτής με από κοινού έλεγχο, ή σημαντική επιρροή, σε εκδότρια καταρτίζει ατομικές οικονομικές καταστάσεις, η μητρική ή ο επενδυτής προσδιορίζει τις οικονομικές καταστάσεις που έχουν καταρτιστεί σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 10, το ΔΠΧΑ 11 ή το ΔΛΠ 28 (όπως τροποποιήθηκε το 2011) στις οποίες αναφέρονται. Η μητρική ή ο επενδυτής γνωστοποιούν στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις:**

▼M32

α) **το γεγονός ότι οι καταστάσεις είναι ατομικές οικονομικές καταστάσεις και τους λόγους κατάρτισης των καταστάσεων αυτών αν δεν απαιτείται από το νόμο·**

β) **κατάλογο των σημαντικότερων επενδύσεων σε θυγατρικές, κοινοπραξίες και συγγενείς επιχειρήσεις, που περιλαμβάνει:**

(i) **την επωνυμία των εκδοτριών αυτών,**

(ii) **τον κύριο τόπο εγκατάστασης (και τη χώρα σύστασης, εφόσον είναι διαφορετική) των εν λόγω εκδοτριών,**

▼M32

(iii) **την αναλογία του δικαιώματος κυριότητας (και, αν είναι διαφορετική, την αναλογία των δικαιωμάτων ψήφου) που κατέχει στις εν λόγω εκδότριες,**

γ) **περιγραφή της μεθόδου που χρησιμοποιήθηκε για τη λογιστικοποίηση των επενδύσεων του στοιχείου (β).**

Η μητρική ή ο επενδυτής προσδιορίζει επίσης τις οικονομικές καταστάσεις που έχουν καταρτιστεί σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 10, το ΔΠΧΑ 11 ή το ΔΛΠ 28 (όπως τροποποιήθηκε το 2011) στις οποίες αναφέρονται.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΈΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΎΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΉ ΠΕΡΊΟΔΟΣ

18 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν πρότυπο για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2013 ή μετά από αυτήν. Επιτρέπεται η εφαρμογή ενωρίτερα. ►M38 Εάν η οντότητα εφαρμόσει ενωρίτερα το παρόν πρότυπο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό και εφαρμόζει συγχρόνως τα ΔΠΧΑ 10, ΔΠΧΑ 11, ΔΠΧΑ 12 και ΔΛΠ 28 (όπως τροποποιήθηκε το 2011). ◄

▼M38

18Α *Εταιρείες επενδύσεων* (τροποποιήσεις στο ΔΠΧΑ 10, ΔΠΧΑ 12 και ΔΛΠ 27), που εκδόθηκαν τον Οκτώβριο του 2012, με τις οποίες τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 5, 6, 17 και 18, και προστέθηκαν οι παράγραφοι 8Α, 11Α–11Β και 18Β–18Θ. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2014 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή νωρίτερα. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει νωρίτερα τις παρούσες τροποποιήσεις, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό και εφαρμόζει συγχρόνως όλες τις τροποποιήσεις που περιλαμβάνονται στις *Εταιρείες επενδύσεων*.

18Β Εάν, κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής των τροποποιήσεων *Εταιρείες επενδύσεων* (η οποία, για τους σκοπούς τους παρόντος ΔΠΧΑ, είναι η αρχή της ετήσιας περιόδου αναφοράς για την οποία εφαρμόζονται οι παρούσες τροποποιήσεις για πρώτη φορά), μια μητρική καταλήγει στο συμπέρασμα ότι συνιστά εταιρεία επενδύσεων, εφαρμόζει τις παραγράφους 18Γ–18Θ στις επενδύσεις της σε θυγατρική.

18Γ Κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής, μια εταιρεία επενδύσεων που επιμετρούσε προγενέστερα την επένδυσή της σε θυγατρική στο κόστος, επιμετρά αντ' αυτού την εν λόγω επένδυση στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων ως εάν ίσχυαν πάντοτε οι απαιτήσεις του παρόντος ΔΠΧΑ. Η εταιρεία επενδύσεων προσαρμόζει αναδρομικά την ετήσια περίοδο αμέσως πριν από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής και προσαρμόζει τα κέρδη εις νέον στην αρχή της αμέσως προηγούμενης περιόδου όσον αφορά κάθε διαφορά μεταξύ:

α) της προγενέστερης λογιστικής αξίας της επένδυσης και

β) της εύλογης αξίας της επένδυσης του επενδυτή στη θυγατρική.

18Δ Κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής, μια εταιρεία επενδύσεων που επιμετρούσε προγενέστερα την επένδυσή της σε θυγατρική στην εύλογη αξία μέσω άλλων συνολικών εσόδων συνεχίζει να επιμετρά την εν λόγω επένδυση στην εύλογη αξία. Η σωρευτική αξία κάθε προγενέστερης αναγνωρισμένης προσαρμογής της εύλογης αξίας σε άλλα συνολικά έσοδα μεταφέρεται στα κέρδη εις νέον στην αρχή της ετήσιας περιόδου αμέσως πριν από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής.

18Ε Κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής, μια εταιρεία επενδύσεων δεν προβαίνει σε προσαρμογές της προηγούμενης λογιστικοποίησης για συμμετοχή σε θυγατρική την οποία είχε επιλέξει προγενέστερα να επιμετρά στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9, όπως προβλέπεται στην παράγραφο 10.

▼M38

18ΣΤ Πριν από την ημερομηνία κατά την οποία εφαρμόζεται το ΔΠΧΑ 13 *Επιμέτρηση εύλογης αξίας*, μια εταιρεία επενδύσεων χρησιμοποιεί τα ποσά εύλογης αξίας που είχαν αναφερθεί στο παρελθόν σε επενδυτές ή στη διοίκηση, εάν τα εν λόγω ποσά αντιπροσωπεύουν το ποσό για το οποίο η επένδυση θα μπορούσε να ανταλλαγεί σε μια συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση, μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς, κατά την ημερομηνία της αποτίμησης.

18Ζ Εάν η επιμέτρηση της επένδυσης σε θυγατρική σύμφωνα με τις παραγράφους 18Γ–18ΣΤ δεν είναι εφικτή (όπως ορίζεται στο ΔΛΠ 8 *Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη*), μια εταιρεία επενδύσεων εφαρμόζει τις απαιτήσεις του παρόντος ΔΠΧΑ στην αρχή της προγενέστερης περιόδου για την οποία είναι εφικτή η εφαρμογή των παραγράφων 18Γ–18ΣΤ, η οποία μπορεί να είναι η τρέχουσα περίοδος. Ο επενδυτής προσαρμόζει αναδρομικά την ετήσια περίοδο αμέσως πριν από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής, εκτός εάν η αρχή της προγενέστερης περιόδου για την οποία είναι εφικτή η εφαρμογή της παρούσας παραγράφου είναι η τρέχουσα περίοδος. Όταν η ημερομηνία κατά την οποία είναι εφικτό για την εταιρεία επενδύσεων να επιμετρήσει την εύλογη αξία της θυγατρικής είναι προγενέστερη από την αρχή της αμέσως προηγούμενης περιόδου, ο επενδυτής προσαρμόζει τα ίδια κεφάλαια στην αρχή της αμέσως προηγούμενης περιόδου όσον αφορά κάθε διαφορά μεταξύ:

α) της προγενέστερης λογιστικής αξίας της επένδυσης και

β) της εύλογης αξίας της επένδυσης του επενδυτή στη θυγατρική.

Εάν η προγενέστερη περίοδος για την οποία είναι εφικτή η εφαρμογή της παρούσας παραγράφου είναι η τρέχουσα περίοδος, η προσαρμογή στα ίδια κεφάλαια αναγνωρίζεται στην αρχή της τρέχουσας περιόδου.

18Η Εάν μια εταιρεία επενδύσεων έχει διαθέσει ή έχει απολέσει τον έλεγχο μιας επένδυσης σε θυγατρική πριν από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής των τροποποιήσεων *Εταιρείες επενδύσεων*, η εταιρεία επενδύσεων δεν απαιτείται να προβεί σε προσαρμογές της προηγούμενης λογιστικοποίησης για την εν λόγω θυγατρική.

18Θ Παρά τις αναφορές στην ετήσια περίοδο αμέσως πριν από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής (η «αμέσως προηγούμενη περίοδος») στις παραγράφους 18Γ–18Ζ, μια οντότητα μπορεί να παρουσιάσει επίσης προσαρμοσμένες συγκριτικές πληροφορίες για τις προηγούμενες περιόδους που παρουσιάζονται, χωρίς όμως να είναι υποχρεωμένη να το πράξει. Αν η οντότητα παρουσιάσει προσαρμοσμένες συγκριτικές πληροφορίες για προηγούμενες περιόδους, όλες οι αναφορές στην «αμέσως προηγούμενη περίοδο» στις παραγράφους 18Γ–18Ζ θα πρέπει να νοούνται ως αναφορές στην «προηγούμενη προσαρμοσμένη συγκριτική περίοδο που παρουσιάζεται». Εάν μια οικονομική οντότητα παρουσιάσει μη προσαρμοσμένες συγκριτικές πληροφορίες για οποιαδήποτε προηγούμενη περίοδο, καθορίζει ευκρινώς τα στοιχεία που δεν έχουν προσαρμοστεί ακόμα, δηλώνει ότι έχουν καταρτιστεί σε διαφορετική βάση και επεξηγεί τη συγκεκριμένη βάση.

▼M50

18Ι ***Μέθοδος της καθαρής θέσης σε Ατομικές οικονομικές καταστάσεις* (τροποποιήσεις στο ΔΛΠ 27), του Αυγούστου 2014, που τροποποιεί τις παραγράφους 4-7, 10, 11Β και 12. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αναδρομικά τις εν λόγω τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2016 ή αργότερα, σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 *Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη*. Επιτρέπεται η προγενέστερη εφαρμογή. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις εν λόγω τροποποιήσεις για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.**

▼M32

Παραπομπές στο ΔΠΧΑ 9

19 Εάν μια οντότητα εφαρμόζει το παρόν πρότυπο αλλά δεν εφαρμόζει ακόμα το ΔΠΧΑ 9, οιαδήποτε παραπομπή στο ΔΠΧΑ 9 νοείται ως παραπομπή στο ΔΛΠ 39 *Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και Επιμέτρηση*.

ΑΝΆΚΛΗΣΗ ΤΟΥ ΔΛΠ 27 (2008)

20 Το παρόν πρότυπο εκδίδεται ταυτόχρονα με το ΔΠΧΑ 10. Από κοινού, τα δύο ΔΠΧΑ αντικαθιστούν το Δ.Λ.Π. 27 *Ενοποιημένες και Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις* (όπως τροποποιήθηκε το 2008).

▼M32

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΌ ΠΡΌΤΥΠΟ 28

Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες

ΣΤΌΧΟΣ

1 **Ο στόχος του παρόντος προτύπου είναι να καθορίσει τον λογιστικό χειρισμό των επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις και να παραθέσεις τις απαιτήσεις για την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης κατά τον λογιστικό χειρισμό των επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες.**

ΠΕΔΊΟ ΕΦΑΡΜΟΓΉΣ

2 **Το παρόν πρότυπο εφαρμόζεται σε όλες τις οικονομικές οντότητες που είναι επενδυτές με από κοινού έλεγχο ή σημαντική επιρροή σε εκδότρια επιχείρηση.**

ΟΡΙΣΜΟΊ

3 **Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται στο παρόν πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:**

Η *συγγενής επιχείρηση* είναι μια οικονομική οντότητα επί της οποίας ο επενδυτής ασκεί σημαντική επιρροή.

***Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις* είναι οι οικονομικές καταστάσεις ομίλου στις οποίες τα περιουσιακά στοιχεία, οι υποχρεώσεις, τα έσοδα, τα έξοδα και οι ταμειακές ροές της μητρικής και των θυγατρικών της εμφανίζονται ως εάν επρόκειτο για μία ενιαία οντότητα.**

Η *μέθοδος της καθαρής θέσης* είναι μια λογιστική μέθοδος στην οποία οι επενδύσεις αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος και στη συνέχεια προσαρμόζονται για να ληφθεί υπόψη η μεταβολή του μεριδίου του επενδυτή στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία της εκδότριας μετά την απόκτηση. Τα αποτελέσματα του επενδυτή περιλαμβάνουν το μερίδιό του στα κέρδη ή τις ζημίες της εκδότριας και τα συνολικά έσοδα του επενδυτή περιλαμβάνουν το μερίδιό του στα συνολικά έσοδα της εκδότριας.

***Κοινή συμφωνία* είναι η συμφωνία στην οποία δύο ή περισσότερα συμβαλλόμενα μέρη έχουν από κοινού έλεγχο.**

***Από κοινού έλεγχος* είναι η συμβατικώς συμφωνηθείσα κοινή άσκηση ελέγχου μιας συμφωνίας, που υφίσταται μόνον όταν οι αποφάσεις για τις σχετικές δραστηριότητες απαιτούν ομόφωνη συναίνεση των μερών που ασκούν από κοινού τον έλεγχο.**

***Κοινοπραξία* είναι μια κοινή συμφωνία με την οποία τα συμβαλλόμενα μέρη τα οποία ασκούν από κοινού έλεγχο της συμφωνίας έχουν δικαιώματα στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία της συμφωνίας.**

***Μέλος κοινοπραξίας/κοινοπρακτών* είναι ένα μέλος σε μία κοινοπραξία που διαθέτει από κοινού έλεγχο επί της εν λόγω κοινοπραξίας.**

***Σημαντική επιρροή* είναι η δυνατότητα συμμετοχής στις αποφάσεις της οικονομικής και επιχειρησιακής πολιτικής της εκδότριας, χωρίς όμως να πρόκειται για έλεγχο ή από κοινού έλεγχο των εν λόγω πολιτικών.**

▼**M32**

4 Οι ακόλουθοι όροι καθορίζονται στην παράγραφο 4 του ΔΛΠ 27 *Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις* και στο Προσάρτημα Α του ΔΠΧΑ 10 *Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις* και χρησιμοποιούνται στο παρόν πρότυπο με τις έννοιες που προσδιορίζονται στα ΔΠΧΑ στα οποία παρέχεται ο ορισμός τους:

— έλεγχος εκδότριας

— όμιλος

— μητρική

— ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις

— θυγατρική.

ΣΗΜΑΝΤΙΚΉ ΕΠΙΡΡΟΉ

5 Εάν μια οντότητα διαθέτει, άμεσα ή έμμεσα (π.χ. μέσω θυγατρικών), 20 τοις εκατό ή περισσότερο των δικαιωμάτων ψήφου της εκδότριας, τεκμαίρεται ότι η οντότητα ασκεί σημαντική επιρροή, εκτός εάν μπορεί να αποδειχθεί σαφώς ότι δεν συμβαίνει αυτό. Αντίστροφα, εάν μια οντότητα διαθέτει, άμεσα ή έμμεσα (π.χ. μέσω θυγατρικών), λιγότερο από 20 τοις εκατό των δικαιωμάτων ψήφου της εκδότριας, τεκμαίρεται ότι η οντότητα δεν ασκεί σημαντική επιρροή, εκτός εάν μπορεί να αποδειχθεί σαφώς μια τέτοια επιρροή. Μια σημαντική ή πλειοψηφική κυριότητα από έναν άλλον επενδυτή δεν εμποδίζει αναγκαστικά κάποια οντότητα από το να ασκεί σημαντική επιρροή.

6 Η ύπαρξη σημαντικής επιρροής από μια οντότητα αποδεικνύεται 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 οντότητας και εκδότριας·

δ) ανταλλαγή διευθυντικού προσωπικού ή

ε) παροχή ουσιαστικής τεχνικής πληροφόρησης.

7 Η οικονομική 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 ασκηθούν ή μετατραπούν, να δώσουν στην οικονομική οντότητα επιπλέον ισχύ ψήφου ή να μειώσουν την ισχύ ψήφου άλλου μέρους στις χρηματοοικονομικές και επιχειρησιακές πολιτικές μιας άλλης οικονομικής οντότητας (δηλαδή δυνητικά δικαιώματα ψήφου). Η ύπαρξη και η επίδραση των δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου τα οποία είναι ασκήσιμα ή μετατρέψιμα υπό τις τρέχουσες συνθήκες, συμπεριλαμβανομένων των δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου που κατέχονται από άλλες οικονομικές οντότητες, εξετάζονται όταν πρόκειται να διαπιστωθεί αν η οικονομική οντότητα έχει σημαντική επιρροή. Τα δυνητικά δικαιώματα ψήφου δεν είναι επί του παρόντος ασκήσιμα ή μετατρέψιμα όταν, για παράδειγμα, δεν μπορούν να ασκηθούν ή να μετατραπούν μέχρι μια μελλοντική ημερομηνία ή μέχρι την πραγματοποίηση ενός μελλοντικού γεγονότος.

8 Κατά την διαπίστωση του αν τα δυνητικά δικαιώματα ψήφου συνεισφέρουν στην σημαντική επιρροή, η οικονομική 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 από τις προθέσεις της διοίκησης και την οικονομική δυνατότητα για την εν λόγω άσκηση ή μετατροπή.

▼M32

9 Η οικονομική οντότητα χάνει την σημαντική επιρροή της σε μία εκδότρια όταν παύει να έχει την εξουσία που της επιτρέπει να συμμετέχει στις αποφάσεις που αφορούν την οικονομική και επιχειρησιακή πολιτική εκείνης της εκδότριας. Η απώλεια της σημαντικής 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 υπαχθεί σε κρατικό, δικαστικό, διαχειριστικό ή εποπτικό έλεγχο. Θα μπορούσε επίσης να συμβεί ως αποτέλεσμα συμβατικής συμφωνίας.

ΜΈΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΚΑΘΑΡΉΣ ΘΈΣΗΣ

10 Σύμφωνα με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, κατά την αρχική αναγνώριση η επένδυση σε μία συγγενή επιχείρηση αναγνωρίζεται αρχικά στο κόστος κτήσης, και η λογιστική αξία αυξάνεται ή μειώνεται για να αναγνωριστεί 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 διανεμόμενα μερίσματα που ο επενδυτής λαμβάνει από μια εκδότρια μειώνουν τη λογιστική αξία της επένδυσης. Ενδέχεται επίσης να απαιτούνται προσαρμογές της λογιστικής αξίας για μεταβολές της αναλογικής συμμετοχής του επενδυτή στην εκδότρια που προκύπτουν από μεταβολές στα λοιπά συνολικά έσοδα της εκδότριας. Στις μεταβολές αυτές περιλαμβάνονται εκείνες που προκύπτουν από αναπροσαρμογές ενσωμάτων πάγιων και από συναλλαγματικές διαφορές λόγω μετατροπής. Το μερίδιο του επενδυτή στις εν λόγω μεταβολές αναγνωρίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα του επενδυτή (βλέπε ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων*).

11 Η αναγνώριση εσόδων με βάση τα διανεμηθέντα μερίσματα μπορεί να μην είναι κατάλληλο μέτρο του πραγματοποιηθέντος εσόδου του επενδυτή από μία επένδυση σε συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία επειδή τα εισπραχθέντα μερίσματα μπορεί να έχουν μικρή σχέση με την επίδοση της συγγενούς επιχείρησης ή της κοινοπραξίας. Επειδή ο επενδυτής ασκεί από κοινού έλεγχο ή σημαντική επιρροή στην εκδότρια επιχείρηση, ο επενδυτής έχει συμμετοχή στην επίδοση της συγγενούς επιχείρησης ή της κοινοπραξίας και, ως εκ τούτου, στην 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 μιας εκδότριας. Ως εκ τούτου, η εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης παρέχει περισσότερο κατατοπιστικές αναφορές των καθαρών περιουσιακών στοιχείων και των αποτελεσμάτων του επενδυτή.

12 Όταν υφίστανται δυνητικά δικαιώματα ψήφου ή άλλα παράγωγα που εμπερικλείουν δυνητικά δικαιώματα ψήφου, η συμμετοχή μιας οντότητας σε συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία προσδιορίζεται αποκλειστικά βάσει των υφιστάμενων ιδιοκτησιακών δικαιωμάτων και δεν αντικατοπτρίζει την πιθανή άσκηση ή μετατροπή δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου και λοιπών παραγώγων μέσων, με την επιφύλαξη της εφαρμογής της παραγράφου 13.

13 Σε ορισμένες περιπτώσεις η οντότητα έχει, ουσιαστικά, υφιστάμενη κυριότητα ως αποτέλεσμα συναλλαγής η οποία επί του παρόντος παρέχει πρόσβαση στις αποδόσεις που συνδέονται με την κατοχή ιδιοκτησιακής συμμετοχής. Σε τέτοιες περιπτώσεις, η αναλογία που κατανέμεται στην οντότητα καθορίζεται λαμβάνοντας υπόψη την ενδεχόμενη άσκηση εκείνων των δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου και άλλων παραγώγων μέσων τα οποία παρέχουν επί του παρόντος στην οντότητα πρόσβαση στα έσοδα.

▼M32

14 Το ΔΠΧΑ 9 *Χρηματοοικονομικά μέσα* δεν εφαρμόζεται σε συμμετοχές σε συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες που έχουν καταλογιστεί με την χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης. Όταν μέσα που περιέχουν ουσιαστικά δυνητικά δικαιώματα ψήφου παρέχουν επί του παρόντος πρόσβαση στα έσοδα που συνδέονται με ιδιοκτησιακή συμμετοχή σε συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία, τα μέσα δεν υπόκεινται στο ΔΠΧΑ 9. Σε κάθε άλλη περίπτωση, μέσα που περικλείουν δυνητικά δικαιώματα ψήφου σε συνδεδεμένη επιχείρηση ή κοινοπραξία λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9.

▼M65

14A Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει επίσης το ΔΠΧΑ 9 σε άλλα χρηματοπιστωτικά μέσα σε συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία στην οποία δεν εφαρμόζεται η μέθοδος της καθαρής θέσης. Σε αυτά περιλαμβάνονται μακροπρόθεσμες συμμετοχές οι οποίες, στην ουσία, αποτελούν μέρος της καθαρής επένδυσης της οντότητας σε συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία (βλέπε παράγραφο 38). Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 9 στις εν λόγω μακροπρόθεσμες συμμετοχές πριν εφαρμόσει την παράγραφο 38 και τις παραγράφους 40–43 του παρόντος Προτύπου. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9, η οικονομική οντότητα δεν λαμβάνει υπόψη τυχόν προσαρμογές στη λογιστική αξία των μακροπρόθεσμων συμμετοχών που προκύπτουν από την εφαρμογή του παρόντος Προτύπου.

▼M32

15 Εκτός εάν μια επένδυση, ή μέρος επένδυσης, σε συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία ταξινομείται ως κατεχόμενη προς πώληση σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5 *Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες*, η επένδυση ή οποιαδήποτε διατηρούμενη συμμετοχή στην επένδυση που έχει ταξινομηθεί ως κατεχόμενη προς πώληση ταξινομείται ως μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο.

ΕΦΑΡΜΟΓΉ ΤΗΣ ΜΕΘΌΔΟΥ ΤΗΣ ΚΑΘΑΡΉΣ ΘΈΣΗΣ

16 Οντότητα με από κοινού έλεγχο ή σημαντική επιρροή σε εκδότρια λογιστικοποιεί την επένδυσή της σε συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία με τη χρησιμοποίηση της μεθόδου της καθαρής θέσης, εκτός εάν η επένδυση μπορεί να τύχει απαλλαγής σύμφωνα με τις παραγράφους 17-19.

Απαλλαγές από την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης

▼M51

17 Η οντότητα δεν χρειάζεται να εφαρμόζει τη μέθοδο της καθαρής θέσης στην επένδυσή της σε συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία, εάν η οντότητα είναι μητρική η οποία απαλλάσσεται από την κατάρτιση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, καλυπτόμενη από την εξαίρεση δυνάμει της παραγράφου 4 στοιχείο α) του ΔΠΧΑ 10 ή εάν ισχύουν όλα τα κατωτέρω:

α) Η οντότητα είναι θυγατρική άλλης οικονομικής οντότητας, στην οποία ανήκει εξ ολοκλήρου ή εν μέρει, και οι λοιποί ιδιοκτήτες της, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που δεν έχουν δικαίωμα ψήφου, έχουν ενημερωθεί ότι η οντότητα δεν εφαρμόζει τη μέθοδο της καθαρής θέσης και δεν έχουν αντιρρήσεις επ' αυτού.

β) Οι χρεωστικοί ή συμμετοχικοί τίτλοι της οντότητας δεν υπόκεινται σε δημόσια διαπραγμάτευση (σε εγχώριο ή αλλοδαπό χρηματιστήριο ή σε εξωχρηματιστηριακή αγορά, που συμπεριλαμβάνει τοπικές και περιφερειακές αγορές).

γ) Η οντότητα δεν έχει υποβάλει ούτε βρίσκεται στη διαδικασία υποβολής των οικονομικών καταστάσεών της σε επιτροπή κεφαλαιαγοράς ή άλλη ρυθμιστική αρχή, προκειμένου να εκδώσει τίτλους οποιασδήποτε κατηγορίας σε δημόσια αγορά.

▼**M51**

δ) Η τελική ή οποιαδήποτε ενδιάμεση μητρική εταιρεία της οντότητας καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις που είναι διαθέσιμες για δημόσια χρήση και συμμορφώνονται με τα ΔΠΧΑ, στις οποίες είναι ενοποιημένες οι θυγατρικές ή επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 10.

▼**M59**

18 Όταν μια επένδυση σε συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία κατέχεται από οντότητα, ή κατέχεται εμμέσως μέσω οντότητας η οποία είναι οργανισμός διαχείρισης επενδυτικών κεφαλαίων, αμοιβαίο κεφάλαιο, εταιρεία επενδύσεων χαρτοφυλακίου ή παρόμοια οικονομική οντότητα, συμπεριλαμβανομένων των ασφαλιστικών κεφαλαίων που συνδέονται με επενδύσεις, η οντότητα δύναται να επιλέξει να επιμετρήσει τις εν λόγω επενδύσεις στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9. Η οικονομική οντότητα πραγματοποιεί αυτήν την επιλογή χωριστά για κάθε συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία, κατά την αρχική αναγνώριση της συγγενούς επιχείρησης ή της κοινοπραξίας.

▼**M32**

19 Όταν μια οντότητα διαθέτει επένδυση σε συγγενή επιχείρηση, τμήμα της οποίας κατέχεται έμμεσα μέσω οργανισμού διαχείρισης επενδυτικών κεφαλαίων, ή αμοιβαίου κεφαλαίου, επενδυτικού οργανισμού και παρομοίων οντοτήτων συμπεριλαμβανομένων των ασφαλιστικών κεφαλαίων που συνδέονται με επενδύσεις, η οντότητα δύναται να επιλέξει να επιμετρήσει το τμήμα της επένδυσης στη συγγενή επιχείρηση στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9, ανεξάρτητα από το εάν ο οργανισμός διαχείρισης κεφαλαίων επιχειρηματικού κινδύνου, ή το αμοιβαίο κεφάλαιο και οι παρόμοιες οντότητες, συμπεριλαμβανομένων των ασφαλιστικών κεφαλαίων που συνδέονται με επενδύσεις, έχει σημαντική επιρροή επί του τμήματος αυτού της επένδυσης. Εάν η οντότητα έχει την επιλογή αυτή, εφαρμόζει τη μέθοδο της καθαρής θέσης σε οιοδήποτε εναπομένον τμήμα της επένδυσής της σε συγγενή επιχείρηση το οποίο δεν κατέχεται μέσω οργανισμού διαχείρισης επιχειρηματικών κεφαλαίων, ή αμοιβαίου κεφαλαίου, οργανισμού επενδύσεων χαρτοφυλακίου και παρόμοιων οντοτήτων, συμπεριλαμβανομένων των ασφαλιστικών κεφαλαίων που συνδέονται με επενδύσεις.

Ταξινόμηση επένδυσης ως κατεχόμενης προς πώληση

20 Μια οντότητα εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 5 σε επένδυση ή τμήμα επένδυσης, σε συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία που πληροί τα κριτήρια ταξινόμησης ως κατεχόμενη προς πώληση. Οιονδήποτε διατηρούμενο τμήμα επένδυσης σε συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία που δεν έχει ταξινομηθεί ως κατεχόμενο προς πώληση λογιστικοποιείται με τη χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης έως ότου λάβει χώρα η διάθεση του τμήματος που ταξινομείται ως κατεχόμενο προς πώληση. Μετά τη διάθεση, η οντότητα λογιστικοποιεί οιαδήποτε διατηρούμενη συμμετοχή στη συγγενή επιχείρηση ή την κοινοπραξία σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9, εκτός εάν η διατηρούμενη συμμετοχή εξακολουθεί να είναι συγγενής επιχείρηση ή κοινοπραξία, οπότε η οντότητα επιλέγει τη μέθοδο της καθαρής θέσης.

21 Όταν επένδυση, ή τμήμα επένδυσης, σε συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία που προηγουμένως ταξινομείτο ως κατεχόμενη προς πώληση δεν πληροί πλέον τα κριτήρια για την ταξινόμηση αυτή, αντιμετωπίζεται λογιστικά με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, αναδρομικά από την ημερομηνία της κατάταξής της ως κατεχόμενη προς πώληση. Οι οικονομικές καταστάσεις για τις περιόδους από την ταξινόμηση ως κατεχόμενη προς πώληση τροποποιούνται αναλόγως.

Διακοπή της χρήσης της μεθόδου της καθαρής θέσης

22 Η οντότητα διακόπτει τη χρησιμοποίηση της μεθόδου της καθαρής θέσης από την ημερομηνία κατά την οποία η επένδυσή της παύει να αποτελεί συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία ως εξής:

α) **Εάν η επένδυση καθίσταται θυγατρική, η οντότητα λογιστικοποιεί την επένδυσή της σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 3 *Συνενώσεις Επιχειρήσεων* και το ΔΠΧΑ 10.**

▼M32

β) **Εάν η διατηρούμενη συμμετοχή στην πρώην συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία είναι χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο, η οντότητα επιμετρά τη διατηρούμενη συμμετοχή στην εύλογη αξία. Η εύλογη αξία της διατηρούμενης συμμετοχής θεωρείται ως η εύλογη αξία της κατά την αρχική αναγνώριση ως χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9. Η οντότητα αναγνωρίζει στα αποτελέσματα οιαδήποτε διαφορά μεταξύ:**

(i) **της εύλογης αξίας οιασδήποτε διατηρούμενης συμμετοχής και τυχόν εσόδων από τη διάθεση μέρους της συμμετοχής στη συγγενή επιχείρηση ή την κοινοπραξία· και**

(ii) **της λογιστικής αξίας της επένδυσης κατά την ημερομηνία διακοπής της χρήσης της μεθόδου της καθαρής θέσης.**

γ) **Όταν μια οντότητα διακόπτει τη χρησιμοποίηση της μεθόδου της καθαρής θέσης, η οντότητα λογιστικοποιεί όλα τα ποσά που είχαν προηγουμένως αναγνωριστεί στα λοιπά συνολικά έσοδα σε σχέση με την εν λόγω επένδυση στην ίδια βάση όπως θα απαιτείτο εάν η εκδότρια είχε διαθέσει απευθείας τα σχετικά περιουσιακά στοιχεία ή τις υποχρεώσεις.**

23 Ως εκ τούτου, εάν κέρδος ή ζημία που έχει αναγνωριστεί προηγουμένως από την εκδότρια στα λοιπά συνολικά έσοδα θα αναταξινομείτο στα αποτελέσματα κατά τη διάθεση των σχετικών περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων, η οντότητα αναταξινομεί το κέρδος ή τη ζημία από τα ίδια κεφάλαια στα αποτελέσματα (ως προσαρμογή από αναταξινόμηση) όταν διακόπτεται η μέθοδος της καθαρής θέσης. Για παράδειγμα, εάν μια συγγενής επιχείρηση ή κοινοπραξία έχει συσσωρευμένες συναλλαγματικές διαφορές που αφορούν εκμετάλλευση του εξωτερικού και η οντότητα διακόπτει τη χρησιμοποίηση της μεθόδου της καθαρής θέσης, η οντότητα αναταξινομεί στα αποτελέσματα τα κέρδη ή τις ζημίες που είχαν προηγουμένως αναγνωριστεί στα λοιπά συνολικά έσοδα σε σχέση με την εκμετάλλευση του εξωτερικού.

24 Εάν μια επένδυση σε συγγενή επιχείρηση καταστεί επένδυση σε κοινοπραξία ή ένα επένδυση σε κοινοπραξία καταστεί επένδυση σε συγγενή επιχείρηση, η οντότητα εξακολουθεί να εφαρμόζει τη μέθοδο της καθαρής θέσης και δεν επιμετρά εκ νέου τη διατηρούμενη συμμετοχή.

Μεταβολές στα δικαιώματα ιδιοκτησίας

▼M50

25 Εάν το ιδιοκτησιακό δικαίωμα οντότητας σε συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία μειωθεί, αλλά η επένδυση εξακολουθεί να κατατάσσεται είτε στην κατηγορία της συγγενούς επιχείρησης είτε σε εκείνη της κοινοπραξίας, αντίστοιχα, η οντότητα επαναταξινομεί στα αποτελέσματα το τμήμα των κερδών ή των ζημιών που είχε προηγουμένως αναγνωριστεί στα λοιπά συνολικά έσοδα και έχει σχέση με την εν λόγω μείωση του δικαιώματος ιδιοκτησίας, εφόσον το εν λόγω κέρδος ή η ζημία θα απαιτείτο να επαναταξινομηθεί στα αποτελέσματα κατά τη διάθεση των σχετικών περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων.

▼M32

Διαδικασίες για την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης

26 Πολλές από τις διαδικασίες που είναι κατάλληλες για την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης είναι παρεμφερείς με τις διαδικασίες ενοποίησης που περιγράφονται στο ΔΠΧΑ 10. Επιπρόσθετα, οι γενικές αρχές που διέπουν τις διαδικασίες λογιστικού χειρισμού της απόκτησης μιας θυγατρικής υιοθετούνται και για τη λογιστική αντιμετώπιση της απόκτησης μιας επένδυσης σε συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία.

▼**M51**

27 Το μερίδιο που κατέχει ένας όμιλος σε συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία είναι το άθροισμα των συμμετοχών της μητρικής εταιρείας και των θυγατρικών της στη συγκεκριμένη συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία. Οι συμμετοχές των λοιπών συγγενών επιχειρήσεων ή κοινοπραξιών του ομίλου παραλείπονται για τον σκοπό αυτόν. Όταν μια συγγενής επιχείρηση έχει θυγατρικές, συγγενείς επιχειρήσεις ή κοινοπραξίες, τα κέρδη ή οι ζημίες, τα λοιπά συνολικά έσοδα και τα καθαρά περιουσιακά στοιχεία που συνυπολογίζονται για την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης είναι εκείνα που αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις της συγγενούς επιχείρησης ή της κοινοπραξίας (συμπεριλαμβανομένου του μεριδίου της συγγενούς επιχείρησης ή της κοινοπραξίας επί των κερδών ή των ζημιών, των λοιπών συνολικών εσόδων και των καθαρών περιουσιακών στοιχείων των συγγενών επιχειρήσεων και κοινοπραξιών της), μετά τις προσαρμογές που είναι αναγκαίες για την επίτευξη ομοιόμορφων λογιστικών πολιτικών (βλέπε παραγράφους 35–36Α).

▼**M32**

28 Τα κέρδη ή οι ζημίες που προκύπτουν από συναλλαγές με υπερκείμενα και υποκείμενα μέρη μεταξύ της οντότητας (συμπεριλαμβανομένων των ενοποιημένων θυγατρικών της) και της συγγενούς επιχείρησης ή της κοινοπραξίας αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας μόνον κατά την έκταση των συμμετοχών μη σχετιζόμενων επενδυτών με εκείνη τη συγγενή επιχείρηση ή την κοινοπραξία. Συναλλαγές με υπερκείμενα μέρη είναι για παράδειγμα οι πωλήσεις περιουσιακών στοιχείων από συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία προς τον επενδυτή. Συναλλαγές με υποκείμενα μέρη είναι για παράδειγμα οι πωλήσεις περιουσιακών στοιχείων από τον επενδυτή προς συγγενή του επιχείρηση ή κοινοπραξία. Το μερίδιο του επενδυτή στα κέρδη ή τις ζημίες της συγγενούς επιχείρησης ή της κοινοπραξίας που προκύπτουν από τις συναλλαγές αυτές απαλείφεται.

29 Όταν από τις συναλλαγές με υποκείμενα μέρη προκύπτουν ενδείξεις μείωσης της καθαρής αξίας εκποίησης των προς πώληση ή προς συνεισφορά περιουσιακών στοιχείων, ή ζημίας λόγω απομείωσης αυτών των περιουσιακών στοιχείων, οι εν λόγω ζημίες αναγνωρίζονται εξ ολοκλήρου από τον επενδυτή. Όταν από τις συναλλαγές με υπερκείμενα μέρη προκύπτουν ενδείξεις μείωσης της καθαρής αξίας εκποίησης των προς αγορά περιουσιακών στοιχείων, ή ζημίας λόγω απομείωσης αυτών των περιουσιακών στοιχείων, ο επενδυτής αναγνωρίζει το μερίδιό του στις εν λόγω ζημίες.

30 Η συνεισφορά μη χρηματικού περιουσιακού στοιχείου σε συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία έναντι συμμετοχής στο κεφάλαιο της συγγενούς επιχείρησης ή της κοινοπραξίας λογιστικοποιείται σύμφωνα με την παράγραφο 28, εκτός εάν η συνεισφορά στερείται εμπορικής ουσίας, κατά την έννοια του όρου στο ΔΛΠ 16 *Ενσώματα πάγια*. Εάν μια τέτοια συνεισφορά στερείται εμπορικής ουσίας, το κέρδος ή η ζημία θεωρείται ως μη πραγματοποιηθέν και δεν αναγνωρίζεται παρά μόνον εάν εφαρμόζεται επίσης η παράγραφος 31. Τα εν λόγω μη πραγματοποιηθέντα κέρδη ή ζημίες απαλείφονται έναντι της επένδυσης σύμφωνα με τη μέθοδο της καθαρής θέσης και δεν παρουσιάζονται ως αναβαλλόμενα κέρδη ή ζημίες στην ενοποιημένη κατάσταση οικονομικής θέσης της οντότητας ή στην κατάσταση οικονομικής θέσης της οντότητας στην οποία λογιστικοποιούνται οι επενδύσεις με τη μέθοδο της καθαρής θέσης.

31 Εάν, επιπλέον της συμμετοχής στο κεφάλαιο συγγενούς επιχείρησης ή κοινοπραξίας, μια οντότητα λαμβάνει χρηματικά ή μη χρηματικά περιουσιακά στοιχεία, η οντότητα αναγνωρίζει πλήρως στα αποτελέσματα το τμήμα των κερδών ή των ζημιών επί της μη χρηματικής συνεισφοράς που σχετίζεται με τα ληφθέντα χρηματικά ή μη χρηματικά περιουσιακά στοιχεία.

▼M32

32 Η επένδυση λογιστικοποιείται σύμφωνα με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, από την ημερομηνία που καθίσταται συγγενής επιχείρηση ή κοινοπραξία. Κατά την απόκτηση της επένδυσης, οιαδήποτε διαφορά μεταξύ του κόστους της επένδυσης και του μεριδίου της οντότητας στην καθαρή εύλογη αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων της εκδότριας λογιστικοποιείται ως ακολούθως:

α) Η υπεραξία που σχετίζεται με συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία περιλαμβάνεται στη λογιστική αξία της επένδυσης. Δεν επιτρέπεται απόσβεση της εν λόγω υπεραξίας.

β) Οιαδήποτε υπέρβαση του μεριδίου της οντότητας στην καθαρή εύλογη αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων της εκδότριας έναντι του κόστους της επένδυσης περιλαμβάνεται ως έσοδο στον προσδιορισμό του μεριδίου της οντότητας στα αποτελέσματα της συγγενούς επιχείρησης ή της κοινοπραξίας στην περίοδο κατά την οποία αποκτήθηκε η επένδυση.

Το μερίδιο της οντότητας επί των κερδών ή των ζημιών της συγγενούς επιχείρησης ή της κοινοπραξίας προσαρμόζεται καταλλήλως μετά την απόκτηση ώστε να ληφθεί υπόψη, για παράδειγμα, η απόσβεση των αποσβέσιμων περιουσιακών στοιχείων βάσει των εύλογων αξιών τους κατά την ημερομηνία της απόκτησης. Ομοίως, το μερίδιο της οντότητας επί των κερδών ή των ζημιών της συγγενούς επιχείρησης ή της κοινοπραξίας προσαρμόζεται καταλλήλως μετά την απόκτηση για ζημίες απομείωσης, όπως για υπεραξία ή ενσώματα πάγια στοιχεία.

33 Για την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης, η οντότητα χρησιμοποιεί τις πιο πρόσφατες διαθέσιμες οικονομικές καταστάσεις της συγγενούς επιχείρησης ή της κοινοπραξίας. Όταν διαφέρει το τέλος της περιόδου αναφοράς της οντότητας από εκείνο της συγγενούς επιχείρησης ή της κοινοπραξίας, η συγγενής επιχείρηση ή η θυγατρική καταρτίζει, για χρήση από την οντότητα, οικονομικές καταστάσεις με την ίδια ημερομηνία των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας, εκτός αν αυτό είναι πρακτικά αδύνατον.

34 Όταν, σύμφωνα με την παράγραφο 33, οι οικονομικές καταστάσεις συγγενούς επιχείρησης ή κοινοπραξίας που χρησιμοποιούνται για την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης καταρτίζονται σε ημερομηνία αναφοράς που διαφέρει από εκείνη της οντότητας, γίνονται προσαρμογές για τις επιδράσεις των σημαντικών συναλλαγών ή γεγονότων που συνέβησαν μεταξύ εκείνης της ημερομηνίας και της ημερομηνίας των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας. Σε κάθε περίπτωση, η διαφορά μεταξύ του τέλους της περιόδου αναφοράς της θυγατρικής και εκείνου της οντότητας δεν θα είναι μεγαλύτερη από τρεις μήνες. Η διάρκεια των καλυπτόμενων περιόδων αναφοράς και κάθε διαφορά μεταξύ του τέλους των περιόδων αναφοράς δεν θα διαφέρει από περίοδο σε περίοδο.

35 Οι οικονομικές καταστάσεις της οντότητας καταρτίζονται χρησιμοποιώντας ενιαίες λογιστικές πολιτικές για όμοιες συναλλαγές και γεγονότα σε παρεμφερείς συνθήκες.

▼M51

36 Πλην όσων περιγράφονται στην παράγραφο 36Α, εάν μια συγγενής επιχείρηση ή κοινοπραξία χρησιμοποιεί λογιστικές πολιτικές που διαφέρουν από εκείνες της οντότητας για όμοιες συναλλαγές και γεγονότα υπό παρεμφερείς συνθήκες, πραγματοποιούνται προσαρμογές ώστε να συμμορφωθούν οι λογιστικές πολιτικές της συγγενούς επιχείρησης ή της κοινοπραξίας με εκείνες της οντότητας, όταν οι οικονομικές καταστάσεις της συγγενούς επιχείρησης ή της κοινοπραξίας χρησιμοποιούνται από την οντότητα κατά την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης.

▼M59

36A Κατά παρέκκλιση από την απαίτηση της παραγράφου 36, εάν μια οντότητα που δεν είναι η ίδια εταιρεία επενδύσεων έχει συμμετοχή σε συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία που είναι εταιρεία επενδύσεων, η οντότητα μπορεί, κατά την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης, να επιλέξει να διατηρεί την επιμέτρηση της εύλογης αξίας που εφαρμόζεται από την εν λόγω συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία που είναι εταιρεία επενδύσεων για τις συμμετοχές της συγγενούς επιχείρησης ή κοινοπραξίας που είναι εταιρεία επενδύσεων σε θυγατρικές. Αυτή η επιλογή πραγματοποιείται χωριστά για κάθε συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία που είναι εταιρεία επενδύσεων, κατά τη μεταγενέστερη από τις ημερομηνίες κατά τις οποίες α) η συγγενής επιχείρηση ή κοινοπραξία που είναι εταιρεία επενδύσεων αναγνωρίζεται αρχικά· β) η συγγενής επιχείρηση ή κοινοπραξία καθίσταται εταιρεία επενδύσεων· και γ) η συγγενής επιχείρηση ή κοινοπραξία που είναι εταιρεία επενδύσεων καθίσταται για πρώτη φορά μητρική εταιρεία.

▼M32

37 Αν μια συγγενής επιχείρηση ή κοινοπραξία έχει εκκρεμείς σωρευμένες προνομιούχες μετοχές, οι οποίες ανήκουν σε μέρη εκτός της οντότητας και κατατάσσονται στα ίδια κεφάλαια, η οντότητα υπολογίζει το μερίδιό της επί των κερδών ή ζημιών μετά την αφαίρεση των μερισμάτων από τις εν λόγω προνομιούχες μετοχές, ανεξαρτήτως του εάν έχουν δηλωθεί τα μερίσματα ή όχι.

38 Αν το μερίδιο μιας οντότητας στις ζημίες μιας συγγενούς επιχείρησης ή κοινοπραξίας ισούται ή υπερβαίνει τη συμμετοχή της στη συγγενή επιχείρηση ή την κοινοπραξία, η οντότητα παύει να αναγνωρίζει το μερίδιό της από τις περαιτέρω ζημίες. Η συμμετοχή σε συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία είναι η λογιστική αξία της επένδυσης στη συγγενή επιχείρηση ή την κοινοπραξία 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 ή την κοινοπραξία. Για παράδειγμα, ένα στοιχείο του οποίου ο διακανονισμός ούτε σχεδιάζεται ούτε πιθανολογείται για το προβλεπόμενο μέλλον, αποτελεί στην ουσία επέκταση της επένδυσης της οικονομικής οντότητας σε αυτή τη συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία. 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 επαρκής ασφάλεια, όπως είναι τα εξασφαλισμένα δάνεια. Οι ζημίες που αναγνωρίζονται σύμφωνα με τη μέθοδο της καθαρής θέσης που υπερβαίνουν την επένδυση της οντότητας σε κοινές μετοχές, εφαρμόζονται στα υπόλοιπα στοιχεία της συμμετοχής της οντότητας σε συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία με φθίνουσα σειρά αρχαιότητας (ήτοι της προτεραιότητας κατά τη ρευστοποίηση).

39 Αφού η συμμετοχή της οντότητας μειωθεί στο μηδέν και προκύψουν πρόσθετες ζημίες αναγνωρίζεται υποχρέωση μόνο στην έκταση που η οντότητα έχει επιβαρυνθεί με νομικές ή τεκμαιρόμενες δεσμεύσεις ή έχει προβεί σε πληρωμές για λογαριασμό της συγγενούς επιχείρησης ή της κοινοπραξίας. Αν η συγγενής επιχείρηση ή η κοινοπραξία εμφανίσει στη συνέχεια κέρδη, η οντότητα αρχίζει να αναγνωρίζει εκ νέου το μερίδιό της επί των κερδών, μόνον αφού το μερίδιό της επί των κερδών εξισωθεί προς το μερίδιο των καθαρών ζημιών που δεν έχουν αναγνωριστεί.

Ζημία απομείωσης

▼M53

40 Μετά την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης, συμπεριλαμβανομένης της αναγνώρισης των ζημιών της συγγενούς επιχείρησης ή της κοινοπραξίας σύμφωνα με την παράγραφο 38, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις παραγράφους 41Α–41Γ για να καθορίσει κατά πόσον υπάρχουν αντικειμενικές αποδείξεις ότι η καθαρή επένδυσή της σε συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία έχει απομειωθεί.

▼**M65**

41 [Διαγράφηκε]

▼**M53**

41Α Η καθαρή επένδυση σε συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία απομειώνεται και προκύπτουν ζημίες απομείωσης εάν, και μόνον εάν, υπάρχουν αντικειμενικές αποδείξεις της απομείωσης ως αποτέλεσμα ενός ή περισσότερων γεγονότων που ανέκυψαν μετά την αρχική αναγνώριση της καθαρής επένδυσης («ζημιογόνο γεγονός») και το εν λόγω ζημιογόνο γεγονός (ή τα ζημιογόνα γεγονότα) έχει επίδραση στις εκτιμώμενες μελλοντικές ταμειακές ροές από την καθαρή επένδυση που μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα. Ενδέχεται να μην είναι εφικτό να εξατομικευτεί ένα μοναδικό, διακεκριμένο γεγονός που προκάλεσε την απομείωση. Αντίθετα, μπορεί να προκάλεσε την απομείωση η συνδυασμένη επίδραση αρκετών γεγονότων. Οι ζημίες που αναμένονται από μελλοντικά γεγονότα, ανεξαρτήτως πόσο πιθανές είναι, δεν αναγνωρίζονται. Στις αντικειμενικές αποδείξεις ότι μια καθαρή επένδυση έχει απομειωθεί περιλαμβάνονται παρατηρήσιμες πληροφορίες που περιέρχονται σε γνώση της οικονομικής οντότητας σχετικά με τα ακόλουθα ζημιογόνα γεγονότα:

α) σημαντική οικονομική δυσχέρεια της συγγενούς επιχείρησης ή της κοινοπραξίας·

β) παραβίαση του συμβολαίου, όπως αθέτηση ή καθυστέρηση καταβολών από τη συγγενή επιχείρηση ή την κοινοπραξία·

γ) παροχή έκπτωσης στη συγγενή επιχείρηση ή την κοινοπραξία από την οικονομική οντότητα, για οικονομικούς ή νομικούς λόγους που σχετίζονται με την οικονομική δυσχέρεια της συγγενούς επιχείρησης ή της κοινοπραξίας, την οποία η οικονομική οντότητα δεν θα εξέταζε σε διαφορετική περίπτωση·

δ) σημαντική αύξηση της πιθανότητας ότι η συγγενής επιχείρηση ή η κοινοπραξία θα πτωχεύσει ή θα προβεί σε άλλη οικονομική αναδιοργάνωση· ή

ε) εξαφάνιση ενεργούς αγοράς για την καθαρή επένδυση λόγω οικονομικών δυσχερειών της συγγενούς επιχείρησης ή της κοινοπραξίας.

41Β Η εξαφάνιση ενεργού αγοράς επειδή οι συμμετοχικοί τίτλοι ή τα χρηματοοικονομικά μέσα της συγγενούς επιχείρησης ή της κοινοπραξίας δεν είναι πλέον διαπραγματεύσιμα δημόσια δεν αποτελεί απόδειξη απομείωσης. Η υποβάθμιση της πιστοληπτικής διαβάθμισης συγγενούς επιχείρησης ή κοινοπραξίας ή η μείωση στην εύλογη αξία της συγγενούς επιχείρησης ή της κοινοπραξίας δεν αποτελούν, από μόνες τους, αποδείξεις απομείωσης, μολονότι μπορεί να θεωρηθούν αποδείξεις όταν εξετάζονται σε συνδυασμό με άλλες διαθέσιμες πληροφορίες.

41Γ Πέραν των γεγονότων που παρατίθενται στην παράγραφο 41Α, στις αντικειμενικές αποδείξεις απομείωσης της καθαρής επένδυσης σε συμμετοχικούς τίτλους της συγγενούς επιχείρησης ή της κοινοπραξίας περιλαμβάνονται οι πληροφορίες για σημαντικές μεταβολές με αρνητικό αποτέλεσμα που έχουν συντελεστεί στο τεχνολογικό, οικονομικό, νομικό περιβάλλον και στο περιβάλλον αγοράς, στο οποίο δραστηριοποιείται η συγγενής επιχείρηση ή η κοινοπραξία, και οι οποίες υποδεικνύουν ότι το κόστος της επένδυσης στον συμμετοχικό τίτλο ενδέχεται να μην ανακτηθεί. Μια σημαντική ή παρατεταμένη μείωση της εύλογης αξίας μιας επένδυσης σε συμμετοχικό τίτλο κάτω του κόστους αποτελεί, επίσης, αντικειμενική απόδειξη απομείωσης αξίας.

▼M53

42 Επειδή η υπεραξία που αποτελεί τμήμα της λογιστικής αξίας μιας καθαρής επένδυσης σε συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία δεν αναγνωρίζεται χωριστά, δεν ελέγχεται χωριστά για απομείωση με εφαρμογή των απαιτήσεων για έλεγχο απομείωσης της υπεραξίας του ΔΛΠ 36 *Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων*. Αντ' αυτού, ολόκληρη η λογιστική αξία της επένδυσης ελέγχεται για απομείωση σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 ως ένα ενιαίο περιουσιακό στοιχείο, με σύγκριση του ανακτήσιμου ποσού της (την υψηλότερη αξία μεταξύ της αξίας λόγω χρήσης και της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης) και της λογιστικής αξίας της, όποτε η εφαρμογή των παραγράφων 41Α–41Γ υποδεικνύει ότι η καθαρή επένδυση δύναται να είναι απομειωμένη. Τυχόν ζημία απομείωσης που αναγνωρίζεται υπό τέτοιες συνθήκες δεν κατανέμεται σε κανένα περιουσιακό στοιχείο, συμπεριλαμβανομένης της υπεραξίας, που να αποτελεί μέρος της λογιστικής αξίας της καθαρής επένδυσης στη συγγενή επιχείρηση ή την κοινοπραξία. Κατά συνέπεια, κάθε αναστροφή αυτής της ζημίας απομείωσης αναγνωρίζεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 στον βαθμό που το ανακτήσιμο ποσό της καθαρής επένδυσης αυξάνεται μελλοντικά. Κατά τον προσδιορισμό της αξίας λόγω χρήσης της καθαρής επένδυσης, η οικονομική οντότητα εκτιμά:

α) το μερίδιό της στην παρούσα αξία των εκτιμώμενων μελλοντικών ταμειακών ροών που αναμένεται να δημιουργηθούν από τη συγγενή επιχείρηση ή την κοινοπραξία, περιλαμβανομένων των ταμειακών ροών από τις δραστηριότητες της συγγενούς επιχείρησης ή της κοινοπραξίας και των εισπράξεων από την τελική διάθεση της επένδυσης· ή

β) την παρούσα αξία των εκτιμώμενων μελλοντικών ταμειακών ροών που αναμένεται να προκύψουν από μερίσματα που θα εισπραχθούν από την επένδυση και από την τελική διάθεσή της.

Με τις κατάλληλες παραδοχές, αμφότερες οι μέθοδοι δίδουν το ίδιο αποτέλεσμα.

▼M32

43 Το ανακτήσιμο ποσό μιας επένδυσης σε συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία εκτιμάται για κάθε συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία, εκτός αν η συγγενής επιχείρηση ή κοινοπραξία δεν δημιουργεί ταμιακές εισροές από τη συνεχή χρήση που είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από εκείνες των άλλων περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας.

ΑΤΟΜΙΚΈΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΈΣ ΚΑΤΑΣΤΆΣΕΙΣ

44 Επένδυση σε συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία λογιστικοποιείται στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις της οντότητας σύμφωνα με την παράγραφο 10 του ΔΛΠ 27 (όπως τροποποιήθηκε το 2011).

ΗΜΕΡΟΜΗΝΊΑ ΈΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΎΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΉ ΠΕΡΊΟΔΟΣ

45 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν πρότυπο για ετήσιες λογιστικές περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2013 ή μεταγενέστερα. Επιτρέπεται η προγενέστερη εφαρμογή. Εάν μια οντότητα εφαρμόσει το παρόν πρότυπο νωρίτερα, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό και εφαρμόζει συγχρόνως το ΔΠΧΑ 10, το ΔΠΧΑ 11 *Κοινές συμφωνίες,* το ΔΠΧΑ 12 *Γνωστοποίηση συμμετοχών σε άλλες οντότητες* και το ΔΛΠ 27 (όπως τροποποιήθηκε το 2011).

▼M53

45Α Με το ΔΠΧΑ 9, όπως εκδόθηκε τον Ιούλιο του 2014, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 40–42 και προστέθηκαν οι παράγραφοι 41Α–41Γ. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις.

▼M50

45Β *Μέθοδος της καθαρής θέσης σε ατομικές οικονομικές καταστάσεις* (τροποποιήσεις στο ΔΛΠ 27), του Αυγούστου 2014, που τροποποιεί την παράγραφο 25. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αναδρομικά την εν λόγω τροποποίηση για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2016 ή αργότερα, σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 *Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη*. Επιτρέπεται η προγενέστερη εφαρμογή. Αν μια οντότητα εφαρμόσει την εν λόγω τροποποίηση για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼**M51**

45Δ Με την τροποποίηση *Εταιρείες Επενδύσεων: Εφαρμογή της εξαίρεσης όσον αφορά την ενοποίηση* (τροποποιήσεις στο ΔΠΧΑ 10, ΔΠΧΑ 12 και ΔΛΠ 28), που εκδόθηκε τον Δεκέμβριο του 2014, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 17, 27 και 36 και προστέθηκε η παράγραφος 36Α. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2016 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή νωρίτερα. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις εν λόγω τροποποιήσεις για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼**M59**

45Ε Με το έγγραφο *Ετήσιες βελτιώσεις των ΔΠΧΑ του κύκλου 2014–2016,* που εκδόθηκε τον Δεκέμβριο του 2016, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 18 και 36Α. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις αναδρομικά, σύμφωνα με το ΔΛΠ 8, για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2018 ή μεταγενέστερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή νωρίτερα. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις εν λόγω τροποποιήσεις για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼**M65**

45Ζ Με το έγγραφο *Μακροπρόθεσμες Συμμετοχές σε Συγγενείς Επιχειρήσεις και Κοινοπραξίες*, που εκδόθηκε τον Οκτώβριο του 2017, προστέθηκε η παράγραφος 14Α και διαγράφηκε η παράγραφος 41. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις αναδρομικά, σύμφωνα με το ΔΛΠ 8, για ετήσιες περιόδους αναφοράς που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2019 ή μεταγενέστερα, εκτός εάν ορίζεται διαφορετικά στις παραγράφους 45Η-45ΙΑ. Επιτρέπεται η εφαρμογή νωρίτερα. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις εν λόγω τροποποιήσεις νωρίτερα, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

45Η Μια οικονομική οντότητα που εφαρμόζει για πρώτη φορά τις τροποποιήσεις της παραγράφου 45Ζ ταυτόχρονα με την εφαρμογή για πρώτη φορά του ΔΠΧΑ 9, εφαρμόζει τις μεταβατικές απαιτήσεις του ΔΠΧΑ 9 στις μακροπρόθεσμες συμμετοχές που περιγράφονται στην παράγραφο 14Α.

45Θ Μια οικονομική οντότητα που εφαρμόζει για πρώτη φορά τις τροποποιήσεις της παραγράφου 45Ζ μετά την εφαρμογή για πρώτη φορά του ΔΠΧΑ 9, εφαρμόζει τις μεταβατικές απαιτήσεις του ΔΠΧΑ 9 που είναι αναγκαίες για την εφαρμογή των απαιτήσεων που καθορίζονται στην παράγραφο 14Α στις μακροπρόθεσμες συμμετοχές. Για τον σκοπό αυτό, οι αναφορές στην ημερομηνία αρχικής εφαρμογής του ΔΠΧΑ 9 νοούνται ως αναφερόμενες στην αρχή της ετήσιας περιόδου αναφοράς κατά την οποία η οικονομική οντότητα εφαρμόζει για πρώτη φορά τις τροποποιήσεις (ημερομηνία αρχικής εφαρμογής των τροποποιήσεων). Η οικονομική οντότητα δεν απαιτείται να αναπροσαρμόσει προηγούμενες περιόδους ώστε να αντικατοπτρίζουν την εφαρμογή των τροποποιήσεων. Η οικονομική οντότητα μπορεί να αναπροσαρμόσει προηγούμενες περιόδους μόνον εάν αυτό είναι εφικτό χωρίς τη χρήση εκ των υστέρων αποκτηθείσας γνώσης.

45Ι Όταν εφαρμόζει για πρώτη φορά τις τροποποιήσεις της παραγράφου 45Ζ, η οικονομική οντότητα που εφαρμόζει την προσωρινή εξαίρεση από το ΔΠΧΑ 9 σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 4 *Ασφαλιστήρια Συμβόλαια* δεν απαιτείται να αναπροσαρμόσει προηγούμενες περιόδους ώστε να αντικατοπτρίζουν την εφαρμογή των τροποποιήσεων. Η οικονομική οντότητα μπορεί να αναπροσαρμόσει προηγούμενες περιόδους μόνον εάν αυτό είναι εφικτό χωρίς τη χρήση εκ των υστέρων αποκτηθείσας γνώσης.

▼**M65**

45ΙΑ Εάν μια οικονομική οντότητα δεν αναπροσαρμόσει προηγούμενες περιόδους εφαρμόζοντας την παράγραφο 45Θ ή την παράγραφο 45Ι κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής των τροποποιήσεων, αναγνωρίζει στο υπόλοιπο έναρξης των κερδών εις νέον (ή σε άλλο στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων, κατά περίπτωση) οποιαδήποτε διαφορά ανάμεσα:

α) στην προηγούμενη λογιστική αξία μακροπρόθεσμων συμμετοχών που περιγράφονται στην παράγραφο 14Α κατά την εν λόγω ημερομηνία· και

β) στη λογιστική αξία των εν λόγω μακροπρόθεσμων συμμετοχών κατά την εν λόγω ημερομηνία.

▼**M32**

Παραπομπές στο ΔΠΧΠ 9

46 Εάν μια οντότητα εφαρμόσει το παρόν πρότυπο αλλά δεν εφαρμόζει ακόμα το ΔΠΧΑ 9, οποιαδήποτε παραπομπή στο ΔΠΧΑ 9 νοείται ως παραπομπή στο ΔΛΠ 39.

ΑΝΆΚΛΗΣΗ ΤΟΥ ΔΛΠ 28 (2003)

47 Το παρόν πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 28 *Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις* (όπως αναθεωρήθηκε το 2003).

▼B

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 29

Παρουσίαση οικονομικών στοιχείων σε υπερπληθωριστικές οικονομίες

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ►**M8** [1] ◄

1. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις, συμπεριλαμβανομένων των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, κάθε οικονομικής οντότητας της οποίας το νόμισμα λειτουργίας είναι νόμισμα μιας υπερπληθωριστικής οικονομίας.

2. Σε μια υπερπληθωριστική οικονομία, η χωρίς επαναδιατύπωση παρουσίαση 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. Το παρόν Πρότυπο δεν καθορίζει κάποιο συγκεκριμένο ποσοστό, από το οποίο θεωρείται ότι αρχίζει ο υπερπληθωρισμός. Το πότε η επαναδιατύπωση των οικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο, καθίσταται αναγκαία, αποτελεί θέμα κρίσης. 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 χρηματικά 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 χρηματικά 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 και

   ε) το σωρευτικό ποσοστό πληθωρισμού μέσα σε τρία έτη, πλησιάζει ή υπερβαίνει το 100 %.

4. Είναι προτιμότερο, όλες οι οικονομικές οντότητες που καταρτίζουν οικονομικές καταστάσεις στο νόμισμα της ίδιας υπερπληθωριστικής οικονομίας, να εφαρμόζουν το παρόν Πρότυπο από την ίδια ημερομηνία. Παρ' όλα αυτά, το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις κάθε οικονομικής οντότητας, από την έναρξη της καλυπτόμενης περιόδου αναφοράς στην οποία διαπιστώνεται η ύπαρξη υπερπληθωρισμού στη χώρα, στο νόμισμα της οποίας η οικονομική οντότητα καταρτίζει τις καταστάσεις αυτές.

Η ΕΠΑΝΑΔΙΑΤΥΠΩΣΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

5. Οι τιμές μεταβάλλονται με το χρόνο, ως αποτέλεσμα διάφορων 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 επιμέρους 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.

[1] Ως μέρος των *Βελτιώσεων στα Δ.Π.Χ.Α.* που εκδόθηκαν τον Μάιο του 2008, το Συμβούλιο τροποποίησε την ορολογία που χρησιμοποιείται στο Δ.Λ.Π. 29 για να συμφωνεί με άλλα *Δ.Π.Χ.Α.*, ως ακολούθως: (α) «αγοραία αξία» τροποποιήθηκε σε «εύλογη αξία» και (β) «αποτελέσματα εργασιών» και «καθαρά κέρδη» τροποποιήθηκαν σε «αποτελέσματα»

▼M8

6. Οικονομικές οντότητες που καταρτίζουν οικονομικές καταστάσεις με βάση το ιστορικό κόστος ενεργούν, χωρίς να λαμβάνουν υπόψη τόσο τις αλλαγές του γενικού επιπέδου των τιμών όσο και τις οι αυξήσεις των επί μέρους τιμών των αναγνωρισμένων περιουσιακών στοιχείων ή των υποχρεώσεων Εξαίρεση σε αυτό αποτελούν εκείνα τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις που η οικονομική οντότητα υποχρεούται ή επιλέγει να επιμετρήσει σε εύλογη αξία. Για παράδειγμα, ενσώματα πάγια ενδέχεται να αναπροσαρμόζονται στην εύλογη αξία και βιολογικά περιουσιακά στοιχεία απαιτείται να επιμετρώνται σε εύλογη αξία. Μερικές οικονομικές οντότητες όμως, παρουσιάζουν 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.

▼B

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 κατά την ημερομηνία του ισολογισμού μονάδας μέτρησης. Ως αποτέλεσμα, το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις των οικονομικών οντοτήτων που καταρτίζονται στο νόμισμα μιας υπερπληθωριστικής οικονομίας. Δεν επιτρέπεται η παρουσίαση της πληροφόρησης που απαιτεί το παρόν Πρότυπο, ως συμπλήρωμα οικονομικών καταστάσεων που δεν επαναδιατυπώθηκαν. Επίσης, δεν συνιστάται χωριστή παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων πριν από την επαναδιατύπωση.

▼M8

8. Οι οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής οντότητας της οποίας το λειτουργικό νόμισμα είναι το νόμισμα μιας υπερπληθωριστικής οικονομίας, είτε βασίζονται στη μέθοδο ιστορικού κόστους είτε στη μέθοδο του τρέχοντος κόστους, θα διατυπώνονται αναφορικά με τη μονάδα επιμέτρησης που θα ισχύει στο τέλος της περιόδου αναφοράς. Τα αντίστοιχα ποσά για την προηγούμενη περίοδο που απαιτούνται από το Δ.Λ.Π. 1 *Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων* (όπως τροποποιήθηκε το 2007) καθώς και τυχόν πληροφορίες αναφορικά με προγενέστερες περιόδους θα διατυπώνονται επίσης αναφορικά με την μονάδα επιμέτρησης που θα ισχύει στο τέλος της περιόδου αναφοράς. Για το σκοπό της παρουσίασης συγκρίσιμων κονδυλίων σε διαφορετικό νόμισμα παρουσίασης, εφαρμόζονται οι παράγραφοι 42(β) και 43 του Δ.Λ.Π. 21 *Οι Επιδράσεις Μεταβολών των Τιμών Συναλλάγματος*.

▼B

9. Το κέρδος ή ζημία της καθαρής χρηματικής θέσης συμπεριλαμβάνεται στα αποτελέσματα και θα γνωστοποιείται χωριστά.

10. Η επαναδιατύπωση των οικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με το παρόν 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

▼M5

Κατάσταση οικονομικής θέσης

▼B

11. Ποσά του ισολογισμού που δεν είναι ήδη εκφρασμένα βάσει της τρέχουσας κατά την ημερομηνία του ισολογισμού μονάδα μέτρησης, επαναδιατυπώνονται με την εφαρμογή ενός γενικού δείκτη τιμών.

12. Χρηματικά στοιχεία δεν αναμορφώνονται, γιατί ήδη παρουσιάζονται βάσει της τρέχουσας κατά την ημερομηνία του ισολογισμού μονάδα μέτρησης. Χρηματικά στοιχεία είναι τα χρήματα που κατέχονται και κονδύλια που εισπράττονται ή πληρώνονται σε χρήμα.

▼B

13. Περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις συνδεόμενα βάσει συμφωνίας με μεταβολές 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. Τα εν λόγω στοιχεία εμφανίζονται με αυτήν την προσαρμοσμένη αξία στον επαναδιατυπωμένο ισολογισμό.

▼M8

14. Όλα τα υπόλοιπα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις είναι μη χρηματικά. Μερικά μη χρηματικά στοιχεία, εμφανίζονται σε ποσά τρέχοντα κατά την ημερομηνία αναφοράς, όπως η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία και η εύλογη αξία, οπότε αυτά δεν επαναδιατυπώνονται. Όλα τα υπόλοιπα μη χρηματικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις επαναδιατυπώνονται.

15. Τα περισσότερα μη χρηματικά στοιχεία τηρούνται λογιστικά σε κόστος ή σε 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 το τέλος της περιόδου αναφοράς. Για παράδειγμα, τα ενσώματα πάγια, 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 πραγματοποιήθηκαν το κόστος αγοράς και μετατροπής.

▼B

16. Λεπτομερή στοιχεία των ημερομηνιών απόκτησης των ενσώματων παγίων μπορεί να μην υπάρχουν ή να μην είναι δυνατό να εκτιμηθούν. Σε αυτές τις σπάνιες περιπτώσεις, μπορεί να είναι αναγκαίο, στην πρώτη περίοδο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου, να χρησιμοποιείται μια ανεξάρτητη επαγγελματική εκτίμηση της αξίας των στοιχείων, ως βάση της επαναδιατύπωσής τους.

17. Μπορεί να μην υπάρχει γενικός δείκτης τιμών για περιόδους για τις οποίες το παρόν Πρότυπο απαιτεί την επαναδιατύπωση των ενσώματων παγίων. 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.

18. Μερικά μη χρηματικά στοιχεία, εμφανίζονται σε τρέχοντα ποσά διαφορετικών ημερομηνιών από αυτές της απόκτησης ή του ισολογισμού, π.χ. τα ενσώματα πάγια που έχουν αναπροσαρμοσθεί σε κάποια προηγούμενη ημερομηνία. Σε αυτές τις περιπτώσεις, οι λογιστικές αξίες επαναδιατυπώνονται από την ημερομηνία της αναπροσαρμογής.

▼M8

19. Το επαναδιατυπωμένο ποσό ενός μη χρηματικού στοιχείου μειώνεται σύμφωνα με τα κατάλληλα Δ.Π.Χ.Α. ανά περίπτωση, όταν αυτό υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό. Για παράδειγμα, τα επαναδιατυπωμένα ποσά των ενσώματων παγίων, της υπεραξίας, των διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας και των σημάτων μειώνονται μέχρι το ανακτήσιμο ποσό και τα επαναδιατυπωμένα ποσά των αποθεμάτων μειώνονται μέχρι την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.

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. Η κατάσταση οικονομικής θέσης και η κατάσταση συνολικών εσόδων μιας τέτοιας εκδότριας επαναδιατυπώνονται, σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο, προκειμένου να υπολογιστεί το μερίδιο του επενδυτή στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία και στα αποτελέσματα της εκδότριας. Όταν οι επαναδιατυπωμένες οικονομικές καταστάσεις της εκδότριας παρουσιάζονται σε ξένο νόμισμα, μετατρέπονται με βάση την ισοτιμία κλεισίματος.

▼B

21. Η επίδραση του πληθωρισμού συνήθως αναγνωρίζεται στο κόστος δανεισμού. Δεν είναι σωστό να αναμορφώνεται 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 αναγνωρίζεται στα έξοδα της περιόδου κατά την οποία το κόστος πραγματοποιήθηκε.

22. Η οικονομική οντότητα μπορεί να αποκτά περιουσιακά στοιχεία βάσει συμφωνίας, που της επιτρέπει να αναβάλλει για το μέλλον την πληρωμή, χωρίς εμφανή επιβάρυνση τόκων. Όπου δεν είναι εφικτό να υπολογίζεται το ποσό του τόκου, αυτά τα περιουσιακά στοιχεία επαναδιατυπώνονται από την ημερομηνία πληρωμής και όχι από την ημερομηνία αγοράς.

23. [Απαλείφθηκε]

24. Στην αρχή της πρώτης περιόδου εφαρμογής του παρόντος Προτύπου, τα επιμέρους στοιχεία των ιδίων κεφαλαίων, εκτός των κερδών εις νέον και τυχόν πλεόνασμα αναπροσαρμογής, επαναδιατυπώνονται εφαρμόζοντας έναν γενικό δείκτη τιμών από τις ημερομηνίες που τα στοιχεία συνεισφέρθηκαν ή άλλως προέκυψαν. Το τυχόν πλεόνασμα αναπροσαρμογής που προέκυψε σε προηγούμενες περιόδους απαλείφεται. Τα επαναδιατυπωμένα κέρδη εις νέον προέρχονται από όλα τα άλλα ποσά του επαναδιατυπωμένου ισολογισμού.

25. Στο τέλος της πρώτης περιόδου και στις επόμενες περιόδους, όλα τα επιμέρους στοιχεία των ιδίων κεφαλαίων επαναδιατυπώνονται, εφαρμόζοντας έναν 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.

▼M5

Κατάσταση συνολικών εσόδων

▼B

26. Το παρόν Πρότυπο ορίζει, ότι όλα τα στοιχεία της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων πρέπει να εκφράζονται στην τρέχουσα κατά την ημερομηνία του ισολογισμού μονάδα μέτρησης. 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 χρηματική θέση

27. Σε περίοδο πληθωρισμού, μια οικονομική οντότητα που έχει πλεόνασμα χρηματικών περιουσιακών στοιχείων σε σχέση με τις χρηματικές υποχρεώσεις, χάνει αγοραστική δύναμη, ενώ μια οικονομική οντότητα που έχει πλεόνασμα χρηματικών υποχρεώσεων σε σχέση με τα χρηματικά 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 χρηματική θέση, μπορεί να ληφθεί ως η διαφορά από την επαναδιατύπωση των μη χρηματικών περιουσιακών στοιχείων, των ιδίων κεφαλαίων και τα ►M5 κονδύλια στην κατάσταση συνολικών εσόδων ◄ 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 στον σταθμισμένο μέσο όρο της διαφοράς, κατά την περίοδο, μεταξύ χρηματικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων.

▼M8

28. Το κέρδος ή ζημία στην καθαρή χρηματική θέση περιλαμβάνεται στα αποτελέσματα. 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 χρηματική θέση. Άλλα στοιχεία των εσόδων και των εξόδων, όπως πιστωτικοί και χρεωστικοί τόκοι και συναλλαγματικές διαφορές σχετιζόμενες με επενδυμένα ή δανειακά κεφάλαια, συνδέονται επίσης με την καθαρή χρηματική θέση. Μολονότι αυτά τα στοιχεία γνωστοποιούνται ξεχωριστά, μπορεί να είναι χρήσιμο να παρουσιάζονται μαζί με το κέρδος ή τη ζημία στην καθαρή χρηματική θέση στην κατάσταση συνολικών εσόδων.

▼B

Οικονομικές καταστάσεις τρέχοντος κόστους

▼M5

Κατάσταση οικονομικής θέσης

▼B

29. Στοιχεία απεικονιζόμενα στο τρέχον κόστος δεν επαναδιατυπώνονται, γιατί ήδη εκφράζονται στην τρέχουσα κατά την ημερομηνία του ισολογισμού μονάδα μέτρησης. Άλλα στοιχεία του ισολογισμού επαναδιατυπώνονται, σύμφωνα με τις παραγράφους 11-25.

▼M5

Κατάσταση συνολικών εσόδων

▼B

30. Η ►M5 κατάσταση συνολικών εσόδων ◄ που καταρτίσθηκε με βάση το τρέχον κόστος, πριν από την επαναδιατύπωση, γενικώς απεικονίζει το κόστος που ίσχυε κατά το χρόνο κατά τον οποίο οι αντίστοιχες συναλλαγές ή γεγονότα συνέβησαν. Το κόστος πωληθέντων και οι αποσβέσεις αναγνωρίζονται στο τρέχον κόστος τους κατά το χρόνο της ανάλωσης. Έξοδα πωλήσεων και άλλα έξοδα αναγνωρίζονται στα χρηματικά ποσά τους, όταν πραγματοποιούνται. Συνεπώς, όλα τα ποσά χρειάζεται να επαναδιατυπωθούν βάσει της τρέχουσας κατά την ημερομηνία του ισολογισμού μονάδας μέτρησης, με την εφαρμογή ενός γενικού δείκτη τιμών.

Κέρδος ή ζημία στην καθαρή χρηματική θέση

31. Το κέρδος ή ζημία της καθαρής χρηματικής θέσης αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με τις παραγράφους 27 και 28.

Φόροι

32. Η επαναδιατύπωση οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο μπορεί να δημιουργήσει διαφορές ανάμεσα στη λογιστική αξία και τη φορολογική βάση μεμονωμένων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στον ισολογισμό. Αυτές οι διαφορές λογιστικοποιούνται, σύμφωνα με το ΔΛΠ 12 *Φόροι εισοδήματος*.

▼M5

Κατάσταση των ταμιακών ροών

▼B

33. Το παρόν Πρότυπο ορίζει ότι όλα τα στοιχεία της κατάστασης ταμιακών ροών εκφράζονται στην τρέχουσα κατά την ημερομηνία του ισολογισμού μονάδα μέτρησης.

▼B

Κονδύλια προηγούμενων περιόδων

▼M8

34. Τα αντίστοιχα ποσά των προηγούμενων καλυπτόμενων περιόδων αναφοράς, είτε βασίζονται στην προσέγγιση του ιστορικού κόστους είτε στην προσέγγιση του τρέχοντος κόστους, επαναδιατυπώνονται με την εφαρμογή ενός γενικού δείκτη τιμών, ούτως ώστε οι συγκριτικές οικονομικές καταστάσεις να παρουσιάζονται με βάση την τρέχουσα κατά το τέλος της καλυπτόμενης περιόδου αναφοράς μονάδα μέτρησης. Πληροφορίες που γνωστοποιούνται σε σχέση με προηγούμενες περιόδους εκφράζονται επίσης με βάση την τρέχουσα κατά το τέλος της καλυπτόμενης περιόδου αναφοράς μονάδα μέτρησης. Για το σκοπό της παρουσίασης συγκρίσιμων κονδυλίων σε διαφορετικό νόμισμα παρουσίασης, εφαρμόζονται οι παράγραφοι 42(β) και 43 του Δ.Λ.Π. 21.

▼B

Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις

35. Μια μητρική εταιρεία 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, με την εφαρμογή ενός γενικού 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 εταιρεία. Όταν μια τέτοια θυγατρική είναι στο εξωτερικό, οι επαναδιατυπωμένες οικονομικές καταστάσεις της μετατρέπονται με βάση τις ισοτιμίες κλεισίματος. Οι οικονομικές καταστάσεις των θυγατρικών που δεν καταρτίζουν οικονομικές καταστάσεις σε νομίσματα υπερπληθωριστικών οικονομιών, διέπονται από το ΔΛΠ 21.

36. Αν ενοποιούνται οικονομικές καταστάσεις με διαφορετικές ►M5 λήξεις των περιόδων αναφοράς ◄, όλα τα κονδύλια, χρηματικά και μη, χρειάζεται να επαναδιατυπώνονται στην τρέχουσα κατά την ημερομηνία των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων μονάδα μέτρησης.

Επιλογή και χρήση του γενικού δείκτη τιμών

37. Η επαναδιατύπωση των οικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο, απαιτεί τη χρήση ενός γενικού δείκτη τιμών, που αντανακλά τις μεταβολές στη γενική αγοραστική δύναμη. Επιθυμητό είναι, όλες οι οικονομικές οντότητες 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 οικονομική οντότητα διακόπτει την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο, λαμβάνει τα ποσά που είναι εκφρασμένα στην τρέχουσα κατά το τέλος της προηγούμενης καλυπτόμενης περιόδου αναφοράς μονάδα μέτρησης, ως βάση για τις λογιστικές αξίες στις μεταγενέστερες οικονομικές καταστάσεις της.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

39. Πραγματοποιούνται 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 με βάση την τρέχουσα κατά την ημερομηνία του ισολογισμού μονάδα μέτρησης·

▼B

β) αν οι οικονομικές καταστάσεις βασίζονται στην προσέγγιση του ιστορικού κόστους ή στην προσέγγιση του τρέχοντος κόστους και

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 αναφοράς.

40. Οι γνωστοποιήσεις που απαιτεί το παρόν Πρότυπο, είναι αναγκαίες προκειμένου να αποσαφηνιστεί ο τρόπος αντιμετώπισης των επιδράσεων του πληθωρισμού στις οικονομικές καταστάσεις. Επίσης, προορίζονται για να παρέχουν πρόσθετη πληροφόρηση, αναγκαία στην κατανόηση του τρόπου αυτού και των ποσών που προκύπτουν.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

41. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται για οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 1990 ή μετά από αυτήν.

▼M32

_____

▼B

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 32

Χρηματοοικονομικά μέσα: Παρουσίαση

ΣΚΟΠΟΣ

1. [Απαλείφθηκε]

2. Σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να καθιερώσει αρχές για την παρουσίαση των χρηματοοικονομικών μέσων ως υποχρεώσεις ή ίδια κεφάλαια και για τον συμψηφισμό των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων. Ισχύει για 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 οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις πρέπει να συμψηφίζονται.

▼M53

3. Οι αρχές του παρόντος Προτύπου συμπληρώνουν τις αρχές για την αναγνώριση και επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων του ΔΠΧΑ 9 *Χρηματοοικονομικά μέσα*, και για τη γνωστοποίηση σχετικών πληροφοριών στο ΔΠΧΑ 7 *Χρηματοοικονομικά μέσα: Γνωστοποιήσεις*.

▼B

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

▼M53

4. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται από όλες τις οικονομικές οντότητες και για όλα τα χρηματοοικονομικά μέσα, εκτός από:

α) εκείνες τις συμμετοχές σε θυγατρικές, συγγενείς επιχειρήσεις ή κοινοπραξίες που αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 10 «*Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις*» ΔΛΠ 27 *Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις* ή ΔΛΠ 28 *Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες*. Ωστόσο, σε ορισμένες περιπτώσεις, τα ΔΠΧΑ 10, ΔΛΠ 27 ή ΔΛΠ 28 απαιτούν ή επιτρέπουν στην οικονομική οντότητα να αντιμετωπίζει λογιστικά μια συμμετοχή σε θυγατρική, συγγενή εταιρεία ή σε κοινοπραξία βάσει του ΔΠΧΑ 9. Στις περιπτώσεις αυτές, οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν τις απαιτήσεις του παρόντος Προτύπου. Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν, επίσης, το παρόν Πρότυπο σε όλα τα παράγωγα που συνδέονται με συμμετοχές σε θυγατρικές, συγγενείς επιχειρήσεις ή κοινοπραξίες.

▼B

β) δικαιώματα και δεσμεύσεις εργοδοτών σύμφωνα με προγράμματα παροχών σε εργαζομένους στα οποία εφαρμόζεται το ΔΛΠ 19 *Παροχές σε εργαζομένους*·

▼M12

_____

▼M53

δ) ασφαλιστήρια συμβόλαια όπως ορίζονται στο ΔΠΧΑ 4 *Ασφαλιστήρια συμβόλαια*. Εντούτοις, το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται σε παράγωγα που είναι ενσωματωμένα σε ασφαλιστήρια συμβόλαια εάν το ΔΠΧΑ 9 απαιτεί η οικονομική οντότητα να τα αντιμετωπίζει λογιστικά χωριστά. Επιπλέον, ένας εκδότης εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο σε συμβόλαια χρηματοοικονομικής εγγύησης εάν εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 9 όσον αφορά την αναγνώριση και επιμέτρηση των συμβολαίων, αλλά εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 4 εάν επιλέξει, βάσει της παραγράφου 4 στοιχείο δ) του ΔΠΧΑ 4, να εφαρμόσει το ΔΠΧΑ 4 όσον αφορά την αναγνώριση και την επιμέτρησή τους.

▼M53

ε) χρηματοοικονομικά μέσα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 4 επειδή περιέχουν ένα 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 εν λόγω μέσα υπόκεινται σε όλες τις λοιπές απαιτήσεις του παρόντος Προτύπου. Επιπρόσθετα, το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται στα παράγωγα που είναι ενσωματωμένα στα μέσα αυτά (βλέπε ΔΠΧΑ 9).

▼B

στ) χρηματοοικονομικά μέσα, συμβάσεις και δεσμεύσεις σύμφωνα με συναλλαγές πληρωμής που βασίζονται στην αξία των μετοχών στις οποίες εφαρμόζεται το ΔΠΧΑ *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 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.

5-7. [Απαλείφθηκε]

▼M53

8. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται στις συμβάσεις αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικών στοιχείων που μπορούν να διακανονιστούν συμψηφιστικά τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο ή με την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων, σαν να ήταν οι συμβάσεις χρηματοοικονομικά μέσα, με την εξαίρεση συμβάσεων που συνήφθηκαν και συνεχίζουν να κατέχονται για την παραλαβή ή την παράδοση μη χρηματοοικονομικού στοιχείου σύμφωνα με τις αναμενόμενες απαιτήσεις της οικονομικής οντότητας για την αγορά, πώληση ή χρήση. Ωστόσο, το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται στις συμβάσεις τις οποίες η οικονομική οντότητα προσδιορίζει ότι επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων σύμφωνα με την παράγραφο 2.5 του ΔΠΧΑ 9 *Χρηματοοικονομικά μέσα*.

▼B

9. Υπάρχουν διάφοροι τρόποι με τους οποίους μια σύμβαση 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 της σύμβασης επιτρέπουν σε οποιοδήποτε από τα δύο μέρη 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 οικονομική 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 συμβάσεις συμψηφισμού είτε πωλώντας τη σύμβαση πριν από την άσκηση ή την εκπνοή της)·

γ) όταν, για συναφείς συμβάσεις, η οικονομική οντότητα συνηθίζει να παραλαμβάνει το υποκείμενο και να το πωλεί σε μικρό διάστημα από την παράδοση με κύριο σκοπό το κέρδος από βραχυπρόθεσμες διακυμάνσεις στην τιμή ή το περιθώριο κέρδους του διαπραγματευτή και

δ) όταν το μη χρηματοοικονομικό στοιχείο που είναι το αντικείμενο της σύμβασης είναι αμέσως μετατρέψιμο σε μετρητά.

▼B

Μια σύμβαση στην οποία εφαρμόζεται το στοιχείο β) ή το στοιχείο γ) δεν συνάπτεται για το σκοπό της παραλαβής και της παράδοσης του μη χρηματοοικονομικού στοιχείου σύμφωνα με αναμενόμενες απαιτήσεις της οικονομικής οντότητας για την 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 οικονομικής 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 μέσο, ή με την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων, σύμφωνα με την παράγραφο 9 στοιχείο α) ή δ) εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου. Τέτοια σύμβαση δεν μπορεί να συναφθεί για το σκοπό της παραλαβής ή της παράδοσης του μη χρηματοοικονομικού στοιχείου σύμφωνα με τις αναμενόμενες απαιτήσεις της οικονομικής οντότητας για τη αγορά, πώληση ή χρήση.

ΟΡΙΣΜΟΙ (ΒΛ. ΕΠΙΣΗΣ ΤΙΣ ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΥΣ ΟΕ3-ΟΕ23)

11. Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται στο παρόν Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:

Χρηματοοικονομικό μέσο είναι κάθε σύμβαση που δημιουργεί ταυτόχρονα ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο για μια οικονομική οντότητα και μια χρηματοοικονομική υποχρέωση ή έναν συμμετοχικό τίτλο για μια άλλη οικονομική οντότητα.

Χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο είναι κάθε περιουσιακό στοιχείο που αφορά:

α) ταμιακά διαθέσιμα·

β) συμμετοχικό τίτλο άλλης οικονομικής οντότητας·

γ) συμβατικό δικαίωμα:

i) για την παραλαβή μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου από μια άλλη οικονομική οντότητα ή

ii) για την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων με μια άλλη οικονομική οντότητα υπό όρους δυνητικά ευνοϊκούς για την οικονομική οντότητα ή

δ) σύμβαση που δύναται ή πρόκειται να διακανονιστεί με ίδιους συμμετοχικούς τίτλους της οικονομικής οντότητας και είναι:

i) μη παράγωγο για το οποίο η οικονομική οντότητα υποχρεούται ή μπορεί να υποχρεούται να λάβει μεταβλητή ποσότητα ιδίων συμμετοχικών τίτλων της οικονομικής οντότητας ή

▼M6

ii) παράγωγο που θα ή μπορεί να διακανονιστεί με τρόπο άλλο εκτός από την ανταλλαγή συγκεκριμένου ποσού μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου έναντι συγκεκριμένου αριθμού ιδίων συμμετοχικών τίτλων της οικονομικής οντότητας. Για τον σκοπό αυτό, οι ίδιοι συμμετοχικοί τίτλοι της οικονομικής οντότητας δεν περιλαμβάνουν χρηματοοικονομικά μέσα με δικαίωμα αποπληρωμής που κατατάσσονται ως συμμετοχικοί τίτλοι, σύμφωνα με τις παραγράφους 16Α και 16Β, μέσα που επιβάλλουν στην οικονομική οντότητα την δέσμευση να παραδώσει σε τρίτους αναλογικό μερίδιο των καθαρών περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας μόνο σε περίπτωση εκκαθάρισης και κατατάσσονται ως συμμετοχικοί τίτλοι, σύμφωνα με τις παραγράφους 16Γ και 16Δ, ή μέσα, που αποτελούν συμβάσεις για την μελλοντική παραλαβή ή παράδοση των συμμετοχικών τίτλων της οικονομικής οντότητας.

▼M6

Χρηματοοικονομική υποχρέωση είναι κάθε υποχρέωση που αφορά:

(α) συμβατική δέσμευση:

(i) για παράδοση μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου σε μια άλλη οικονομική οντότητα ή

(ii) για την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων με μια άλλη οικονομική οντότητα υπό όρους δυνητικά δυσμενείς για την οικονομική οντότητα ή

(β) συμβόλαιο που δύναται να ή θα διακανονιστεί με τους συμμετοχικούς τίτλους της ίδιας της οικονομικής οντότητας και είναι:

(i) μη παράγωγο για το οποίο η οικονομική οντότητα υποχρεούται ή μπορεί να υποχρεούται να παραδώσει μεταβλητό αριθμό ιδίων συμμετοχικών τίτλων της ή

(ii) ►M21 παράγωγο που δύναται ή πρόκειται να διακανονιστεί εκτός από την ανταλλαγή συγκεκριμένου ποσού μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου με συγκεκριμένη ποσότητα ιδίων συμμετοχικών τίτλων της οικονομικής οντότητας. Για τον σκοπό αυτό, τα δικαιώματα, τα δικαιώματα προαίρεσης ή τα δικαιώματα αγοράς για την απόκτηση συγκεκριμένης ποσότητας ιδίων συμμετοχικών τίτλων της οικονομικής οντότητας έναντι συγκεκριμένου ποσού οποιουδήποτε νομίσματος είναι συμμετοχικοί τίτλοι εάν η η οικονομική οντότητα προσφέρει τα δικαιώματα, τα δικαιώματα προαίρεσης ή τα δικαιώματα αγοράς κατ' αναλογία σε όλους τους υφιστάμενους ιδιοκτήτες ιδίων μη παραγώγων συμμετοχικών τίτλων της ίδιας κατηγορίας. Επίσης για τους σκοπούς αυτούς, οι ίδιοι συμμετοχικοί τίτλοι της οικονομικής οντότητας ◄ δεν περιλαμβάνουν διαθέσιμα χρηματοοικονομικά μέσα που κατατάσσονται ως συμμετοχικοί τίτλοι σύμφωνα με τις παραγράφους 16Α και 16Β, μέσα που επιβάλλουν στην οικονομική οντότητα την δέσμευση να παραδώσει σε τρίτους αναλογικό μερίδιο των καθαρών περιουσιακών στοιχείων μόνο σε περίπτωση εκκαθάρισης και κατατάσσονται ως συμμετοχικοί τίτλοι, σύμφωνα με τις παραγράφους 16Γ και 16Δ, ή μέσα που αποτελούν συμβάσεις για την μελλοντική παραλαβή ή παράδοση των συμμετοχικών τίτλων της οικονομικής οντότητας.

Κατ' εξαίρεση, τίτλος που πληροί τον ορισμό της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης, κατατάσσεται ως συμμετοχικός τίτλος εάν έχει όλα τα χαρακτηριστικά και πληροί τις προϋποθέσεις των παραγράφων 16Α και 16Β, ή των παραγράφων 16Γ και 16Δ.

▼B

Συμμετοχικός τίτλος είναι κάθε σύμβαση που αποδεικνύει ένα δικαίωμα στο υπόλοιπο που απομένει, εάν, από τα περιουσιακά στοιχεία μιας οικονομικής οντότητας, αφαιρεθούν οι υποχρεώσεις της.

▼M33

Εύλογη αξία είναι η τιμή που θα λάμβανε μια οντότητα για την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου ή που θα κατέβαλε μια οντότητα για τη μεταβίβαση μιας υποχρέωσης σε μια κανονική συναλλαγή μεταξύ συμμετεχόντων στην αγορά κατά την ημερομηνία επιμέτρησης. (Βλ. ΔΠΧΑ 13 *Επιμέτρηση εύλογης αξίας.)*

▼M6

Μέσο με δικαίωμα αποπληρωμής είναι χρηματοοικονομικό μέσο που δίνει στο κάτοχο το δικαίωμα να επιστρέψει το μέσο στον εκδότη έναντι μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή που επιστρέφεται στον εκδότη αυτομάτως σε περίπτωση επέλευσης αβέβαιου μελλοντικού συμβάντος ή σε περίπτωση θανάτου ή συνταξιοδότησης του κατόχου του μέσου.

▼M53

12. Οι ακόλουθοι όροι προσδιορίζονται στο προσάρτημα Α του ΔΠΧΑ 9 ή στην παράγραφο 9 του ΔΛΠ 39 *Χρηματοοικονομικά μέσα: αναγνώριση και επιμέτρηση* και χρησιμοποιούνται στο παρόν Πρότυπο με τη σημασία που προσδιορίζεται στο ΔΛΠ 39 και το ΔΠΧΑ 9.

— αποσβεσμένο κόστος χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή χρηματοοικονομικής υποχρέωσης

— παύση αναγνώρισης

— παράγωγο

— μέθοδος του πραγματικού επιτοκίου

— συμβόλαιο χρηματοοικονομικής εγγύησης

— χρηματοοικονομική υποχρέωση στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων

— βέβαιη δέσμευση

— προσδοκώμενη συναλλαγή

— αποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης

— αντισταθμισμένο στοιχείο

— μέσο αντιστάθμισης

— διακρατούμενο για διαπραγμάτευση

— σύμβαση κανονικής παράδοσης

— κόστος συναλλαγής.

▼B

13. Στο παρόν Πρότυπο, οι όροι «σύμβαση» και «συμβατικός» παραπέμπουν σε μια 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 «οικονομική οντότητα» περιλαμβάνει φυσικά πρόσωπα, προσωπικές εταιρείες, νομικά πρόσωπα και κρατικούς οργανισμούς.

ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ

▼M6

Υποχρεώσεις και ίδια κεφάλαια (βλέπε επίσης τις παραγράφους OE13-OE14I και OE25-OE29A)

▼B

15. Ο εκδότης ενός χρηματοοικονομικού μέσου κατατάσσει το μέσο ή τα επιμέρους στοιχεία του κατά την αρχική αναγνώριση ως χρηματοοικονομική υποχρέωση, ως χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή ως συμμετοχικό τίτλο σύμφωνα με την ουσία της σχετικής συμβάσεως και τους ορισμούς της 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 και όχι χρηματοοικονομική υποχρέωση, το μέσο είναι συμμετοχικός τίτλος εφόσον και μόνον εφόσον πληρούνται αμφότεροι οι όροι α) και β) που ακολουθούν.

α) Το μέσο δεν συμπεριλαμβάνει καμία συμβατική δέσμευση:

i) για παράδοση μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου σε μια άλλη οικονομική οντότητα ή

ii) για την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων με μια άλλη οικονομική οντότητα υπό όρους δυνητικά δυσμενείς για τον εκδότη.

▼M21

β) Αν το μέσο δύναται ή πρόκειται να διακανονιστεί με ίδιους συμμετοχικούς τίτλους του εκδότη, είναι:

i) μη παράγωγο το οποίο δεν περιλαμβάνει καμία συμβατική δέσμευση που να υποχρεώνει τον εκδότη να παραδώσει μεταβλητή ποσότητα των ιδίων συμμετοχικών τίτλων του, ή

ii) παράγωγο που πρόκειται να διακανονιστεί μόνον από τον εκδότη με την ανταλλαγή συγκεκριμένου ποσού μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου με συγκεκριμένη ποσότητα ιδίων συμμετοχικών τίτλων της οικονομικής οντότητας. Για το σκοπό αυτό, τα δικαιώματα, τα δικαιώματα προαίρεσης ή τα δικαιώματα αγοράς για την απόκτηση συγκεκριμένης ποσότητας ιδίων συμμετοχικών τίτλων της οικονομικής οντότητας έναντι συγκεκριμένου ποσού οποιουδήποτε νομίσματος είναι συμμετοχικοί τίτλοι εάν η η οικονομική οντότητα προσφέρει τα δικαιώματα, τα δικαιώματα προαίρεσης ή τα δικαιώματα αγοράς κατ' αναλογία σε όλους τους υφιστάμενους ιδιοκτήτες ιδίων μη παραγώγων συμμετοχικών τίτλων της ίδιας κατηγορίας. Επίσης για τους σκοπούς αυτούς, στους ίδιους συμμετοχικούς τίτλους του εκδότη δεν συμπεριλαμβάνονται μέσα τα οποία έχουν όλα τα χαρακτηριστικά και πληρούν τις προϋποθέσεις που περιγράφονται στις παραγράφους 16Α και 16Β ή στις παραγράφους 16Γ και 16Δ, ή μέσα τα οποία είναι καθαυτά συμβόλαια για τη μελλοντική παραλαβή ή παράδοση ιδίων συμμετοχικών τίτλων του εκδότη.

▼M6

Μια συμβατική δέσμευση, συμπεριλαμβανομένης εκείνης που απορρέει από παράγωγο χρηματοοικονομικό μέσο, που μπορεί ή θα καταλήξει στη μελλοντική παραλαβή ή παράδοση ιδίων συμμετοχικών τίτλων του εκδότη, αλλά που δεν πληροί τις συνθήκες (α) και (β) ανωτέρω δεν είναι συμμετοχικός τίτλος. Κατ' εξαίρεση, τίτλος που πληροί τον ορισμό της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης, κατατάσσεται ως συμμετοχικός τίτλος εάν έχει όλα τα χαρακτηριστικά και πληροί τις προϋποθέσεις των παραγράφων 16Α και 16Β, ή των παραγράφων 16Γ και 16Δ.

Μέσα με δικαίωμα αποπληρωμής

16Α. Ένα χρηματοοικονομικό μέσο με δικαίωμα αποπληρωμής περιλαμβάνει συμβατική δέσμευση για τον εκδότη να επαναγοράσει ή να εξοφλήσει αυτό το μέσο έναντι μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου κατά την άσκηση του αντίστοιχου δικαιώματος. Κατ' εξαίρεση του ορισμού της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης, ένα μέσο που περιλαμβάνει δέσμευση αυτού του είδους κατατάσσεται ως συμμετοχικός τίτλος εάν έχει όλα τα ακόλουθα χαρακτηριστικά:

(α) Παρέχει το δικαίωμα στον κάτοχο αναλογικού μεριδίου των καθαρών περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας, σε περίπτωση εκκαθάρισης της οικονομικής οντότητας. Τα καθαρά περιουσιακά στοιχεία της οικονομικής οντότητας είναι αυτά που απομένουν μετά την αφαίρεση όλων των άλλων διεκδικήσεων επί των περιουσιακών της στοιχείων. Το αναλογικό μερίδιο προσδιορίζεται από:

(i) τη διαίρεση των καθαρών περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας σε ισόποσες μονάδες κατά την εκκαθάριση και

(ii) τον πολλαπλασιασμό αυτού του ποσού με τον αριθμό των μονάδων στην κατοχή του κατόχου του χρηματοοικονομικού μέσου.

(β) Το μέσο κατατάσσεται στην τάξη των μέσων που είναι υποδεέστερη από όλες τις άλλες τάξεις μέσων. Η θέση σε τέτοια τάξη σημαίνει ότι το μέσο:

(i) δεν έχει προτεραιότητα σε σχέση με τις άλλες διεκδικήσεις επί των περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας κατά την εκκαθάριση και

(ii) δεν χρειάζεται να μετατραπεί σε άλλο μέσο πριν φθάσει στην κατηγορία των μέσων που είναι υποδεέστερα των άλλων κατηγοριών μέσων.

▼M6

(γ) Όλα τα χρηματοοικονομικά μέσα της κατηγορίας των μέσων που είναι υποδεέστερη των άλλων κατηγοριών μέσων έχουν πανομοιότυπα χαρακτηριστικά. Για παράδειγμα, πρέπει όλα να είναι διαθέσιμα, και ο τύπος ή άλλη μέθοδος προσδιορισμού που χρησιμοποιείται για τον υπολογισμό της τιμής επαναγοράς ή ρευστοποίησης είναι ο ίδιος για όλα τα μέσα αυτής της κατηγορίας.

(δ) Εκτός από την συμβατική δέσμευση για τον εκδότη να επαναγοράσει ή να εξοφλήσει το μέσο έναντι μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, το μέσο δεν περιλαμβάνει συμβατική δέσμευση παράδοσης μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου σε άλλη οικονομική οντότητα, η την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων με μια άλλη οικονομική οντότητα υπό εν δυνάμει δυσμενείς συνθήκες για την οικονομική οντότητα, και δεν αποτελεί σύμβαση που θα διακανονιστεί ή ενδέχεται να διακανονιστεί με τους συμμετοχικούς τίτλους της οικονομικής οντότητας όπως παρατίθενται στην υποπαράγραφο (β) του ορισμού μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης.

(ε) Οι συνολικές αναμενόμενες ταμιακές ροές καταλογιστέες στο μέσο κατά τη διάρκεια ισχύος του βασίζονται ουσιαστικά στα κέρδη ή τις ζημίες, τη μεταβολή στα αναγνωριζόμενα καθαρά περιουσιακά στοιχεία ή την μεταβολή στην εύλογη αξία των αναγνωρισμένων και μη αναγνωρισμένων καθαρών περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας κατά τη διάρκεια ισχύος του μέσου (με εξαίρεση τυχόν επιδράσεις του μέσου).

16Β. Για να καταταχθεί ένα μέσο ως συμμετοχικός τίτλος, μαζί με όλα τα ως άνω χαρακτηριστικά του μέσου, ο εκδότης πρέπει να μην κατέχει άλλο χρηματοοικονομικό μέσο ή σύμβαση που έχει:

(α) συνολικές ταμιακές ροές που βασίζονται ουσιαστικά στα κέρδη ή τις ζημίες, τη μεταβολή στα αναγνωρισμένα καθαρά περιουσιακά στοιχεία ή την μεταβολή στην εύλογη αξία ων αναγνωρισμένων και μη αναγνωρισμένων καθαρών περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας (με εξαίρεση τυχόν επιδράσεων αυτού του μέσου ή σύμβασης) και

(β) την επίδραση ουσιαστικού περιορισμού ή ορισμού του ποσού της υπολειμματικής απόδοσης που θα λάβουν οι κάτοχοι του διαθέσιμου μέσου.

Για τους σκοπούς της εφαρμογής αυτής της προϋπόθεσης, η οικονομική οντότητα δεν θα λάβει υπόψη μη χρηματοοικονομικές συμβάσεις με κάτοχο μέσου που περιγράφεται στην παράγραφο 16Α με συμβατικούς όρους και προϋποθέσεις που είναι παρόμοιοι με τους συμβατικούς όρους και προϋποθέσεις ισοδύναμης σύμβασης που θα μπορούσε να υπάρξει μεταξύ μη-κατόχου του μέσου και της εκδούσας οικονομικής οντότητας. Εάν η οικονομική οντότητα δεν μπορεί να προσδιορίσει εάν η προϋπόθεση εκπληρώνεται, δεν θα κατατάσσει το μέσο με δικαίωμα αποπληρωμής ως συμμετοχικό τίτλο.

Μέσα, ή συστατικά των μέσων, που επιβάλλουν στην οικονομική οντότητα την δέσμευση να παραδώσει σε τρίτους αναλογικό μερίδιο των καθαρών περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας μόνο σε περίπτωση εκκαθάρισης

16Γ. Κάποια χρηματοοικονομικά μέσα περιλαμβάνουν συμβατική δέσμευση για την εκδούσα οικονομική οντότητα, να παραδώσει σε άλλη οικονομική οντότητα, αναλογικό μερίδιο των καθαρών περιουσιακών της στοιχείων μόνο σε περίπτωση εκκαθάρισης. Η δέσμευση ανακύπτει επειδή η εκκαθάριση είτε είναι βέβαιο ότι θα συμβεί και είναι εκτός του ελέγχου της οικονομικής οντότητας (για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα περιορισμένης χρονικής ισχύος) ή δεν είναι βέβαιο ότι θα συμβεί αλλά είναι δικαίωμα του κατόχου του μέσου, Κατ' εξαίρεση του ορισμού της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης, ένα μέσο που περιλαμβάνει δέσμευση αυτού του είδους κατατάσσεται ως συμμετοχικός τίτλος εάν έχει όλα τα ακόλουθα χαρακτηριστικά:

▼**M6**

(α) Παρέχει το δικαίωμα στον κάτοχο αναλογικού μεριδίου των καθαρών περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας, σε περίπτωση εκκαθάρισης της οικονομικής οντότητας. Τα καθαρά περιουσιακά στοιχεία της οικονομικής οντότητας είναι αυτά που απομένουν μετά την αφαίρεση όλων των άλλων απαιτήσεων στα περιουσιακά της στοιχεία. Το αναλογικό μερίδιο προσδιορίζεται από:

(i) τη διαίρεση των περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας σε ισόποσες μονάδες κατά την εκκαθάριση και

(ii) τον πολλαπλασιασμό αυτού του ποσού με τον αριθμό των μονάδων στην κατοχή του κατόχου του χρηματοοικονομικού μέσου.

(β) Το μέσο είναι στην τάξη των μέσων που είναι υποδεέστερη από όλες τις άλλες κατηγορίες μέσων. Η θέση σε τέτοια κατηγορία σημαίνει ότι το μέσο:

(i) δεν έχει προτεραιότητα σε σχέση με τις άλλες διεκδικήσεις επί των περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας κατά την εκκαθάριση και

(ii) δεν χρειάζεται να μετατραπεί σε άλλο μέσο πριν φθάσει στην κατηγορία των μέσων που είναι υποδεέστερα των άλλων κατηγοριών μέσων.

(γ) Όλα τα χρηματοοικονομικά μέσα στην κατηγορία των μέσων που είναι υποδεέστερη από όλες τις άλλες κατηγορίες των μέσων, πρέπει να έχουν πανομοιότυπη συμβατική δέσμευση για την εκδούσα οικονομική οντότητα να παραδώσει αναλογικό μερίδιο των καθαρών περιουσιακών της στοιχείων σε περίπτωση εκκαθάρισης.

16Δ. Για να καταταχθεί ένα μέσο ως συμμετοχικός τίτλος, μαζί με όλα τα ως άνω χαρακτηριστικά του μέσου, ο εκδότης πρέπει να μην κατέχει άλλο χρηματοοικονομικό μέσο ή σύμβαση που έχει:

(α) συνολικές ταμιακές ροές που βασίζονται ουσιαστικά στα κέρδη ή τις ζημίες, τη μεταβολή στα αναγνωρισμένα καθαρά περιουσιακά στοιχεία ή την μεταβολή στην εύλογη αξία των αναγνωρισμένων και μη αναγνωρισμένων καθαρών περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας (με εξαίρεση τυχόν επιδράσεων αυτού του μέσου ή σύμβασης) και

(β) την επίδραση ουσιαστικού περιορισμού ή ορισμού του ποσού της υπολειμματικής απόδοσης που θα λάβουν οι κάτοχοι του μέσου.

Για τους σκοπούς της εφαρμογής αυτής της προϋπόθεσης, η οικονομική οντότητα δεν θα λάβει υπόψη μη χρηματοοικονομικές συμβάσεις με κάτοχο μέσου που περιγράφεται στην παράγραφο 16Γ που έχουν συμβατικούς όρους και προϋποθέσεις που είναι παρόμοιοι με τους συμβατικούς όρους και προϋποθέσεις ισοδύναμης σύμβασης που θα μπορούσε να υπάρξει μεταξύ μη-κατόχου του μέσου και της εκδούσας οικονομικής οντότητας. Εάν η οικονομική οντότητα δεν μπορεί να προσδιορίσει εάν η προϋπόθεση εκπληρώνεται, δεν θα κατατάσσει το μέσο ως συμμετοχικό τίτλο.

▼M6

Ανακατάταξη των διαθέσιμων μέσων και των μέσων που επιβάλλουν στην οικονομική οντότητα την δέσμευση να παραδώσει σε τρίτους αναλογικό μερίδιο των καθαρών περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας μόνο σε περίπτωση εκκαθάρισης

16Ε. Μια οικονομική οντότητα θα κατατάσσει ένα χρηματοοικονομικό μέσο ως συμμετοχικό τίτλο σύμφωνα με τις παραγράφους 16Α και 16Β ή τις παραγράφους 16Γ και 16Δ από την ημερομηνία κατά την οποία έχει όλα τα χαρακτηριστικά και πληροί τις προϋποθέσεις που παρατίθενται στις παραγράφους αυτές. Μια οικονομική οντότητα θα ανακατατάσσει ένα χρηματοοικονομικό μέσο από την ημερομηνία που το μέσο πάψει να έχει όλα τα χαρακτηριστικά ή να πληροί όλες τις προϋποθέσεις που παρατίθενται σ' αυτές τις παραγράφους. Για παράδειγμα, εάν μια οικονομική οντότητα εξοφλήσει όλα τα εκδοθέντα μέσα χωρίς δικαίωμα αποπληρωμής και τυχόν μέσα με δικαίωμα αποπληρωμής που παραμένουν σε εκκρεμότητα έχουν όλα τα χαρακτηριστικά και πληρούν όλες τις προϋποθέσεις των παραγράφων 16Α και 16Β, η οικονομική οντότητα θα ανακατατάσσει τα μέσα με δικαίωμα αποπληρωμής ως συμμετοχικούς τίτλους από την ημερομηνία που θα εξοφλήσει τα μέσα χωρίς δικαίωμα αποπληρωμής.

16Ζ. Μια οικονομική οντότητα θα λογιστικοποιεί όπως ακολουθεί την επανακατάταξη ενός μέσου σύμφωνα με την παράγραφο 16Ε:

(α) Θα επανακατατάσσει έναν συμμετοχικό τίτλο ως χρηματοοικονομική υποχρέωση από την ημερομηνία κατά την οποία το μέσο παύει να έχει όλα τα χαρακτηριστικά ή να πληροί τις προϋποθέσεις των παραγράφων 16Α και 16Β ή των παραγράφων 16Γ και 16Δ. Η χρηματοοικονομική υποχρέωση θα επιμετράται στην εύλογη αξία του μέσου κατά την ημερομηνία της επανακατάταξης. Η οικονομική οντότητα θα αναγνωρίζει στα ίδια κεφάλαια τυχόν διαφορές μεταξύ της λογιστικής αξίας του συμμετοχικού τίτλου και της εύλογης αξίας της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης κατά την ημερομηνία επανακατάταξης.

(β) Θα επανακατατάσσει μια χρηματοοικονομική υποχρέωση ως ίδια κεφάλαια από την ημερομηνία κατά την οποία το μέσο παύει να έχει όλα τα χαρακτηριστικά και να πληροί τις προϋποθέσεις των παραγράφων 16Α και 16Β ή των παραγράφων 16Γ και 16Δ. Ένας συμμετοχικός τίτλος θα επιμετράται στην λογιστική αξία της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης κατά την ημερομηνία της επανακατάταξης.

▼B

Μη συμβατική δέσμευση παράδοσης μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού στοιχείου [παράγραφος 16 στοιχείο α)]

►M6 17. Με εξαίρεση τις συνθήκες που περιγράφονται στις παραγράφους 16Α και 16Β ή τις παραγράφους 16Γ και 16Δ, κρίσιμο χαρακτηριστικό στον διαχωρισμό χρηματοοικονομικής υποχρέωσης από συμμετοχικό τίτλο είναι η ύπαρξη συμβατικής δέσμευσης ενός μέρους του χρηματοοικονομικού μέσου (ο εκδότης) είτε για την παράδοση μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου στο άλλο μέρος (τον κάτοχο), ή την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων με τον κάτοχο υπό προϋποθέσεις που ενδέχεται να είναι μη συμφέρουσες για τον εκδότη. ◄ Μολονότι ο κάτοχος ενός συμμετοχικού τίτλου ενδέχεται να δικαιούται κατ' αναλογία μερίδιο μερισμάτων ή άλλων διανομών των ιδίων κεφαλαίων, ο εκδότης δεν έχει συμβατική δέσμευση να προβεί σε τέτοιου είδους διανομές, επειδή δεν μπορεί να απαιτηθεί από αυτόν να παραδώσει μετρητά ή άλλο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο σε άλλον συμβαλλόμενο.

▼M6

18. Η ουσία ενός χρηματοοικονομικού μέσου, και όχι τόσο η νομική του μορφή διέπουν την κατάταξή του στην κατάσταση οικονομικής θέσης της οικονομικής οντότητας. 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:

▼B

(α) μια 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·

▼M6

(β) ένα χρηματοοικονομικό μέσο που δίνει στον κάτοχο το δικαίωμα να το διαθέσει ξανά στον εκδότη έναντι μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, («μέσο με δικαίωμα αποπληρωμής») είναι χρηματοοικονομική υποχρέωση, με εξαίρεση εκείνα τα μέσα που κατατάσσονται ως συμμετοχικοί τίτλοι, σύμφωνα με τις παραγράφους 16Α και 16Β ή τις παραγράφους 16Γ και 16Δ. Το χρηματοοικονομικό μέσο είναι χρηματοοικονομική υποχρέωση, ακόμα και όταν το ποσό των μετρητών ή των άλλων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων προσδιορίζεται βάσει κάποιου δείκτη ή άλλου στοιχείου που έχει τη δυνατότητα να αυξηθεί ή να μειωθεί. Η ύπαρξη προαίρεσης για τον κάτοχο να διαθέσει το μέσο ξανά στον εκδότη έναντι μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, σημαίνει ότι το μέσο με δικαίωμα αποπληρωμής σε δικαίωμα προαίρεσης πώλησης σε ορισμένη τιμή πληροί τον ορισμό της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης, με εξαίρεση εκείνα τα μέσα που κατατάσσονται ως συμμετοχικοί τίτλοι, σύμφωνα με τις παραγράφους 16Α και 16Β ή τις παραγράφους 16Γ και 16Δ. Για παράδειγμα, τα αμοιβαία κεφάλαια ανοικτού τύπου, οι εταιρείες επενδύσεων χαρτοφυλακίου (unit trusts), οι συνεταιρισμοί και κάποιες συνεταιριστικές οικονομικές οντότητες μπορούν να παρέχουν το δικαίωμα στους μεριδιούχους τους ή στα μέλη τους να εξαργυρώσουν τα μερίδιά τους ανά πάσα στιγμή έναντι μετρητών, που έχει ως αποτέλεσμα οι συμμετοχές των κατόχων μεριδίων ή των μελών να κατατάσσονται ως χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις, με εξαίρεση εκείνα τα μέσα που κατατάσσονται ως συμμετοχικοί τίτλοι, σύμφωνα με τις παραγράφους 16Α και 16Β ή τις παραγράφους 16Γ και 16Δ. 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» στις οικονομικές καταστάσεις οικονομικής οντότητας που δεν έχει εισφερθέντα κεφάλαια (όπως κάποια αμοιβαία κεφάλαια και κάποιες εταιρείες επενδύσεων χαρτοφυλακίου, βλέπε Επεξηγηματικό Παράδειγμα 7) ή τη χρήση επιπρόσθετης γνωστοποίησης που δείχνει ότι τα συνολικά δικαιώματα των μελών περιλαμβάνουν στοιχεία όπως αποθεματικά που πληρούν τον ορισμό των ιδίων κεφαλαίων και (puttable) μέσα με δικαίωμα αποπληρωμής που δεν τον πληρούν (Βλέπε Επεξηγηματικό Παράδειγμα 8).

19. Εάν μια οικονομική οντότητα δεν έχει ανεπιφύλακτο δικαίωμα να αποφύγει την παράδοση μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου για την εκπλήρωση συμβατικής δέσμευσης, η δέσμευση πληροί τον ορισμό της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης, με εξαίρεση εκείνα τα μέσα που κατατάσσονται ως συμμετοχικοί τίτλοι, σύμφωνα με τις παραγράφους 16Α και 16Β ή τις παραγράφους 16Γ και 16Δ. Για παράδειγμα:

▼B

α) περιορισμός της οικονομικής οντότητας στην εκπλήρωση μιας συμβατικής δέσμευσης, όπως η έλλειψη πρόσβασης σε ξένο νόμισμα ή η ανάγκη να ληφθεί έγκριση της πληρωμής από μια εποπτική αρχή, δεν αναιρεί τη συμβατική δέσμευση της οικονομικής οντότητας ή το συμβατικό δικαίωμα του κατόχου, που πηγάζει από το χρηματοοικονομικό μέσο·

β) μια συμβατική δέσμευση που εξαρτάται από την άσκηση του δικαιώματος εξαργύρωσης από τον αντισυμβαλλόμενο αποτελεί χρηματοοικονομική υποχρέωση επειδή η οικονομική οντότητα δεν έχει το άνευ όρων δικαίωμα να αποφύγει την παράδοση μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού στοιχείου.

▼B

20. Ένα χρηματοοικονομικό μέσο που δεν επιβάλει ρητά συμβατική δέσμευση για την παράδοση μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού στοιχείου, μπορεί να την επιβάλει έμμεσα, μέσω των όρων και προϋποθέσεών της. Για παράδειγμα:

α) το χρηματοοικονομικό μέσο μπορεί να περιέχει μια μη χρηματοοικονομική δέσμευση που πρέπει να διακανονιστεί εφόσον και μόνον εφόσον η οικονομική οντότητα δεν προβεί σε διανομές ή δεν εξαργυρώσει το μέσο. Αν η οικονομική οντότητα μπορεί να αποφύγει τη μεταφορά μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού στοιχείου μόνο με το διακανονισμό της μη χρηματοοικονομικής δέσμευσης, το χρηματοοικονομικό μέσο είναι χρηματοοικονομική υποχρέωση·

β) ένα χρηματοοικονομικό μέσο είναι χρηματοοικονομική υποχρέωση μόνον εάν προβλέπει ότι κατά το διακανονισμό η οικονομική οντότητα θα παραδώσει είτε:

i) μετρητά ή άλλο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή

ii) ίδιες μετοχές της η αξία των οποίων προσδιορίζεται ώστε να υπερβαίνει σε σημαντικό βαθμό την αξία των μετρητών ή του άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου.

Αν και η οικονομική οντότητα δεν έχει ρητή συμβατική δέσμευση να παραδώσει μετρητά ή άλλο χρηματοοικονομικό μέσο, η αξία της επιλογής του διακανονισμού με μετοχές είναι τέτοια που η οικονομική 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 (βλ. παράγραφο 21).

Διακανονισμός με ίδιους συμμετοχικούς τίτλους της οικονομικής οντότητας [παράγραφος 16 στοιχείο β)]

21. Μια σύμβαση δεν είναι συμμετοχικός τίτλος μόνον επειδή μπορεί να καταλήξει στην παράδοση ή την παραλαβή ιδίων συμμετοχικών τίτλων της οικονομικής οντότητας. Η οικονομική οντότητα μπορεί να έχει συμβατικό δικαίωμα ή δέσμευση να λάβει ή να παραδώσει μια ποσότητα ιδίων μετοχών της ή άλλων συμμετοχικών τίτλων που ποικίλλει ώστε η εύλογη αξία των ιδίων συμμετοχικών τίτλων της οικονομικής οντότητας που θα ληφθούν ή θα παραδοθούν να ισούται με την αξία της συμβατικής δέσμευσης ή του συμβατικού δικαιώματος. Τέτοιο συμβατικό δικαίωμα ή συμβατική δέσμευση 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 ιδίων συμμετοχικών τίτλων της οικονομικής οντότητας (π.χ. ένα επιτόκιο, μια τιμή αγαθού ή μια τιμή χρηματοοικονομικού μέσου). Δύο παραδείγματα είναι α) συμβόλαιο παράδοσης ιδίων συμμετοχικών τίτλων της οικονομικής οντότητας η αξία των οποίων ισούται με NM100 [1] και β) σύμβαση για την παράδοση συμμετοχικών τίτλων της οικονομικής οντότητας η αξία των οποίων ισούται με 100 ουγκιές χρυσό. Τέτοια σύμβαση είναι χρηματοοικονομική υποχρέωση της οικονομικής οντότητας έστω και αν η οικονομική οντότητα πρέπει ή μπορεί να τη διακανονίσει με την παράδοση ιδίων συμμετοχικών τίτλων της. Δεν είναι συμμετοχικός τίτλος επειδή η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί μεταβλητό αριθμό ιδίων συμμετοχικών τίτλων ως μέσο διακανονισμού της σύμβασης. Κατά συνέπεια, η σύμβαση δεν αποδεικνύει υπολειμματικό δικαίωμα επί των περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας, μετά την αφαίρεση όλων των υποχρεώσεών της.

[1] Στο παρόν Πρότυπο, τα χρηματικά ποσά εκφράζονται σε νομισματικές μονάδες (NM).

▼B

►M6 22. Με εξαίρεση τα αναφερόμενα της παραγράφου στην παράγραφο 22Α, Σύμβαση που θα διακανονιστεί από την οικονομική οντότητα που (λαμβάνει ή) παραδίδει συγκεκριμένο αριθμό ιδίων συμμετοχικών τίτλων έναντι καθορισμένου 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 έναν συγκεκριμένο αριθμό των μετοχών της οικονομικής οντότητας έναντι συγκεκριμένης τιμής ή έναντι ενός δηλωμένου συγκεκριμένου κεφαλαίου ενός ομολόγου, είναι συμμετοχικός τίτλος. Μεταβολές στην εύλογη αξία μιας 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 ιδίων μετοχών της οικονομικής οντότητας) προστίθεται απευθείας στα ίδια κεφάλαια. Κάθε τίμημα που καταβάλλεται (όπως το υπέρ το άρτιο ποσό που καταβάλλεται για αγορασθέν δικαίωμα προαίρεσης) αφαιρείται απευθείας από τα ίδια κεφάλαια. Οι αλλαγές στην εύλογη αξία ενός συμμετοχικού τίτλου δεν αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις.

▼M6

22Α. Εάν οι συμμετοχικοί τίτλοι της οικονομικής οντότητας που θα παραληφθούν ή θα παραδοθούν από την οικονομική οντότητα κατά τον διακανονισμό σύμβασης, είναι χρηματοοικονομικά μέσα με δικαίωμα αποπληρωμής με όλα τα χαρακτηριστικά και πληρούν τις προϋποθέσεις που περιγράφονται στις παραγράφους 16Α και 16Β, ή μέσα που επιβάλλουν στην οικονομική οντότητα την δέσμευση να παραδώσει σε τρίτους αναλογικό μερίδιο των καθαρών περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας μόνο κατά την εκκαθάριση με όλα τα χαρακτηριστικά και που εκπληρώνουν τις προϋποθέσεις που περιγράφονται στις παραγράφους 16Γ και 16Δ, η σύμβαση είναι χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή χρηματοοικονομική υποχρέωση. Αυτό περιλαμβάνει σύμβαση που θα διακανονιστεί από την οικονομική οντότητα που λαμβάνει ή παραδίδει συγκεκριμένο αριθμό τέτοιων μέσων έναντι καθορισμένου ποσού μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου.

▼M53

23. Με την επιφύλαξη των συνθηκών που περιγράφονται στις παραγράφους 16Α και 16Β ή τις παραγράφους 16Γ και 16Δ, σύμβαση που περιέχει τη δέσμευση η οικονομική οντότητα να αγοράσει τους ίδιους συμμετοχικούς τίτλους της έναντι μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού μέσου δημιουργεί χρηματοοικονομική υποχρέωση για την παρούσα αξία της τιμής εξόφλησης (για παράδειγμα, για την παρούσα αξία της τιμής μελλοντικής επαναγοράς, την τιμή άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης ή άλλο ποσό εξόφλησης). Αυτό ισχύει ακόμα και στην περίπτωση που η ίδια η σύμβαση είναι συμμετοχικός τίτλος. Ένα παράδειγμα είναι η δέσμευση μιας οικονομικής οντότητας σύμφωνα με προθεσμιακό συμβόλαιο να αγοράσει έναντι μετρητών ίδιους συμμετοχικούς τίτλους της. Η χρηματοοικονομική υποχρέωση αναγνωρίζεται αρχικά στην παρούσα αξία του ποσού της εξόφλησης και ανακατατάσσεται από τα ίδια κεφάλαια. Στη συνέχεια, η χρηματοοικονομική υποχρέωση επιμετράται σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9. Εάν το συμβόλαιο λήξει χωρίς να γίνει παράδοση, η λογιστική αξία της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης ανακατατάσσεται στα ίδια κεφάλαια. Η συμβατική υποχρέωση της οικονομικής οντότητας να αγοράζει τους ιδίους συμμετοχικούς τίτλους της δημιουργεί χρηματοοικονομική υποχρέωση για την παρούσα αξία του ποσού εξόφλησης έστω και αν η δέσμευση αγοράς εξαρτάται από την άσκηση του δικαιώματος εξόφλησης από τον αντισυμβαλλόμενο (π.χ. ένα πωληθέν δικαίωμα πώλησης που παρέχει στον αντισυμβαλλόμενο το δικαίωμα να πωλήσει τους συμμετοχικούς τίτλους της οικονομικής οντότητας στην οικονομική οντότητα έναντι σταθερού τιμήματος).

▼B

24. Σύμβαση που θα διακανονιστεί από την οικονομική οντότητα που λαμβάνει ή παραδίδει συγκεκριμένο αριθμό ιδίων συμμετοχικών τίτλων έναντι μεταβλητού ποσού μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου είναι χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση. Ένα παράδειγμα αποτελεί μια σύμβαση που ορίζει ότι η οικονομική οντότητα θα παραδώσει 100 ίδιους συμμετοχικούς τίτλους της έναντι ενός ποσού μετρητών που υπολογίζεται ώστε να ισούται με την αξία 100 ουγκιών χρυσού.

▼B

Όροι ενδεχόμενου διακανονισμού

▼M6

25. Ένα χρηματοοικονομικό μέσο μπορεί να απαιτεί η οικονομική οντότητα να παραδώσει μετρητά ή άλλο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή άλλως να το διακανονίσει με τρόπο που θα το καθιστούσε χρηματοοικονομική υποχρέωση, σε περίπτωση πραγματοποίησης ή μη πραγματοποίησης αβέβαιων μελλοντικών γεγονότων (ή βάσει της έκβασης των αβέβαιων περιστάσεων) οι οποίες είναι εκτός του ελέγχου αμφοτέρων, του εκδότη και του κατόχου του μέσου, όπως μια μεταβολή δείκτη χρηματιστηρίου, δείκτη τιμών καταναλωτή, επιτοκίων ή φορολογικών διατάξεων ή τα μελλοντικά έσοδα, τα καθαρά έσοδα ή του δείκτη ξένων προς ίδια κεφάλαια του εκδότη. 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: αν

(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 πραγματικό

(β) μπορεί να απαιτηθεί από τον εκδότη να διακανονίσει την δέσμευση τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο (ή κατά τρόπο που θα το καθιστούσε χρηματοοικονομική δέσμευση) μόνο στην περίπτωση της εκκαθάρισης της εκδότριας εταιρίας ή

(γ) το μέσο έχει όλα τα χαρακτηριστικά και πληροί τις προϋποθέσεις των παραγράφων 16Α και 16Β.

▼B

Επιλογές διακανονισμού

26. Όταν ένα παράγωγο χρηματοοικονομικό μέσο παρέχει στο ένα μέρος τη δυνατότητα να επιλέξει τον τρόπο διακανονισμού (π.χ. ο εκδότης ή ο κάτοχος έχουν τη δυνατότητα να επιλέξουν διακανονισμό μέσω συμψηφισμού ή μέσω της ανταλλαγής μετοχών έναντι μετρητών), τότε αποτελεί χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή χρηματοοικονομική υποχρέωση εκτός αν όλοι οι εναλλακτικοί τρόποι συμψηφισμού θα κατέληγαν στο χαρακτηρισμό του ως συμμετοχικό τίτλο.

27. Ένα παράδειγμα παράγωγου χρηματοοικονομικού μέσου με επιλογή του τρόπου διακανονισμού, το οποίο αποτελεί χρηματοοικονομική υποχρέωση είναι το μετοχικό δικαίωμα προαίρεσης όπου ο εκδότης μπορεί να διακανονίσει συμψηφιστικά τοις μετρητοίς ή ανταλλάσσοντας ίδιες μετοχές του έναντι μετρητών. Παρομοίως, ορισμένες συμβάσεις αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικού στοιχείου έναντι των ιδίων συμμετοχικών τίτλων της οικονομικής οντότητας εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου επειδή μπορούν να διακανονιστούν είτε με την παράδοση μη χρηματοοικονομικού στοιχείου είτε συμψηφιστικά τοις μετρητοίς είτε με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο (βλ. παραγράφους 8-10). Τέτοιες συμβάσεις είναι χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις και όχι συμμετοχικοί τίτλοι.

▼B

Σύνθετα χρηματοοικονομικά μέσα (βλ. επίσης τις παραγράφους ΟΕ30-ΟΕ35 και τα επεξηγηματικά παραδείγματα 9-12)

28. Ο εκδότης ενός μη παράγωγου χρηματοοικονομικού μέσου αξιολογεί τους όρους του χρηματοοικονομικού μέσου ώστε να προσδιορίσει αν περιέχει στοιχείο υποχρέωσης καθώς και στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων. Τέτοια στοιχεία κατατάσσονται χωριστά ως χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις, ως χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή ως συμμετοχικοί τίτλοι, σύμφωνα με την παράγραφο 15.

29. Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει διακεκριμένα τα μέρη που συγκροτούν ένα χρηματοοικονομικό μέσο, το οποίο α) δημιουργεί χρηματοοικονομική υποχρέωση της οικονομικής οντότητας και β) παρέχει ένα δικαίωμα προαίρεσης στον κάτοχο του μέσου να το μετατρέψει σε συμμετοχικό τίτλο της οικονομικής οντότητας. Για παράδειγμα, ένα ομόλογο ή συναφές μέσο, μετατρέψιμο από τον κάτοχο σε συγκεκριμένο αριθμό κοινών μετοχών της οικονομικής οντότητας, αποτελεί ένα σύνθετο χρηματοοικονομικό μέσο. Από την προοπτική της οικονομικής οντότητας, ένα τέτοιο μέσο αποτελείται από δύο συνθετικά μέρη: μια χρηματοοικονομική υποχρέωση (μια συμβατική υποχρέωση να παραδώσει μετρητά ή άλλο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο) και έναν 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 οικονομικής 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 αποσπάσιμα δικαιώματα αγοράς μετοχών. Κατά συνέπεια, σε όλες τις περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα παρουσιάζει το στοιχείο της υποχρέωσης και το στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων διακεκριμένα ►**M5** στην κατάσταση οικονομικής θέσης 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 δέσμευση της οικονομικής οντότητας να προβεί σε μελλοντικές πληρωμές παραμένει σε εκκρεμότητα, μέχρις ότου αυτή εξαλειφθεί μέσω της μετατροπής ή της λήξης του μέσου ή κάποιας άλλης συναλλαγής.

▼M53

31. Το ΔΠΧΑ 9 ασχολείται με την επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων. Οι συμμετοχικοί τίτλοι είναι μέσα που φανερώνουν ένα υπολειμματικό δικαίωμα επί των περιουσιακών στοιχείων μιας οικονομικής οντότητας, μετά την αφαίρεση όλων των υποχρεώσεών της. Συνεπώς, όταν η αρχική λογιστική αξία ενός σύνθετου χρηματοοικονομικού μέσου κατανέμεται στα 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 του ποσού που προσδιορίστηκε χωριστά για το στοιχείο της υποχρέωσης. Η αξία οποιωνδήποτε χαρακτηριστικών των παραγώγων (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 ίσο με την εύλογη αξία με την οποία θα μπορούσε να εμφανίζεται το μέσο ως σύνολο. Κατά την αρχική αναγνώριση των συστατικών στοιχείων του χρηματοοικονομικού μέσου χωριστά, δεν προκύπτει κέρδος ή ζημία.

▼B

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 στον συμμετοχικό τίτλο) που δεν συνοδεύεται από στοιχείο ιδίων κεφαλαίων. 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 (βλ. επίσης την παράγραφο ΟΕ36)

33. Αν μια οικονομική οντότητα επαναποκτήσει τους ίδιους συμμετοχικούς τίτλους της, τα μέσα αυτά (οι «ίδιες μετοχές») αφαιρούνται από τα ίδια κεφάλαια. Κατά την αγορά, πώληση, έκδοση, ή ακύρωση ιδίων συμμετοχικών τίτλων της οικονομικής οντότητας δεν αναγνωρίζεται κανένα κέρδος ή ζημία στα αποτελέσματα. Τέτοιες ίδιες μετοχές μπορεί να αποκτώνται και να κατέχονται από την οικονομική οντότητα ή από άλλα μέλη του ενοποιημένου ομίλου. Το τίμημα που καταβάλλεται ή λαμβάνεται αναγνωρίζεται απευθείας στα ίδια κεφάλαια.

34. Η ποσότητα των ιδίων μετοχών που κατέχονται γνωστοποιείται ιδιαιτέρως είτε ►**M5** στον ισολογισμό ◄ είτε στις σημειώσεις, σύμφωνα με το ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων*. Η οικονομική οντότητα παρέχει γνωστοποίηση σύμφωνα με το ΔΛΠ 24 *Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών* εάν η οικονομική οντότητα επαναποκτά τους ίδιους συμμετοχικούς τίτλους της από συνδεδεμένα μέρη.

Τόκοι, μερίσματα, ζημίες και κέρδη (βλ. επίσης την παράγραφο ΟΕ37)

▼M36

35. Τόκοι, μερίσματα, κέρδη και ζημίες που αφορούν ένα χρηματοοικονομικό μέσο ή ένα συνθετικό μέρος του το οποίο χαρακτηρίζεται ως χρηματοοικονομική υποχρέωση, αναγνωρίζονται ως έσοδα ή έξοδα στα αποτελέσματα. Οι διανομές προς τους κατόχους ενός συμμετοχικού τίτλου χρεώνονται από την οικονομική οντότητα απευθείας στα ίδια κεφάλαια. Το κόστος διενέργειας μιας συναλλαγής καθαρής θέσης αντιμετωπίζεται λογιστικά με αφαίρεση από την καθαρή θέση.

35Α. Ο φόρος εισοδήματος που σχετίζεται με διανομές σε κατόχους ενός συμμετοχικού τίτλου και με το κόστος διενέργειας μιας συναλλαγής καθαρής θέσης αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 12 *Φόροι εισοδήματος*.

▼B

36. Η κατάταξη ενός χρηματοοικονομικού μέσου ως χρηματοοικονομικής υποχρέωσης ή ως συμμετοχικού τίτλου προσδιορίζει αν οι τόκοι, τα μερίσματα, οι ζημίες και τα κέρδη που αφορούν το μέσο αυτό, αναγνωρίζονται ως έσοδα ή έξοδα στα αποτελέσματα. Έτσι, η διανομή μερίσματος, για μετοχές που αναγνωρίζονται εξ ολοκλήρου στις υποχρεώσεις, αναγνωρίζεται ως έξοδο 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.

▼M36

37. Η οικονομική οντότητα συνήθως επιβαρύνεται με διάφορα στοιχεία κόστους κατά την έκδοση ή την απόκτηση των ιδίων συμμετοχικών τίτλων της. Στα εν λόγω στοιχεία κόστους μπορεί να συμπεριλαμβάνονται έξοδα καταχώρισης στο μητρώο και άλλες διοικητικές αμοιβές, ποσά που καταβλήθηκαν σε νομικούς, λογιστές και άλλους επαγγελματικούς συμβούλους, κόστος εκτυπώσεων, και τέλη χαρτοσήμου. Το κόστος της διενέργειας μιας συναλλαγής καθαρής θέσης αντιμετωπίζεται λογιστικά με αφαίρεση από την καθαρή θέση στον βαθμό που αυτό το κόστος διαφέρει από εκείνο που αποδίδεται άμεσα στη συναλλαγή καθαρής θέσης και το οποίο θα είχε αποφευχθεί σε διαφορετική περίπτωση. Το κόστος μιας συναλλαγής καθαρής θέσης που εγκαταλείπεται αναγνωρίζεται ως έξοδο.

▼B

38. Το κόστος συναλλαγής που αφορά στην έκδοση ενός σύνθετου χρηματοοικονομικού μέσου, κατανέμεται στις συνιστώσες υποχρέωσης και ιδίων κεφαλαίων του μέσου ανάλογα με την κατανομή του προϊόντος της έκδοσης. Το κόστος συναλλαγής που αφορά από κοινού περισσότερες από μια συναλλαγή (για παράδειγμα, κόστος της ταυτόχρονης διάθεσης ορισμένων μετοχών και της εισαγωγής άλλων στο χρηματιστήριο), κατανέμονται σε αυτές τις συναλλαγές σε λογική και συνεπή με συναφείς συναλλαγές βάση.

▼M36

39. Το ύψος του κόστους συναλλαγής που λογιστικοποιείται αφαιρετικά της καθαρής θέσης στην περίοδο υπόκειται σε χωριστή γνωστοποίηση σύμφωνα με το ΔΛΠ 1.

▼M31

40. Τα μερίσματα που εντάσσονται στα έξοδα εμφανίζονται στην κατάσταση ή τις καταστάσεις αποτελεσμάτων και λοιπών συνολικών εσόδων είτε μαζί με τους τόκους επί άλλων υποχρεώσεων είτε ως χωριστό στοιχείο. Επιπροσθέτως των απαιτήσεων του παρόντος Προτύπου, η γνωστοποίηση των τόκων και των μερισμάτων υπόκειται στις απαιτήσεις των ΔΛΠ 1 και ΔΠΧΑ 7. Σε μερικές περιπτώσεις, λόγω των διαφορών μεταξύ τόκου και μερισμάτων σε ό,τι αφορά θέματα, όπως η δυνατότητα φορολογικής έκπτωσης, είναι επιθυμητό αυτά να γνωστοποιούνται χωριστά στην κατάσταση ή τις καταστάσεις αποτελεσμάτων και λοιπών συνολικών εσόδων. Οι γνωστοποιήσεις των φορολογικών επιδράσεων γίνονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 12.

▼B

41. Κέρδη και ζημίες που σχετίζονται με μεταβολές της λογιστικής αξίας μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης αναγνωρίζονται ως έσοδο ή έξοδο στα αποτελέσματα ακόμη και όταν σχετίζονται με μέσο που περιλαμβάνει υπολειμματικό δικαίωμα επί των περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας έναντι μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου [βλ. παράγραφο 18β)]. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 1, η οικονομική οντότητα παρουσιάζει κάθε κέρδος ή ζημία που απορρέει από την επαναμέτρηση τέτοιου μέσου χωριστά στην όψη των οικονομικών καταστάσεων όταν σχετίζεται με την επεξήγηση των επιδόσεων της οικονομικής οντότητας.

Ο συμψηφισμός ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου και μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης (βλ. επίσης τις παραγράφους ΟΕ38 και ΟΕ39)

▼M53

42. Ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο και μια χρηματοοικονομική υποχρέωση πρέπει να συμψηφίζονται και το καθαρό ποσό να απεικονίζεται στην κατάσταση οικονομικής θέσης όταν, και μόνον όταν, η οικονομική οντότητα:

▼B

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.

▼M53

Κατά τη λογιστική αντιμετώπιση μιας μεταβίβασης χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου που δεν πληροί τις προϋποθέσεις για παύση αναγνώρισης, η οικονομική οντότητα δεν συμψηφίζει το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο και τη σχετιζόμενη υποχρέωση (βλέπε ΔΠΧΑ 9, παράγραφο 3.2.22).

▼M34

43. Το παρόν Πρότυπο απαιτεί τη συμψηφιστική παρουσίαση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, όταν αυτή αντικατοπτρίζει τις αναμενόμενες μελλοντικές ταμιακές ροές της οικονομικής οντότητας από το διακανονισμό δύο ή περισσοτέρων διακεκριμένων χρηματοοικονομικών μέσων. Όταν η οικονομική οντότητα έχει το δικαίωμα να εισπράξει ή να καταβάλει ένα ενιαίο καθαρό ποσό και προτίθεται να το πράξει, στην πραγματικότητα έχει ένα μόνο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή μία μόνο χρηματοοικονομική υποχρέωση. Σε άλλες περιπτώσεις, τα χρηματοοικονομικά

▼M34

περιουσιακά στοιχεία και οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις παρουσιάζονται χωριστά, σύμφωνα με τα χαρακτηριστικά τους, ως πόροι ή δεσμεύσεις της οικονομικής οντότητας. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τις πληροφορίες που απαιτούνται στις παραγράφους 13Β-13Ε του ΔΠΧΑ 7 για αναγνωρισμένα χρηματοοικονομικά μέσα τα οποία εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της παραγράφου 13Α του ΔΠΧΑ 7.

▼B

44. Ο συμψηφισμός αναγνωρισμένων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων και η εμφάνιση του εκ του συμψηφισμού τους καθαρού ποσού, δεν πρέπει να συγχέεται με την παύση αναγνώρισης του ενός από τα παραπάνω δύο στοιχεία στον ισολογισμό της οικονομικής οντότητας. Αν και ο συμψηφισμός δεν συνεπάγεται την αναγνώριση κέρδους ή ζημίας, η παύση αναγνώρισης 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 οικονομικής 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 οικονομικής οντότητας δεν επηρεάζονται. Όταν η οικονομική οντότητα προτίθεται να ασκήσει το δικαίωμα ή να εξοφλήσει ταυτόχρονα, η εμφάνιση του συμψηφιστικού ποσού που προκύπτει από το συμψηφισμό 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 τον 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 οικονομικής οντότητας σε σχέση με τον 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 οικονομική 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 οικονομικής οντότητας στον πιστωτικό κίνδυνο γνωστοποιείται σύμφωνα την παράγραφο 36 του ΔΠΧΑ 7.

▼B

48. Ταυτόχρονος διακανονισμός δύο χρηματοοικονομικών μέσων μπορεί να λάβει χώρα, για παράδειγμα, μέσω ενός γραφείου συμψηφισμού σε μια 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, μια οικονομική 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, περιουσιακά στοιχεία 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 μια δέσμευση, χωρίς αυτά τα περιουσιακά στοιχεία να έχουν γίνει αποδεκτά από τον πιστωτή για διακανονισμό της δέσμευσης (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 οικονομική οντότητα που υπεισέρχεται σε σειρά συναλλαγών χρηματοοικονομικών μέσων με τον ίδιο αντισυμβαλλόμενο, ενδέχεται να συνάψει μια «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 χρηματοπιστωτικά ιδρύματα για να παρέχουν προστασία έναντι ζημιών σε περιπτώσεις πτώχευσης ή υπό άλλες συνθήκες, που συνεπάγονται την αδυναμία του αντισυμβαλλομένου να εκπληρώσει τις δεσμεύσεις του. Μια κύρια συμφωνία συμψηφισμού δημιουργεί κατά κανόνα το δικαίωμα συμψηφισμού, που καθίσταται υποχρεωτικός και επηρεάζει τη ρευστοποίηση ή τον διακανονισμό των επιμέρους 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. Μια κύρια συμφωνία συμψηφισμού δεν παρέχει βάση για συμψηφισμό, εκτός αν πληρούνται και τα δύο κριτήρια της παραγράφου 42. Όταν χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις, που υπόκεινται σε μια κύρια συμφωνία συμψηφισμού, δεν συμψηφίζονται, η επίδραση της συμφωνίας στην έκθεση της οικονομικής οντότητας στον πιστωτικό κίνδυνο γνωστοποιείται, σύμφωνα με την παράγραφο 36 του ΔΠΧΑ 7.

▼B

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

51-95. [Απαλείφθηκε]

▼M8

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ

▼B

96. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο για ετήσιες λογιστικές περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2005 ή μετά από αυτήν. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Η οικονομική οντότητα δεν εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν πριν από την 1η Ιανουαρίου 2005 εκτός αν εφαρμόσει παράλληλα και το ΔΛΠ 39 (εκδοθέν τον Δεκέμβριο 2003), συμπεριλαμβανομένων των τροποποιήσεων που εκδόθηκαν τον Μάρτιο του 2004. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει το παρόν Πρότυπο για λογιστική περίοδο που αρχίζει πριν από την 1η Ιανουαρίου 2005, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼M6

96Α. *Το έγγραφο Χρηματοοικονομικά μέσα με δικαίωμα αποπληρωμής και Δεσμεύσεις που Ανακύπτουν κατά την Εκκαθάριση* (Τροποποιήσεις στα Δ.Λ.Π. 32 και Δ.Λ.Π. 1), που εκδόθηκε τον Φεβρουάριο 2008, απαίτησε τα χρηματοοικονομικά μέσα που περιλαμβάνουν όλα τα χαρακτηριστικά και πληρούν τις προϋποθέσεις των παραγράφων 16Α και 16Β ή των παραγράφων 16Γ και 16Δ να κατατάσσονται ως συμμετοχικοί τίτλοι, τροποποίησε τις παραγράφους 11, 16, 17-19, 22, 23, 25, ΟΕ13, ΟΕ14, και ΟΕ27, και εισήγαγε τις παραγράφους 16Α-16ΣΤ, 22Α, 96Β, 96Γ, 97Γ, ΟΕ14Α-ΟΕ14Ι και ΟΕ29Α. Μια οικονομική οντότητα θα εφαρμόσει αυτές τις τροποποιήσεις για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την 1η Ιανουαρίου 2009 ή αργότερα. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Αν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει αυτές τις αλλαγές για προγενέστερη περίοδο, θα γνωστοποιήσει αυτό το γεγονός και θα εφαρμόσει τις συναφείς τροποποιήσεις στο Δ.Λ.Π. 1, Δ.Λ.Π. 39, Δ.Π.Χ.Α. 7 και το Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Α. 2 ταυτόχρονα.

96Β. *Το έγγραφο Χρηματοοικονομικά μέσα με δικαίωμα αποπληρωμής και Δεσμεύσεις που Ανακύπτουν κατά την Εκκαθάριση* εισήγαγε αναλογική εφαρμογή της εξαίρεσης.

▼M53

96Γ. Η κατάταξη των μέσων που υπόκεινται σε αυτή την εξαίρεση περιορίζεται στη λογιστική αντιμετώπιση για τα εν λόγω μέσα σύμφωνα με τα ΔΛΠ 1, ΔΛΠ 32, ΔΛΠ 39, ΔΠΧΑ 7 και ΔΠΧΑ 9. Το μέσο δεν θεωρείται συμμετοχικός τίτλος βάσει άλλης οδηγίας, για παράδειγμα του ΔΠΧΑ 2.

▼B

97. Το παρόν Πρότυπο έχει αναδρομική ισχύ.

▼M5

97Α. Στο Δ.Λ.Π. 1 (όπως αναθεωρήθηκε το 2007) τροποποιήθηκε η ορολογία που χρησιμοποιείται στα Δ.Π.Χ.Α. Επίσης τροποποιήθηκε η παράγραφος 40. Μια οικονομική οντότητα θα εφαρμόσει τις τροποποιήσεις αυτές για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την 1η Ιανουαρίου 2009 ή μετά από αυτήν. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει το Δ.Λ.Π. 1 (που αναθεωρήθηκε το 2007) για προγενέστερη περίοδο, οι τροποποιήσεις θα εφαρμόζονται σε εκείνη την προγενέστερη περίοδο.

▼M29

97Β. Το ΔΠΧΑ 3 (όπως αναθεωρήθηκε το 2008) απάλειψε την παράγραφο 4(γ). Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτή την τροποποίηση για τις ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιουλίου 2009 ή αργότερα. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει το ΔΛΠ 3 (που αναθεωρήθηκε το 2008) για προγενέστερη περίοδο, η τροποποίηση αυτή εφαρμόζεται και σε εκείνη την προγενέστερη περίοδο. Εντούτοις, η τροποποίηση δεν εφαρμόζεται στην ενδεχόμενη αντιπαροχή που προέκυψε από μια συνένωση επιχειρήσεων για την οποία η ημερομηνία απόκτησης προηγήθηκε της εφαρμογής του ΔΠΧΑ 3 (που αναθεωρήθηκε το 2008). Αντ' αυτού, μια οντότητα λογιστικοποιεί τη σχετική αντιπαροχή σύμφωνα με τις παραγράφους 65Α–65Ε του ΔΠΧΑ 3 (όπως τροποποιήθηκε το 2010).

▼**M6**

97Γ. Κατά την εφαρμογή των τροποποιήσεων που περιγράφονται στην παράγραφο 96Α, μια οικονομική οντότητα υποχρεούται να διαχωρίσει σύνθετα χρηματοοικονομικά μέσα με την δέσμευση να παραδώσει σε τρίτους αναλογικό μερίδιο των καθαρών περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας μόνο κατά την εκκαθάριση σε ξεχωριστά στοιχεία υποχρέωσης και ιδίων κεφαλαίων. Αν το στοιχείο της υποχρέωσης δεν υπάρχει πλέον, η αναδρομική εφαρμογή αυτών των τροποποιήσεων του Δ.Λ.Π. 32 συνίσταται στον διαχωρισμό δύο στοιχείων ιδίων κεφαλαίων. Το πρώτο συστατικό θα ήταν στα κέρδη εις νέον και θα αντιπροσώπευε τους σωρευμένους δεδουλευμένους τόκους επί της συνιστώσας της υποχρέωσης Το άλλο στοιχείο θα αντιπροσώπευε το αρχικό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων. Συνεπώς, μια οικονομική οντότητα δεν χρειάζεται να διαχωρίζει αυτά τα δύο στοιχεία εάν το στοιχείο της υποχρέωσης δεν εκκρεμεί πλέον κατά την ημερομηνία εφαρμογής των τροποποιήσεων.

▼**M8**

97Δ. Η παράγραφος 4 τροποποιήθηκε από τις *Βελτιώσεις στα Δ.Π.Χ.Α*. που εκδόθηκαν τον Μάιο του 2008 Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτή την τροποποίηση για τις ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2009 ή αργότερα. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Αν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει αυτή την τροποποίηση για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός και εφαρμόζει για αυτή την προγενέστερη περίοδο τις τροποποιήσεις της παραγράφου 3 του Δ.Π.Χ.Α. 7, της παραγράφου 1 του Δ.Λ.Π. 28 και της παραγράφου 1 του Δ.Λ.Π. 31 που εκδόθηκαν τον Μάιο 2008. Μια οικονομική οντότητα επιτρέπεται να εφαρμόζει την τροποποίηση μελλοντικά.

▼**M21**

97Ε. Οι παράγραφοι 11 και 16 τροποποιήθηκαν με την *Ταξινόμηση των εκδόσεων δικαιωμάτων* που εκδόθηκε τον Οκτώβριο του 2009. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτή την τροποποίηση για τις ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Φεβρουαρίου 2010 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή ενωρίτερα. Αν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει την τροποποίηση για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼**M29**

97Ζ. Η παράγραφος 97Β τροποποιήθηκε από *τις βελτιώσεις στα ΔΠΧΑ* που εκδόθηκαν τον Μάιο του 2010. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτή την τροποποίηση για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιουλίου 2010 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή.

▼**M32**

97Θ. Το ΔΠΧΑ 10 και το ΔΠΧΑ 11, τα οποία εκδόθηκαν τον Μάιο του 2011, τροποποίησαν τις παραγράφους 4 στοιχείο α) και AG29. Μια οικονομική οντότητα θα εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις όταν εφαρμόζει τα ΔΠΧΑ 10 και ΔΠΧΑ 11.

▼**M33**

97Ι. Το ΔΠΧΑ 13, το οποίο εκδόθηκε το Μάιο 2011, προβλέπει τροποποίηση του ορισμού της εύλογης αξίας στην παράγραφο 11 και τροποποίηση των παραγράφων 23 και ΟΕ31. Μια οντότητα θα πρέπει να εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 13.

▼**M31**

97ΙΑ. Η *Παρουσίαση των στοιχείων των λοιπών συνολικών εσόδων* (τροποποιήσεις στο Δ.Λ.Π. 1), που εκδόθηκε τον Ιούνιο 2011, τροποποίησε την παράγραφο 40. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την τροποποίηση αυτή όταν εφαρμόζει το ΔΛΠ 1, όπως τροποποιήθηκε τον Ιούνιο του 2011.

▼**M34**

97ΙΒ. Με το έγγραφο *Συμψηφισμός χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων* (τροποποιήσεις στο ΔΛΠ 32), που εκδόθηκε τον Δεκέμβριο του 2011, απαλείφθηκε η παράγραφος ΟΕ38 και προστίθενται οι παράγραφοι ΟΕ38Α-ΟΕ38ΣΤ. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2014 ή μεταγενέστερα. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές αναδρομικά. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Εάν η οικονομική οντότητα αρχίσει να εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές από προγενέστερη ημερομηνία, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό και προβαίνει στις τροποποιήσεις που απαιτούνται από το έγγραφο *Γνωστοποιήσεις - Συμψηφισμός χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων* (τροποποιήσεις στο ΔΠΧΑ 7), που εκδόθηθηκε τον Δεκέμβριο του 2011.

▼**M36**

97ΙΓ. Με τον *κύκλο ετήσιων βελτιώσεων 2009–2011*, που εκδόθηκε τον Μάιο του 2012, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 35, 37 και 39 και προστέθηκε η παράγραφος 35Α. Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν την εν λόγω τροποποίηση αναδρομικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 *Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη* για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2013 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Αν μια οντότητα εφαρμόσει την εν λόγω τροποποίηση για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼**M38**

97ΙΔ. *Εταιρείες επενδύσεων* (τροποποιήσεις στο ΔΠΧΑ 10, ΔΠΧΑ 12 και ΔΛΠ 27), που εκδόθηκαν τον Οκτώβριο του 2012, με τις οποίες τροποποιήθηκε η παράγραφος 4. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις παρούσες τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2014 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή νωρίτερα. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει νωρίτερα τις παρούσες τροποποιήσεις, θα εφαρμόσει συγχρόνως και όλες τις τροποποιήσεις που περιλαμβάνονται στις *Εταιρείες επενδύσεων*.

▼**M52**

97ΙΖ. Με το ΔΠΧΑ 15 *Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες*, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2014, τροποποιήθηκε η παράγραφος ΟΕ21. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 15, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση.

▼**M53**

97ΙΗ. Με το ΔΠΧΑ 9, όπως εκδόθηκε τον Ιούλιο του 2014, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 3, 4, 8, 12, 23, 31, 42, 96Γ, ΟΕ2 και ΟΕ30 και διαγράφηκαν οι παράγραφοι 97ΣΤ, 97Η και 97ΙΣΤ. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις.

▼**M54**

97ΙΘ. Με το ΔΠΧΑ 16 *Μισθώσεις*, το οποίο εκδόθηκε τον Ιανουάριο του 2016, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι ΟΕ9 και ΟΕ10. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 16, οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν τις εν λόγω τροποποιήσεις.

▼**B**

ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΑΛΛΩΝ ΑΝΑΚΟΙΝΩΣΕΩΝ

98. Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 32 *Χρηματοοικονομικά μέσα: Γνωστοποίηση και παρουσίαση* που αναθεωρήθηκε τον Οκτώβριο του 2000 ([1]).

99. Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά τις ακόλουθες Διερμηνείες:

α) ΜΕΔ-5 *Ταξινόμηση χρηματοπιστωτικών 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*.

([1]) Τον Αύγουστο του 2005, το ΣΔΛΠ μετέφερε όλες τις γνωστοποιήσεις που σχετίζονται με τα χρηματοοικονομικά μέσα στο ΔΠΧΑ 7 *Χρηματοοικονομικά μέσα: Γνωστοποιήσεις*.

▼B

Προσάρτημα

ΟΔΗΓΙΕΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

ΔΛΠ 32 Χρηματοοικονομικά μέσα: Παρουσίαση

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του παρόντος Προτύπου

ΟΕ1. Η παρούσες οδηγίες εφαρμογής εξηγούν την εφαρμογή συγκεκριμένων απόψεων του Προτύπου.

▼M53

ΟΕ2. Το Πρότυπο δεν εξετάζει την αναγνώριση ή επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών μέσων. Οι απαιτήσεις για την αναγνώριση και επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων παρατίθενται στο ΔΠΧΑ 9.

▼B

ΟΡΙΣΜΟΙ (ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΙ 11-14)

Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις

ΟΕ3. Το νόμισμα (τα μετρητά) είναι ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο, επειδή αντιπροσωπεύει το μέσον της συναλλαγής και είναι συνεπώς η βάση επάνω στην οποία επιμετρώνται και αναγνωρίζονται όλες οι συναλλαγές στις οικονομικές καταστάσεις. Μια κατάθεση μετρητών σε τράπεζα ή όμοιο χρηματοπιστωτικό ίδρυμα είναι ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο, επειδή 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 χρηματοοικονομικής υποχρέωσης.

ΟΕ4. Κοινά παραδείγματα χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που αντιπροσωπεύουν ένα συμβατικό δικαίωμα για είσπραξη μετρητών στο μέλλον και αντίστοιχων χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων, που αντιπροσωπεύουν μια συμβατική δέσμευση για παράδοση μετρητών στο μέλλον είναι:

α) λογαριασμοί εισπρακτέοι και πληρωτέοι·

β) γραμμάτια εισπρακτέα και πληρωτέα·

γ) γραμμάτια εισπρακτέα και πληρωτέα και

δ) ομολογίες εισπρακτέες και πληρωτέες.

Σε κάθε περίπτωση, το συμβατικό δικαίωμα ενός συμβαλλόμενου μέρους να εισπράξει (ή δέσμευση να πληρώσει) μετρητά, αντιπαρατίθεται από την αντίστοιχη δέσμευση 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 δέσμευση να παραδώσει τα κρατικά ομόλογα και όχι μετρητά. Τα ομόλογα είναι χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, επειδή αντιπροσωπεύουν δεσμεύσεις 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 τα 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 οικονομική 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

▼B

μια δηλωθείσα ονομαστική αξία των NM1 000 ([1]). Υποθέτοντας ότι το αγοραίο επιτόκιο για το μέσο όταν εκδόθηκε ήταν 8 τοις εκατό, ο εκδότης αναλαμβάνει μια συμβατική δέσμευση να προβεί σε σειρά μελλοντικών πληρωμών τόκων με εύλογη αξία (παρούσα αξία) NM1 000 κατά την αρχική αναγνώριση. Ο κάτοχος και ο εκδότης του μέσου έχουν αντίστοιχα ένα χρηματοοικονομικό στοιχείο και μια χρηματοοικονομική υποχρέωση.

ΟΕ7. Ένα συμβατικό δικαίωμα ή μια συμβατική δέσμευση για τη λήψη, παράδοση ή ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων είναι καθαυτό χρηματοοικονομικό μέσο. Μια αλληλουχία συμβατικών δικαιωμάτων ή δεσμεύσεων 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 δέσμευση εκπλήρωσης συμβατικής δέσμευσης 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 μια αντίστοιχη συμβατική δέσμευση του εγγυητή να καταβάλει το ποσό της εγγύησης στον δανειστή, αν ο οφειλέτης αθετήσει την εκπλήρωση της δέσμευσης. Το συμβατικό δικαίωμα και η δέσμευση προκύπτουν από προηγούμενη συναλλαγή ή γεγονός (ανάληψη της εγγύησης), παρότι η δυνατότητα του δανειστή να ασκήσει το δικαίωμά του και η δέσμευση του εγγυητή να ενεργήσει σύμφωνα με την υποχρέωσή του, εξαρτώνται από το ενδεχόμενο της μελλοντικής αθέτησης του οφειλέτη. Ένα ενδεχόμενο δικαίωμα και δέσμευση ανταποκρίνονται στον ορισμό του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή δέσμευσης, παρά το γεγονός ότι πολλά τέτοια στοιχεία δεν αναγνωρίζονται πάντα στις οικονομικές καταστάσεις. Κάποια από αυτά τα ενδεχόμενα δικαιώματα και δεσμεύσεις μπορεί να είναι ασφαλιστήρια συμβόλαια που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 4.

▼M54

ΟΕ9. Μια μίσθωση κατά κανόνα δημιουργεί δικαίωμα του εκμισθωτή να εισπράττει, και υποχρέωση του μισθωτή να καταβάλλει, σειρά πληρωμών που είναι ουσιαστικά οι ίδιες όπως τα τοκοχρεολύσια μιας συμφωνίας δανείου. Ο εκμισθωτής λογιστικοποιεί την επένδυσή του με το εισπρακτέο ποσό βάσει χρηματοδοτικής μίσθωσης και όχι με το ίδιο το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο που αποτελεί αντικείμενο της χρηματοδοτικής μίσθωσης. Συνεπώς, ο εκμισθωτής λογίζει τη χρηματοδοτική μίσθωση ως χρηματοοικονομικό μέσο. Σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 16, ο εκμισθωτήςδεν αναγνωρίζει το δικαίωμά του να εισπράττει μισθώματα στο πλαίσιο λειτουργικής μίσθωσης. Ο εκμισθωτής συνεχίζει να λογιστικοποιεί το ίδιο το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο και όχι κάποιο ποσό εισπρακτέο στο μέλλον βάσει της σύμβασης. Ως εκ τούτου, ο εκμισθωτής δεν λογίζει μια λειτουργική μίσθωση ως χρηματοοικονομικό μέσο, εκτός σε ό,τι αφορά τις επιμέρους πληρωμές που οφείλονται και είναι απαιτητές από τον μισθωτή.

ΟΕ10. Τα ενσώματα περιουσιακά στοιχεία (όπως αποθέματα, ενσώματα πάγια), τα περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία (όπως διπλώματα ευρεσιτεχνίας και σήματα) δεν αποτελούν χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία. Η κατοχή τέτοιων ενσώματων περιουσιακών στοιχείων, περιουσιακών στοιχείων με δικαίωμα χρήσης και άυλων περιουσιακών στοιχείων δημιουργεί προϋποθέσεις εισροής μετρητών ή δημιουργίας άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, αλλά όχι και το άμεσο δικαίωμα είσπραξης μετρητών ή λήψης άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου.

▼B

ΟΕ11. Περιουσιακά στοιχεία (όπως τα προπληρωθέντα έξοδα) για τα οποία το μελλοντικό οικονομικό όφελος συνίσταται μάλλον 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 δουλευμένα έσοδα και οι περισσότερες δεσμεύσεις από παρασχεθείσες εγγυήσεις, δεν αποτελούν χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις, επειδή η πιθανή εκροή των οικονομικών ωφελειών, που συνδέεται με αυτά, συνίσταται μάλλον στην παράδοση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, παρά στη συμβατική δέσμευση για καταβολή μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου.

([1]) Σε αυτές τις οδηγίες εφαρμογής, τα χρηματικά ποσά εκφράζονται σε νομισματικές μονάδες (ΝΜ).

▼B

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 ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία*, δεν απορρέουν από συμβάσεις και δεν αποτελούν χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις.

Συμμετοχικοί τίτλοι

▼M6

ΟΕ13. Στα παραδείγματα συμμετοχικών τίτλων περιλαμβάνονται οι (non-puttable) κοινές μετοχές χωρίς δικαίωμα πώλησης, κάποια διαθέσιμα μέσα (βλέπε παραγράφους 16Α και 16Β), κάποια μέσα που επιβάλλουν στην οικονομική οντότητα την δέσμευση να παραδώσει σε τρίτους αναλογικό μερίδιο των καθαρών περιουσιακών στοιχείων μόνο κατά την εκκαθάριση (βλέπε παραγράφους 16Γ και 16Δ), 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 διαθέσιμων κοινών μετοχών της εκδότριας οικονομικής οντότητας έναντι καθορισμένου ποσού μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου. Η δέσμευση μιας οικονομικής οντότητας να εκδώσει ή να αγοράσει συγκεκριμένο αριθμό ιδίων συμμετοχικών τίτλων της έναντι συγκεκριμένου ποσού μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου είναι συμμετοχικός τίτλος της οικονομικής οντότητας (με εξαίρεση τα αναφερόμενα στην παράγραφο 22Α). Όμως, αν τέτοια σύμβαση περιλαμβάνει την δέσμευση της οικονομικής οντότητας να καταβάλει μετρητά ή άλλο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο (άλλο από μια σύμβαση που κατατάσσεται ως ίδια κεφάλαια σύμφωνα με τις παραγράφους 16Α και 16Β ή τις παραγράφους 16Γ και 16Δ), δημιουργεί παράλληλα μια υποχρέωση για την παρούσα αξία του ποσού της εξόφλησης (βλέπε παράγραφο ΟΕ27(α)). Ένας εκδότης (non-puttable) κοινών μετοχών χωρίς δικαίωμα πώλησης αναλαμβάνει μια υποχρέωση όταν προβαίνει επίσημα σε διανομή και καθίσταται νομικά δεσμευμένος προς τους μετόχους να τη διενεργήσει. Αυτό μπορεί να συμβεί μετά από αναγγελία ενός μερίσματος ή όταν η οικονομική οντότητα βρίσκεται σε εκκαθάριση και τα μένοντα περιουσιακά στοιχεία, μετά την τακτοποίηση των υποχρεώσεων, καθίστανται διανεμητέα στους μετόχους.

ΟΕ14. Ένα δικαίωμα προαίρεσης αγοράς ή παρόμοια σύμβαση αποκτηθείσα από μια οικονομική οντότητα που της δίνει το δικαίωμα να επαναγοράσει ένα συγκεκριμένο αριθμό ιδίων συμμετοχικών τίτλων έναντι της παράδοσης ενός καθορισμένου ποσού μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου δεν είναι χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο της οικονομικής οντότητας (με εξαίρεση τα αναφερόμενα στην παράγραφο 22Α). Αντίθετα, κάθε αντάλλαγμα που καταβάλλεται για τέτοια σύμβαση αφαιρείται από την καθαρή θέση.

Η κατηγορία των μέσων που είναι υποδεέστερη όλων των άλλων κατηγοριών [παράγραφοι 16Α(β) και 16Γ(β)]

ΟΕ14Α. Ένα από τα χαρακτηριστικά των παραγράφων 16Α και 16Γ είναι ότι το χρηματοοικονομικό μέσο είναι στην κατηγορία μέσου που είναι υποδεέστερο όλων των λοιπών κατηγοριών.

ΟΕ14Β. Όταν προσδιορίζεται εάν ένα μέσο ανήκει στην υποδεέστερη κατηγορία, μια οικονομική οντότητα αξιολογεί την διεκδίκηση του μέσου κατά την εκκαθάριση σαν να επρόκειτο να εκκαθαριστεί κατά την ημερομηνία κατάταξης του μέσου. Μια οικονομική οντότητα θα επανεκτιμήσει την κατάταξη εάν υπάρξει μεταβολή στις σχετικές συνθήκες. Για παράδειγμα, εάν η οικονομική οντότητα εκδώσει ή ρευστοποιήσει ένα άλλο χρηματοοικονομικό μέσο, αυτό ενδέχεται να επηρεάσει την πιθανότητα το εν λόγω μέσο να είναι στην κατηγορία των μέσων που είναι υποδεέστερη των άλλων κατηγοριών.

▼**M6**

ΟΕ14Γ. Ένα μέσο που έχει προνομιακό δικαίωμα κατά την εκκαθάριση της οικονομικής οντότητας δεν είναι μέσο με δικαίωμα σε αναλογικό μερίδιο των καθαρών περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας. Για παράδειγμα, ένα μέσο έχει προνομιακό δικαίωμα κατά την εκκαθάριση εάν δίνει το δικαίωμα στον κάτοχο να λάβει συγκεκριμένο μέρισμα κατά την εκκαθάριση, επιπλέον του μεριδίου των καθαρών περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας, όταν άλλα μέσα στην υποδεέστερη κατηγορία με δικαίωμα σε αναλογικό μερίδιο των καθαρών περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας δεν έχουν το ίδιο δικαίωμα κατά την εκκαθάριση.

ΟΕ14Δ. Εάν μια οικονομική οντότητα έχει μόνο μια κατηγορία χρηματοοικονομικών μέσων, αυτή η κατηγορία θα αντιμετωπίζεται ως υποδεέστερη όλων των άλλων κατηγοριών.

Συνολικές αναμενόμενες ταμιακές ροές αποδοτέες στο μέσο κατά τη διάρκεια ισχύος του μέσου [παράγραφος 16Α(ε)]

ΟΕ14Ε. Οι συνολικές αναμενόμενες ταμιακές ροές που αποδίδονται στο μέσο κατά τη διάρκεια ισχύος του μέσου, πρέπει να βασίζονται ουσιαστικά στα κέρδη ή τις ζημίες, την μεταβολή στα αναγνωριζόμενα καθαρά περιουσιακά στοιχεία ή την μεταβολή στην εύλογη αξία των αναγνωρισμένων και μη αναγνωρισμένων καθαρών περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας κατά τη διάρκεια ισχύος του μέσου. Κέρδη ή ζημίες και η μεταβολή στα αναγνωρισμένα καθαρά περιουσιακά στοιχεία, θα επιμετρώνται σύμφωνα με τα σχετικά Δ.Π.Χ.Α.

Συναλλαγές που συνάπτονται με κάτοχο μέσου όχι ως ιδιοκτήτη της οικονομικής οντότητας (παράγραφοι 16Α και 16Γ)

ΟΕ14ΣΤ. Ο κάτοχος διαθέσιμου χρηματοοικονομικού μέσου ή μέσου που επιβάλλει στην οικονομική οντότητα την δέσμευση να παραδώσει σε τρίτους αναλογικό μερίδιο των καθαρών περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας μόνο κατά την εκκαθάριση μπορεί να συνάψει συναλλαγές με την οικονομική οντότητα με ρόλο άλλο από αυτόν του ιδιοκτήτη. Για παράδειγμα, ένας κάτοχος μέσου μπορεί να είναι επίσης εργαζόμενος της οικονομικής οντότητας. Μόνο οι ταμιακές ροές και οι συμβατικοί όροι και προϋποθέσεις του μέσου που έχουν σχέση με τον κάτοχο του μέσου ως ιδιοκτήτη της οικονομικής οντότητας θα ληφθούν υπόψη όταν το μέσο αξιολογείται για να καταταχθεί ως καθαρή θέση σύμφωνα με την παράγραφο 16Α ή την παράγραφο 16Γ.

ΟΕ14Ζ. Ένα παράδειγμα είναι μια ετερόρρυθμος εταιρεία η οποία έχει ομόρρυθμους και ετερόρρυθμους εταίρους. Κάποιοι από τους ομόρρυθμους εταίρους μπορεί να παράσχουν εγγύηση στην οικονομική οντότητα και μπορεί να αμειφθούν για την παροχή αυτής της εγγύησης. Σε περιπτώσεις σαν κι αυτή, η εγγύηση και οι συνδεόμενες ταμιακές ροές σχετίζονται με τους κατόχους των μέσων στον ρόλο τους ως εγγυητές και όχι με αυτόν ως ιδιοκτήτες της οικονομικής οντότητας. Συνεπώς, μια τέτοια εγγύηση και οι συνδεόμενες ταμιακές ροές δεν θα έχουν ως αποτέλεσμα οι ομόρρυθμοι εταίροι να θεωρούνται υποδεέστεροι των ετερόρρυθμων εταίρων, και θα αγνοηθούν αξιολογώντας αν οι συμβατικοί όροι των μέσων της ετερόρρυθμης εταιρείας και της ομόρρυθμης εταιρείας είναι πανομοιότυποι.

ΟΕ14Η. Ένα άλλο παράδειγμα είναι μια συμφωνία συμμετοχής στα κέρδη η οποία κατανέμει τα κέρδη ή τις ζημίες στους κατόχους των μέσων βάσει των υπηρεσιών που παρασχέθηκαν ή την επιχειρηματική δραστηριότητα που δημιουργήθηκε κατά τη διάρκεια του τρέχοντος και των προηγουμένων ετών. Τέτοιες συμφωνίες είναι συναλλαγές με κατόχους μέσων στο ρόλο τους ως μη ιδιοκτήτες και δεν πρέπει να λαμβάνονται υπόψη όταν αξιολογούνται τα χαρακτηριστικά που αναφέρονται στην παράγραφο 16Α ή 16Γ. Ωστόσο, συμφωνίες συμμετοχής στα κέρδη που κατανέμουν κέρδη ή ζημίες σε κατόχους μέσων βάσει των ονομαστικών ποσών των μέσων τους σε σχέση με άλλους στην κατηγορία, αντιπροσωπεύουν συναλλαγές με κατόχους στο ρόλο τους ως ιδιοκτήτες και πρέπει να λαμβάνονται υπόψη, όταν αξιολογούνται τα χαρακτηριστικά του καταλόγου στην παράγραφο 16Α ή 16Γ.

▼M6

ΟΕ14Θ. Οι ταμιακές ροές και οι συμβατικοί όροι και προϋποθέσεις μιας συναλλαγής μεταξύ του κατόχου του μέσου (στο ρόλο του ως μη ιδιοκτήτης) και την εκδότρια οντότητα πρέπει να είναι παρόμοιοι με μια αντίστοιχη συναλλαγή που θα μπορούσε να συμβεί μεταξύ ενός μη κατόχου και της εκδότριας οντότητας.

Κανένα άλλο χρηματοοικονομικό μέσο ή σύμβαση με συνολικές ταμιακές ροές που ουσιαστικά σταθεροποιεί ή περιορίζει την υπολειμματική επιστροφή στον κάτοχο του μέσου (παράγραφοι 16Β και 16Δ)

ΟΕ14Ι. Μια προϋπόθεση για την κατάταξη ως ίδια κεφάλαια ενός χρηματοοικονομικού μέσου το οποίο κατά τα άλλα πληροί τα κριτήρια της παραγράφου 16Α ή της παραγράφου 16Γ είναι η οικονομική οντότητα να μην έχει άλλα χρηματοοικονομικά μέσα ή σύμβαση που παρουσιάζει (α) συνολικές ταμιακές ροές ουσιωδώς βασισμένες στα κέρδη ή τις ζημίες, τη μεταβολή στα αναγνωρισμένα καθαρά περιουσιακά στοιχεία ή τη μεταβολή στην εύλογη αξία των αναγνωρισμένων και μη αναγνωρισμένων καθαρών περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας και (β) την επίδραση του ουσιώδους περιορισμού ή σταθεροποίησης της υπολειμματικής επιστροφής. Όταν συνάπτονται σύμφωνα με τους συνήθεις εμπορικούς όρους μεταξύ μη συνδεδεμένων μερών, τα παρακάτω μέσα είναι απίθανο να εμποδίσουν μέσα τα οποία κατά τα άλλα πληρούν τα κριτήρια της παραγράφου 16Α ή της παραγράφου 16Γ να καταταχθούν ως ίδια κεφάλαια:

(α) μέσα με συνολικές ταμιακές ροές που βασίζονται ουσιωδώς σε συγκεκριμένα περιουσιακά στοιχεία της οικονομικής οντότητας.

(β) μέσα με συνολικές ταμιακές ροές που βασίζονται σε ποσοστό εσόδων.

(γ) συμβάσεις που έχουν σχεδιαστεί να αμείψουν μεμονωμένους εργαζομένους για υπηρεσίες που έχουν παράσχει στην οικονομική οντότητα.

(δ) συμβάσεις που απαιτούν την καταβολή ασήμαντου ποσοστού των κερδών για παρασχεθείσες υπηρεσίες ή αγαθά.

▼B

Παράγωγα χρηματοοικονομικά μέσα

ΟΕ15. Τα χρηματοοικονομικά μέσα περιλαμβάνουν τόσο τα βασικά μέσα (όπως απαιτήσεις, λογαριασμούς πληρωτέους 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 Προτύπου.

ΟΕ16. Τα παράγωγα χρηματοοικονομικά μέσα δημιουργούν δικαιώματα και δεσμεύσεις 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 ένα άλλο μέρος, κάτω από όρους που είναι πιθανώς ευνοϊκοί ή μια συμβατική δέσμευση 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 ([1]) 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 δέσμευση ανταλλαγής. Επειδή οι όροι της ανταλλαγής προσδιορίζονται κατά τη δημιουργία του παράγωγου μέσου, καθώς οι τιμές στις οικονομικές αγορές αλλάζουν, οι όροι αυτοί μπορεί να καταστούν είτε ευνοϊκοί είτε δυσμενείς.

([1]) 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).

▼B

ΟΕ17. Ένα δικαίωμα προαίρεσης πώλησης ή αγοράς για ανταλλαγή χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων (ήτοι χρηματοοικονομικά μέσα εκτός των ιδίων συμμετοχικών τίτλων της οικονομικής οντότητας), δίδει στον κάτοχο το δικαίωμα να αποκτήσει πιθανά μελλοντικά οικονομικά οφέλη, που συνδέονται με μεταβολές στην εύλογη αξία του υποκείμενου χρηματοοικονομικού μέσου. Αντιθέτως, ο διαθέτης του δικαιώματος αυτού αναδέχεται μια δέσμευση 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 δέσμευση 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 οικονομικών οντοτήτων και έντοκων χρηματοοικονομικών μέσων. Ένα δικαίωμα προαίρεσης μπορεί να απαιτεί από τον διαθέτη μάλλον την έκδοση ενός χρεωστικού τίτλου, 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 δέσμευση του διαθέτη να ανταλλάξει τα 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 δέσμευσης 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 ΝΜ1 000 000 μετρητά σε αντάλλαγμα για κρατικά ομόλογα σταθερού επιτοκίου ονομαστική αξίας ΝΜ1 000 000, ενώ το άλλο μέρος (ο πωλητής) υπόσχεται να παραδώσει κρατικά ομόλογα σταθερού επιτοκίου ονομαστικής αξίας ΝΜ1 000 000 ως αντάλλαγμα για ΝΜ1 000 000 μετρητά. Κατά τη διάρκεια των έξι μηνών, αμφότερα τα μέρη έχουν ένα συμβατικό δικαίωμα και μια συμβατική δέσμευση να ανταλλάξουν χρηματοοικονομικά μέσα. Αν η τρέχουσα τιμή των κρατικών ομολόγων αυξηθεί πάνω από ΝΜ1 000 000, οι συνθήκες θα είναι ευνοϊκές για τον αγοραστή και δυσμενείς για τον πωλητή. Αν η τρέχουσα τιμή πέσει κάτω από ΝΜ1 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 μια συμβατική δέσμευση (μια χρηματοοικονομική δέσμευση) 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 μια συμβατική δέσμευση (μια χρηματοοικονομική δέσμευση) όμοια προς την δέσμευση ενός πωληθέντος δικαιώματος προαίρεσης αγοράς. Όπως τα δικαιώματα προαίρεσης, έτσι και τα ανωτέρω συμβατικά δικαιώματα και δεσμεύσεις 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 δέσμευση να εκτελέσουν στον 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 δέσμευση 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

▼B

μια 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 μέσου επειδή το συμβατικό δικαίωμα του ενός μέρους να λάβει ένα μη χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή υπηρεσία καθώς και η αντίστοιχη δέσμευση του άλλου μέρους, δεν δημιουργούν σε κανένα από τα δύο μέρη άμεσο δικαίωμα ή δέσμευση 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 μια 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 διαπραγματεύσιμες σε οργανωμένες αγορές, κατά το πλείστο με τον ίδιο τρόπο, όπως μερικά παράγωγα χρηματοοικονομικά μέσα. Για παράδειγμα, ένα συμβόλαιο μελλοντικής εκπλήρωσης εμπορευμάτων μπορεί αμέσως 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 δέσμευσης 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 την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων, ή των οποίων το μη χρηματοοικονομικό στοιχείο είναι αμέσως μετατρέψιμο σε μετρητά, εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου, ως αν ήταν χρηματοοικονομικά μέσα (βλ. παράγραφο 8).

▼M52

ΟΕ21. Εκτός των προβλεπομένων στο ΔΠΧΑ 15 *Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες*, ένα συμβόλαιο που συνεπάγεται την παραλαβή ή παράδοση φυσικών περιουσιακών στοιχείων δεν δημιουργεί χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο του ενός μέρους και χρηματοοικονομική 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.

▼B

ΟΕ22. Μερικά συμβόλαια συνδέονται με αγαθά, αλλά δεν συνεπάγονται διακανονισμό μέσω φυσικής παραλαβής ή παράδοσης του αγαθού. Αυτά ορίζουν το διακανονισμό μέσω καταβολής μετρητών, που προσδιορίζεται 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

▼B

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 επιμέρους 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. [Απαλείφθηκε]

ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ

Υποχρεώσεις και ίδια κεφάλαια (παράγραφοι 15-27)

Μη συμβατική δέσμευση παράδοσης μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου (παράγραφοι 17-20)

ΟΕ25. Οι προνομιούχες μετοχές μπορεί να εκδίδονται με διάφορα δικαιώματα. Κατά τον προσδιορισμό αν μια 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 μια χρηματοοικονομική δέσμευση, επειδή ο εκδότης έχει την υποχρέωση να μεταβιβάσει χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία στον κάτοχο της μετοχής. Η πιθανή αδυναμία ενός εκδότη να ικανοποιήσει τη δέσμευση εξόφλησης μιας προνομιούχου μετοχής, όταν συμβατικά απαιτείται η εξόφληση, λόγω έλλειψης κεφαλαίων, καταστατικού περιορισμού ή ανεπαρκών κερδών ή αποθεματικών, δεν αναιρεί την δέσμευση. 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 δέσμευση να μεταβιβάσει χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία στους μετόχους. Στην περίπτωση αυτή, η εξόφληση των μετοχών είναι στην αποκλειστική ευχέρεια του εκδότη. Ωστόσο, μπορεί να προκύψει μια δέσμευση, 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 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) μια 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 των αποθεματικών του εκδότη·

▼B

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.

Διακανονισμός με ίδιους συμμετοχικούς τίτλους της οικονομικής οντότητας (παράγραφοι 21-24)

▼M6

ΟΕ27. Τα ακόλουθα παραδείγματα επεξηγούν πως πρέπει να κατατάσσονται συμβάσεις διαφόρων τύπων επί των ίδιων συμμετοχικών τίτλων της οικονομικής οντότητας:

α) Μια σύμβαση που θα διακανονιστεί από την οικονομική οντότητα που λαμβάνει ή παραδίδει συγκεκριμένο αριθμό των μετοχών της για κανένα μελλοντικό αντάλλαγμα, ή που ανταλλάσσει συγκεκριμένο αριθμό των μετοχών της για συγκεκριμένο ποσό μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, είναι συμμετοχικός τίτλος (εκτός από τα αναφερόμενα στην παράγραφο 22Α). 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 οικονομικής οντότητας έναντι συγκεκριμένου ποσού μετρητών. Ωστόσο, εάν η σύμβαση απαιτεί από την οικονομική οντότητα να αγοράσει (να εξαργυρώσει) ίδιες μετοχές της έναντι μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου σε συγκεκριμένη ή προσδιοριστέα ημερομηνία ή σε πρώτη ζήτηση, η οικονομική οντότητα επίσης αναγνωρίζει μια χρηματοοικονομική υποχρέωση για την παρούσα αξία του ποσού εξόφλησης (με εξαίρεση τα μέσα που περιλαμβάνουν όλα τα χαρακτηριστικά και πληρούν τις προϋποθέσεις των παραγράφων 16Α και 16Β ή των παραγράφων 16Γ και 16Δ). Ένα παράδειγμα είναι η δέσμευση της οικονομικής οντότητας σύμφωνα με προθεσμιακό συμβόλαιο να επαναγοράσει έναντι καθορισμένου ποσού μετρητών καθορισμένο αριθμό από τους ίδιους της συμμετοχικούς τίτλους.

β) Η δέσμευση της οικονομικής οντότητας να αγοράσει ίδιες μετοχές της έναντι μετρητών δημιουργεί μια χρηματοοικονομική υποχρέωση για την παρούσα αξία του ποσού της εξόφλησης έστω και αν ο αριθμός των μετοχών που η οικονομική οντότητα υποχρεούται να επαναγοράσει δεν είναι καθορισμένος ή αν η δέσμευση εξαρτάται από την άσκηση του δικαιώματος εξόφλησης από τον αντισυμβαλλόμενο. (με εξαίρεση τα αναφερόμενα στις παραγράφους 16Α και 16Β ή τις παραγράφους 16Γ και 16Δ). Ένα παράδειγμα μιας υποθετικής δέσμευσης είναι ένα εκδοθέν δικαίωμα προαίρεσης που απαιτεί η οικονομική 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 είναι χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή χρηματοοικονομική υποχρέωση έστω και αν το ποσό των μετρητών ή του άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου που θα ληφθεί ή θα παραδοθεί βασίζεται στις μεταβολές της αγοραίας τιμής των ιδίων συμμετοχικών τίτλων της οικονομικής οντότητας (με εξαίρεση τα αναφερόμενα στις παραγράφους 16Α και 16Β ή τις παραγράφους 16Γ και 16Δ). Ένα παράδειγμα αποτελεί το μετοχικό δικαίωμα προαίρεσης που διακανονίζεται συμψηφιστικά τοις μετρητοίς.

▼B

δ) Συμβόλαιο που θα διακανονιστεί με μεταβλητό αριθμό των ιδίων μετοχών της οικονομικής 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 ίδιους συμμετοχικούς τίτλους της οικονομικής οντότητας και

▼B

την παράδοση από την οικονομική 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 οικονομικής οντότητας και όχι ο χρυσός. Ομοίως, συμβόλαιο που θα διακανονιστεί με σταθερό αριθμό των ιδίων μετοχών της οικονομικής οντότητας, αλλά τα δικαιώματα που θα συνοδεύουν τις μετοχές αυτές 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 άλλον 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 ιδίων μετοχών της οικονομικής οντότητας μόνο σε περίπτωση επέλευσης κάποιου εξαιρετικά σπάνιου, πολύ ασυνήθιστου και καθόλου πιθανού γεγονότος, είναι συμμετοχικός τίτλος. Ομοίως, ο διακανονισμός με σταθερό αριθμό των ιδίων μετοχών της οικονομικής οντότητας μπορεί να αποκλειστεί συμβατικά σε περιπτώσεις που είναι εκτός του ελέγχου της οικονομικής οντότητας, αλλά αν οι περιπτώσεις αυτές δεν έχουν αληθινή πιθανότητα να συμβούν, είναι κατάλληλη η κατάταξη ως συμμετοχικός τίτλος.

Χειρισμός σε ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις

►**M32** ΟΕ29. Στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, η οικονομική οντότητα παρουσιάζει τις μη ελέγχουσες συμμετοχές- ήτοι τα δικαιώματα άλλων μερών στα ίδια κεφάλαια και στα αποτελέσματα των θυγατρικών της, σύμφωνα με το ΔΛΠ 1 και το ΔΠΧΑ 10. ◄ Κατά τη κατάταξη ενός χρηματοοικονομικού μέσου (ή κάποιου συνθετικού μέρους του) στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, η οικονομική 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 δέσμευση 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 δέσμευση. Όταν μια θυγατρική ενός ομίλου εκδίδει χρηματοοικονομικό μέσο και η μητρική εταιρεία ή άλλη οικονομική οντότητα του ομίλου συμφωνεί επιπρόσθετους όρους απευθείας με τους κατόχους του μέσου (π.χ. μια 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 δέσμευση ή πρόβλεψη διακανονισμού, το μέσο (ή το συνθετικό μέρος του που αποτελεί το αντικείμενο της δέσμευσης) κατατάσσεται ως χρηματοοικονομική δέσμευση στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

▼M6

ΟΕ29Α. Ορισμένοι τύποι μέσων που επιβάλλουν συμβατική δέσμευση στην οικονομική οντότητα κατατάσσονται ως συμμετοχικοί τίτλοι, σύμφωνα με τις παραγράφους 16Α και 16Β ή τις παραγράφους 16Γ και 16Δ. Η κατάταξη σύμφωνα με αυτές τις παραγράφους αποτελεί εξαίρεση στις αρχές που κατά τα άλλα εφαρμόζονται στο παρόν Πρότυπο ως προς την κατάταξη ενός μέσου. Η εξαίρεση αυτή δεν επεκτείνεται στην κατάταξη μειοψηφικών συμμετοχών στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Συνεπώς, μέσα που κατατάσσονται

▼M6

ως συμμετοχικοί τίτλοι, σύμφωνα με τις παραγράφους 16Α και 16Β ή τις παραγράφους 16Γ και 16Δ στις ξεχωριστές ή τις μεμονωμένες οικονομικές καταστάσεις και τα οποία είναι μειοψηφικές συμμετοχές στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις του ομίλου. κατατάσσονται ως υποχρεώσεις.

▼B

Σύνθετα χρηματοοικονομικά μέσα (παράγραφος 28-32)

▼M53

ΟΕ30. Η παράγραφος 28 εφαρμόζεται μόνο σε εκδότες μη παράγωγων σύνθετων χρηματοοικονομικών μέσων. Η παράγραφος 28 δεν εξετάζει τα σύνθετα χρηματοοικονομικά μέσα από την πλευρά των κατόχων. Το ΔΠΧΑ 9 εξετάζει την κατάταξη και επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που αποτελούν σύνθετα χρηματοοικονομικά μέσα από την πλευρά του κατόχου.

▼M33

ΟΕ31. Ένας κοινός τύπος σύνθετου χρηματοοικονομικού μέσου είναι ένας χρεωστικός τίτλος με ενσωματωμένο δικαίωμα μετατροπής, όπως μια 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 ίδια κεφάλαια διακεκριμένα στην έκθεση οικονομικής κατάστασης, όπως ακολούθως:

▼B

α) Η δέσμευση 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.

▼M33

β) Ο συμμετοχικός τίτλος είναι ένα ενσωματωμένο δικαίωμα μετατροπής της υποχρέωσης σε ίδια κεφάλαια του εκδότη. Το δικαίωμα αυτό έχει αξία κατά την αρχική αναγνώριση έστω και όταν έχει μηδενική αξία.

▼B

ΟΕ32. Κατά τη μετατροπή του μετατρέψιμου μέσου στη λήξη, η οικονομική οντότητα παύει να αναγνωρίζει 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 οικονομική οντότητα εξαλείφει ένα μετατρέψιμο μέσο πριν τη λήξη μέσω της πρόωρης εξόφλησης ή της επαναγοράς όπου τα αρχικά προνόμια της μετατροπής παραμένουν αμετάβλητα, η οικονομική οντότητα κατανέμει το αντάλλαγμα που κατέβαλε και οποιαδήποτε κόστος συναλλαγής 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 οικονομική 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

▼B

β) το ποσό του ανταλλάγματος που σχετίζεται με το στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων αναγνωρίζεται στα ίδια κεφάλαια.

ΟΕ35. Η οικονομική οντότητα δύναται να τροποποιήσει τους όρους ενός μετατρέψιμου μέσου ώστε να προκαλέσει την πρόωρη μετατροπή, για παράδειγμα προσφέροντας έναν περισσότερο ευνοϊκό συντελεστή μετατροπής ή επιπρόσθετο αντάλλαγμα στην περίπτωση της μετατροπής πριν από την καθορισμένη ημερομηνία. Η διαφορά, την ημερομηνία κατά την οποία 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 οικονομικής οντότητας δεν αναγνωρίζονται ως χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ασχέτως από τον λόγο για τον οποίο επαναποκτήθηκαν. Η παράγραφος 33 απαιτεί η οικονομική οντότητα που επαναποκτά τους ίδιους συμμετοχικούς τίτλους της να αφαιρεί τους συμμετοχικούς τίτλους αυτούς από τα ίδια κεφάλαια. Όμως, όταν η οικονομική οντότητα κατέχει τους ίδιους συμμετοχικούς τίτλους της για λογαριασμό άλλων, π.χ. όταν ένα χρηματοπιστωτικό ίδρυμα κατέχει δικούς του συμμετοχικούς τίτλους για λογαριασμό πελάτη, πρόκειται για πρακτόρευση και κατόπιν τούτου, οι συμμετοχές αυτές δεν περιλαμβάνονται στον ισολογισμό της οικονομικής οντότητας.

Τόκοι, μερίσματα, ζημίες και κέρδη (παράγραφοι 35-41)

ΟΕ37. Το ακόλουθο παράδειγμα επεξηγεί την εφαρμογή της παραγράφου 35 σε ένα σύνθετο χρηματοοικονομικό μέσο. Υποθέστε ότι μια προνομιούχος μετοχή μη σωρευτικού μερίσματος είναι υποχρεωτικά εξαγοράσιμη έναντι μετρητών σε πέντε έτη, αλλά ότι τα μερίσματα καταβάλλονται σύμφωνα με τη διακριτική ευχέρεια της οικονομικής οντότητας πριν από την ημερομηνία της εξαγοράς. Ένα τέτοιο 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 δεν 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 μερίσματα κατατάσσονται ως έξοδο τόκων.

Ο συμψηφισμός ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου και μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης (παράγραφοι 42-50)

▼M34

_____

Κριτήριο σύμφωνα με το οποίο η οικονομική οντότητα «έχει επί του παρόντος νομικά ισχυρό δικαίωμα να συμψηφίσει τα αναγνωρισμένα ποσά» (παράγραφος 42 στοιχείο α))

ΟΕ38Α. Ένα δικαίωμα συμψηφισμού μπορεί να είναι διαθέσιμο επί του παρόντος ή να εξαρτάται από κάποιο μελλοντικό γεγονός (για παράδειγμα, το δικαίωμα μπορεί να ενεργοποιηθεί ή να ασκηθεί μόνον εάν επέλθει κάποιο μελλοντικό γεγονός, όπως αθέτηση, αφερεγγυότητα ή πτώχευση ενός εκ των αντισυμβαλλομένων). Ακόμη και εάν το δικαίωμα συμψηφισμού δεν εξαρτάται από μελλοντικό γεγονός, μπορεί να είναι νομικά εκτελεστό μόνο στην κανονική άσκηση των δραστηριοτήτων, ή σε περίπτωση αθέτησης, αφερεγγυότητας ή πτώχευσης ενός εκ των αντισυμβαλλομένων.

▼**M34**

ΟΕ38Β. Για την εκπλήρωση του κριτηρίου της παραγράφου 42 στοιχείο α), η οικονομική οντότητα πρέπει να έχει νομικά εκτελεστό δικαίωμα συμψηφισμού. Αυτό σημαίνει ότι το δικαίωμα συμψηφισμού:

α) δεν πρέπει να εξαρτάται από την επέλευση μελλοντικού γεγονότος· και

β) πρέπει να είναι νομικά εκτελεστό σε τις τις ακόλουθες περιστάσεις:

i) στο πλαίσιο της κανονικής δραστηριότητας·

ii) σε περίπτωση αθέτησης· και

iii) σε περίπτωση αφερεγγυότητας ή πτώχευσης

της οντότητας και όλων των αντισυμβαλλομένων.

ΟΕ38Γ. Η φύση και η έκταση του δικαιώματος συμψηφισμού, συμπεριλαμβανομένων τυχόν όρων που αφορούν την άσκησή του και το αν θα εξακολουθήσει να υφίσταται σε περίπτωση αθέτησης ή αφερεγγυότητας ή πτώχευσης, μπορεί να διαφέρουν ανάλογα με τη δικαιοδοσία. Συνεπώς, δεν μπορεί να υποτεθεί ότι το δικαίωμα συμψηφισμού είναι αυτομάτως διαθέσιμο εκτός του πλαισίου της άσκησης της κανονικής δραστηριότητας. Για παράδειγμα, οι διατάξεις μιας δικαιοδοσίας περί πτώχευσης ή αφερεγγυότητας μπορεί σε ορισμένες περιστάσεις να απαγορεύουν, ή να περιορίζουν, το δικαίωμα συμψηφισμού σε περίπτωση πτώχευσης ή αφερεγγυότητας.

ΟΕ38Δ. Οι νόμοι που εφαρμόζονται στις σχέσεις μεταξύ των μερών (για παράδειγμα, συμβατικές διατάξεις, οι νόμοι που διέπουν τη σύμβαση, ή οι νόμοι περί αθέτησης, αφερεγγυότητας ή πτώχευσης που εφαρμόζονται στα μέρη) θα πρέπει να εξεταστούν, προκειμένου να διαπιστωθεί αν το δικαίωμα συμψηφισμού είναι εκτελεστό στην κανονική ροή των δραστηριοτήτων, σε περίπτωση αθέτησης και σε περίπτωση αφερεγγυότητας ή πτώχευσης της οντότητας και όλων των αντισυμβαλλομένων (όπως διευκρινίζεται στην παράγραφο ΟΕ38Β στοιχείο β)).

Κριτήριο ότι μια οικονομική οντότητα «προτίθεται είτε να προβεί σε διακανονισμό του καθαρού υπολοίπου, είτε να εισπράξει το ποσό της απαίτησης το περιουσιακό στοιχείο εξοφλώντας ταυτόχρονα την υποχρέωση» (παράγραφος 42 στοιχείο β))

ΟΕ38Ε. Για την εκπλήρωση του κριτηρίου της παραγράφου 42 στοιχείο β), η οικονομική οντότητα πρέπει να σκοπεύει είτε να προβεί σε διακανονισμό του καθαρού υπολοίπου, είτε να ρευστοποιήσει το περιουσιακό στοιχείο εξοφλώντας ταυτόχρονα την υποχρέωση. Μολονότι η οικονομική οντότητα μπορεί να έχει δικαίωμα διακανονισμού σε καθαρή βάση, μπορεί παρά ταύτα να ρευστοποιήσει το περιουσιακό στοιχείο και να εξοφλήσει την υποχρέωση χωριστά.

ΟΕ38ΣΤ. Εάν μια οικονομική οντότητα μπορεί να διακανονίσει ποσά κατά τρόπο ώστε το αποτέλεσμα να είναι, στην πραγματικότητα, ισοδύναμο με καθαρό διακανονισμό, η οντότητα θα πληροί το κριτήριο του καθαρού διακανονισμού της παραγράφου 42 στοιχείο β). Αυτό θα συμβεί εάν, και μόνον εάν, ο μηχανισμός ακαθάριστου διακανονισμού έχει στοιχεία που αίρουν ή οδηγούν σε μη σημαντικό πιστωτικό κίνδυνο και κίνδυνο ρευστότητας, και θα διεκπεραιώσει τις απαιτήσεις και τις υποχρεώσεις σε μια ενιαία διαδικασία ή κύκλο διακανονισμού. Για παράδειγμα, ένα σύστημα ακαθάριστου διακανονισμού που έχει όλα τα ακόλουθα χαρακτηριστικά θα πληροί το κριτήριο καθαρού διακανονισμού της παραγράφου 42 στοιχείο β).

α) τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που είναι επιλέξιμα για συμψηφισμό υποβάλλονται την ίδια χρονική στιγμή για επεξεργασία·

▼M34

β) Από τη στιγμή που τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις υποβληθούν για επεξεργασία, τα μέρη δεσμεύονται να τηρήσουν την υποχρέωση διακανονισμού·

γ) δεν υπάρχει δυνατότητα αλλαγής των ταμειακών ροών που προκύπτουν από τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις από τη στιγμή που έχουν υποβληθεί προς διεκπεραίωση (εκτός εάν η επεξεργασία αποτύχει – βλέπε στοιχείο δ) κατωτέρω)·

δ) περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις εξασφαλισμένα με τίτλους θα διακανονίζονται σε σύστημα μεταβίβασης τίτλων ή παρόμοιο σύστημα (για παράδειγμα, παράδοση έναντι πληρωμής), έτσι ώστε εάν δεν εκτελεστεί η μεταβίβαση των τίτλων, δεν θα εκτελεστεί ούτε και η επεξεργασία των σχετικών απαιτήσεων ή υποχρεώσεων για τις οποίες οι τίτλοι αποτελούν εξασφάλιση (και αντιστρόφως)·

ε) όποιες συναλλαγές δεν εκτελεστούν, όπως περιγράφεται στο στοιχείο δ), θα επανεισαχθούν προς διεκπεραίωση έως ότου διακανονιστούν·

στ) ο διακανονισμός διενεργείται μέσω του ιδίου ιδρύματος διακανονισμού (για παράδειγμα, τράπεζα διακανονισμών, κεντρική τράπεζα ή κεντρικό αποθετήριο τίτλων)· και

ζ) υπάρχει ενδοημερήσια πιστωτική διευκόλυνση που θα παράσχει επαρκή ποσά υπερανάληψης ώστε να καταστεί δυνατή η επεξεργασία των πληρωμών κατά την ημερομηνία διακανονισμού για καθένα από τα μέρη, και είναι σχεδόν βέβαιο ότι η ενδοημερήσια πιστωτική διευκόλυνση θα τηρηθεί εφόσον υπάρξει ανάγκη.

▼B

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 δέσμευση, 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 παρουσιαστούν ►M5 στην κατάσταση οικονομικής θέσης της οικονομικής ◄ οντότητας σε καθαρή βάση εκτός αν πληρούν τα κριτήρια για τον συμψηφισμό της παραγράφου 42.

▼B

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις αποτιμώμενες στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων [παράγραφος 94 στοιχείο στ)]

ΟΕ40. [Απαλείφθηκε]

▼B

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 33

Κέρδη ανά μετοχή

ΣΚΟΠΟΣ

1. Σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να θεσπίσει αρχές για τον προσδιορισμό και την παρουσίαση των κερδών ανά μετοχή, που θα βελτιώσουν τη σύγκριση των επιδόσεων διαφόρων οικονομικών οντοτήτων κατά την ίδια λογιστική περίοδο που καλύπτουν οι λογιστικές καταστάσεις και μεταξύ διαφορετικών λογιστικών περιόδων της ίδιας οικονομικής 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. Το παρόν Πρότυπο εστιάζεται στον παρονομαστή του υπολογισμού των κερδών ανά μετοχή.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

2. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται στις:

α) στις ατομικές ή τις μεμονωμένες οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής οντότητας:

i) της οποίας οι κοινές μετοχές ή δυνητικοί τίτλοι μετατρέψιμοι σε μετοχές είναι διαπραγματεύσιμοι σε δημόσια αγορά (εθνικό ή αλλοδαπό χρηματιστήριο ή εξωχρηματιστηριακή αγορά, συμπεριλαμβανομένων των τοπικών και περιφερειακών αγορών), ή

ii) της οποίας οι οικονομικές καταστάσεις κατατίθενται ή τελούν υπό διαδικασία κατάθεσης σε επιτροπή κινητών αξιών ή σε επαγγελματικό οργανισμό ελέγχου της αγοράς για τους σκοπούς της έκδοσης κοινών μετοχών σε δημόσια αγορά· και

β) στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις ενός ομίλου με μητρική εταιρεία:

i) της οποίας οι κοινές μετοχές ή δυνητικοί τίτλοι μετατρέψιμοι σε μετοχές είναι διαπραγματεύσιμοι σε δημόσια αγορά (εθνικό ή αλλοδαπό χρηματιστήριο ή εξωχρηματιστηριακή αγορά, συμπεριλαμβανομένων των τοπικών και περιφερειακών αγορών), ή

ii) της οποίας οι οικονομικές καταστάσεις κατατίθενται ή τελούν υπό διαδικασία κατάθεσης σε επιτροπή κινητών αξιών ή σε επαγγελματικό οργανισμό ελέγχου της αγοράς για τους σκοπούς της έκδοσης κοινών μετοχών σε δημόσια αγορά.

3. Μια οικονομική οντότητα που γνωστοποιεί κέρδη ανά μετοχή υπολογίζει και γνωστοποιεί κέρδη ανά μετοχή σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο.

►M32 **4. Όταν μια οικονομική οντότητα παρουσιάζει ενοποιημένες καθώς και ατομικές οικονομικές καταστάσεις που έχουν συνταχθεί σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 10 *Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις* και το ΔΛΠ 27 *Ατομικές οικονομικές καταστάσεις*, αντίστοιχα, οι γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από το παρόν πρότυπο πρέπει να παρέχονται μόνο σε ενοποιημένη βάση.** ◄ Μια οικονομική οντότητα που επιλέγει να γνωστοποιεί κέρδη ανά μετοχή βάσει των ατομικών οικονομικών καταστάσεων της, παρέχει τέτοιες πληροφορίες περί κερδών ανά μετοχή μόνο ►M5 στην κατάσταση συνολικών εσόδων της ◄. Μια οικονομική οντότητα δεν παρέχει τέτοιες πληροφορίες περί κερδών ανά μετοχή στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της.

▼**M31**

4Α. Εάν μια οικονομική οντότητα παρουσιάσει τα στοιχεία των αποτελεσμάτων σε ξεχωριστή κατάσταση όπως περιγράφηκε στην παράγραφο 10Α του Δ.Λ.Π. 1 *Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων* (όπως τροποποιήθηκε το 2011), θα παρουσιάζονται κέρδη κατά μετοχή μόνο στην εν λόγω ξεχωριστή κατάσταση.

▼**B**

ΟΡΙΣΜΟΙ

5. Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται στο παρόν Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:

Αντιμείωση είναι μια αύξηση των κερδών ανά μετοχή ή μια 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.

Μια *ενδεχόμενη μετοχική συμφωνία* είναι μια συμφωνία έκδοσης μετοχών η οποία εξαρτάται από την εκπλήρωση συγκεκριμένων όρων.

Υπό αίρεση εκδοτέες κοινές μετοχές είναι κοινές μετοχές εκδοτέες έναντι μηδαμινού ποσού μετρητών ή άνευ μετρητών μετά την εκπλήρωση ορισμένων όρων μιας ενδεχόμενης μετοχικής συμφωνίας.

Μείωση είναι μια μείωση των κερδών ανά μετοχή ή μια 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* 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. Μια οικονομική 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 μετατρέπονται σε κοινές μετοχές·

β) δικαιώματα προαίρεσης και αγοράς μετοχών·

γ) μετοχές που θα εκδίδονταν με την εκπλήρωση ορισμένων όρων που προέρχονται από συμβατικούς διακανονισμούς, όπως η αγορά μιας επιχείρησης ή άλλων περιουσιακών στοιχείων.

▼M33

8. Οι όροι που προσδιορίζονται στο ΔΛΠ 32 *Χρηματοοικονομικά μέσα: Παρουσίαση* χρησιμοποιούνται στο παρόν πρότυπο με τις έννοιες που προσδιορίζονται στην παράγραφο 11 του ΔΛΠ 32, εκτός εάν άλλως αναφέρεται. Το ΔΛΠ 32 καθορίζει το χρηματοοικονομικό μέσο, το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο, τη χρηματοοικονομική υποχρέωση και το συμμετοχικό τίτλο και παρέχει οδηγίες εφαρμογής των ορισμών αυτών. Το ΔΠΧΑ 13 *Επιμέτρηση εύλογης αξίας* προσδιορίζει την εύλογη αξία και ορίζει απαιτήσεις για την εφαρμογή του ορισμού αυτού.

▼B

ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ

Βασικά κέρδη ανά μετοχή

9. Η οικονομική οντότητα υπολογίζει βασικά κέρδη ανά μετοχή σε ότι αφορά το κέρδος ή τη ζημία που αναλογεί στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οικονομικής οντότητας και, αν παρουσιάζεται, το κέρδος ή τη ζημία από τις συνεχιζόμενες εκμεταλλεύσεις που αναλογούν στους κατόχους αυτούς.

10. Τα βασικά κέρδη ανά μετοχή υπολογίζονται διαιρώντας το κέρδος ή τη ζημία που αναλογεί στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οικονομικής 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 μιας μητρικής οικονομικής οντότητας στην απόδοση της οικονομικής 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 οικονομικής οντότητας σε σχέση με:

α) κέρδη ή ζημίες από συνεχιζόμενες εκμεταλλεύσεις που αναλογούν στη μητρική οικονομική οντότητα και

β) κέρδη ή ζημίες που αποδίδονται στη μητρική οικονομική οντότητα.

είναι τα ποσά του α) και του β) προσαρμοσμένα για τα ποσά μετά το φόρο 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 εξόδων που αναλογεί στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οικονομικής οντότητας και που αναγνωρίζεται σε μια περίοδο, συμπεριλαμβανομένων των φόρων 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 εταιρείας (βλ. ΔΛΠ 1 ►M5 ——————— ◄).

14. Το μετά από φόρους ποσό των μερισμάτων των προνομιούχων μετοχών που αφαιρείται από τα κέρδη ή τις ζημίες είναι:

α) το μετά από φόρους ποσό τυχόν μερισμάτων προνομιούχων μετοχών επί προνομιούχων μετοχών μη σωρευτικού μερίσματος, που αναγγέλλεται για την περίοδο και

β) το μετά από φόρους 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.

▼B

15. Οι προνομιούχες μετοχές που προβλέπουν χαμηλό αρχικό μέρισμα προκειμένου να αποζημιώσουν μια οικονομική 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 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 οικονομική 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 μια απόδοση στους κατόχους των προνομιούχων μετοχών και μια επιβάρυνση των κερδών εις νέον για την οικονομική οντότητα. Το ποσό αυτό αφαιρείται κατά τον υπολογισμό του κέρδους ή της ζημίας που αναλογεί σε κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οικονομικής οντότητας.

17. Η πρόωρη μετατροπή των μετατρέψιμων προνομιούχων μετοχών μπορεί να παρακινηθεί από μια οικονομική 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 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 οικονομικής 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 οικονομικής 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. Μια 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·

▼B

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 οικονομικής 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 οικονομική 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.

▼M12

22. Οι κοινές μετοχές που εκδίδονται ως μέρος του μεταβιβασθέντος ανταλλάγματος μιας συνένωσης επιχειρήσεων περιλαμβάνονται στον μέσο σταθμισμένο αριθμό των μετοχών από την ημερομηνία της απόκτησης. Αυτό γιατί ο αποκτών ενσωματώνει τα κέρδη και τις ζημίες του αποκτώμενου στη Κατάσταση συνολικών εσόδων του από την ημερομηνία εκείνη.

▼B

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 μόνον 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. Οι κοινές μετοχές σε κυκλοφορία που είναι ενδεχομένως επιστρεπτέες (ήτοι υπόκεινται σε ανάκληση) δεν θεωρούνται 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.

25. [Απαλείφθηκε]

26. Ο μέσος σταθμισμένος αριθμός των κοινών μετοχών σε κυκλοφορία κατά τη διάρκεια της περιόδου και για όλες τις παρουσιαζόμενες 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) μια 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).

▼B

28. Σε μια 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, σαν να είχε συμβεί αυτό στην έναρξη της παλαιότερης από τις παρουσιαζόμενες 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. Μια σύμπτυξη κοινών μετοχών συνήθως μειώνει τον αριθμό των κοινών μετοχών σε κυκλοφορία χωρίς ανάλογη μείωση των πόρων. Ωστόσο, όταν η συνολική επίδραση συνίσταται σε μια 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 κέρδη ανά μετοχή

30. Η οικονομική οντότητα υπολογίζει ποσά απομειωμένων κερδών ανά μετοχή ως προς το κέρδος ή τη ζημία που αναλογεί στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οικονομικής 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, η οικονομική οντότητα αναπροσαρμόζει τα κέρδη ή τις ζημίες που αναλογούν στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οικονομικής οντότητας και το μέσο σταθμισμένο αριθμό μετοχών σε κυκλοφορία, για τις επιδράσεις όλων των δυνητικών μειωτικών τίτλων που είναι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές.

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 επίδοση μιας οικονομικής οντότητας— λαμβάνοντας υπόψη κάθε δυνητικό, μειωτικό τίτλο μετατρέψιμο σε κοινές μετοχές, σε κυκλοφορία κατά τη διάρκεια της περιόδου. Κατά συνέπεια:

α) το κέρδος ή η ζημία που αναλογεί στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οικονομικής οντότητας αυξάνεται κατά το μετά την αφαίρεση του φόρου ποσό μερισμάτων και τόκων, που αναγνωρίστηκε στην περίοδο σε σχέση με τους δυνητικούς μειωτικούς τίτλους που είναι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές και προσαρμόζεται σε κάθε άλλη μεταβολή των εσόδων ή των εξόδων που θα προερχόταν από τη μετατροπή των δυνητικών μειωτικών τίτλων που είναι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές 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 μειωτικών τίτλων που είναι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές.

▼B

Κέρδη

33. Για τον σκοπό του υπολογισμού των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή, η οικονομική οντότητα αναπροσαρμόζει το κέρδος ή τη ζημία που αναλογεί στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οικονομικής οντότητας όπως υπολογίστηκε σύμφωνα με την παράγραφο 12, με την μετά από φόρους επίδραση:

α) των μερισμάτων ή άλλων στοιχείων που σχετίζονται με δυνητικούς μειωτικούς τίτλους που είναι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές που αφαιρέθηκαν για τον προσδιορισμό του κέρδους ή της ζημίας που αναλογεί σε κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οικονομικής οντότητας όπως υπολογίσθηκε σύμφωνα με την παράγραφο 12·

β) των τόκων που αναγνωρίστηκαν στην περίοδο που σχετίζονται με δυνητικούς μειωτικούς τίτλους που είναι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές και

γ) κάθε άλλης μεταβολής στα έσοδα ή τα έξοδα, που θα προερχόταν από τη μετατροπή των δυνητικών μειωτικών τίτλων που είναι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές.

▼M53

34. Όταν οι δυνητικοί τίτλοι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές μετατραπούν σε κοινές μετοχές, δεν συντρέχουν πλέον τα στοιχεία που προσδιορίζονται στην παράγραφο 33 στοιχεία α) έως γ). Αντίθετα, οι νέες κοινές μετοχές δικαιούνται να συμμετέχουν στα κέρδη ή τις ζημίες που αναλογούν στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οικονομικής οντότητας. Συνεπώς, το κέρδος ή η ζημία που αναλογεί στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οικονομικής οντότητας και το οποίο έχει υπολογιστεί σύμφωνα με την παράγραφο 12, προσαρμόζεται για τα στοιχεία που προσδιορίζονται στην παράγραφο 33 στοιχεία α) έως γ) καθώς και κάθε σχετικό φόρο. Στα έξοδα που αναλογούν στους δυνητικούς τίτλους μετατρέψιμους σε κοινές μετοχές περιλαμβάνονται το κόστος συναλλαγής και οι εκπτώσεις που έχουν αντιμετωπιστεί λογιστικά σύμφωνα με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου (βλέπε ΔΠΧΑ 9).

▼B

35. Η μετατροπή ορισμένων δυνητικών τίτλων μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές μπορεί να οδηγήσει σε συνακόλουθες μεταβολές σε έσοδα ή έξοδα. Για παράδειγμα, η μείωση των εξόδων 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 τον σκοπό του υπολογισμού των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή, το κέρδος ή ζημία που αναλογεί στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οικονομικής οντότητας προσαρμόζεται για κάθε τέτοια συνακόλουθη μεταβολή στα έσοδα ή τα έξοδα.

Μετοχές

36. Για το σκοπό του υπολογισμού των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή, ο αριθμός των κοινών μετοχών αποτελείται από το μέσο σταθμισμένο αριθμό των κοινών μετοχών, υπολογιζόμενο σύμφωνα με τις παραγράφους 19 και 26, πλέον του μέσου σταθμισμένου αριθμού των κοινών μετοχών που θα εκδίδονταν κατά τη μετατροπή όλων των δυνητικών μειωτικών τίτλων που είναι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές. Οι ανωτέρω τίτλοι 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 μειωτικοί τίτλοι που είναι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές προσδιορίζονται μεμονωμένα για κάθε παρουσιαζόμενη περίοδο. Ο αριθμός των δυνητικών μειωτικών τίτλων που είναι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές και περιλαμβάνεται μέχρι το τέλος της περιόδου δεν είναι ο σταθμισμένος μέσος όρος των δυνητικών μειωτικών τίτλων που είναι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές που περιλαμβάνονται σε κάθε ενδιάμεσο υπολογισμό.

▼B

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 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. 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 μειωτικών τίτλων που είναι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές, προσδιορίζεται από τους όρους των δυνητικών τίτλων των μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές. Όταν υπάρχουν περισσότερες από μία βάσεις μετατροπής, ο υπολογισμός αποδέχεται τον πλέον ευνοϊκό συντελεστή μετατροπής ή τιμή άσκησης για τον κάτοχο των δυνητικών τίτλων των μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές.

▼M32

40. Μια θυγατρική, κοινοπραξία ή συγγενής εταιρεία μπορεί να εκδώσει σε μέρη άλλα εκτός της μητρικής ή επενδυτών με κοινό έλεγχο ή σημαντική επιρροή στην εκδότρια εταιρεία δυνητικές κοινές μετοχές που είναι μετατρέψιμες είτε σε κοινές μετοχές της θυγατρικής, κοινοπραξίας ή συγγενούς εταιρείας είτε σε κοινές μετοχές της μητρικής εταιρείας ή επενδυτών με κοινό έλεγχο ή σημαντική επιρροή (της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας) στην εκδότρια εταιρεία. Αν αυτές οι δυνητικές κοινές μετοχές της θυγατρικής, της κοινοπραξίας, ή της συγγενούς έχουν μειωτική επιρροή στα βασικά κέρδη ανά μετοχή της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας, περιλαμβάνονται στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή.

▼B

Μειωτικοί δυνητικοί τίτλοι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές

41. Οι δυνητικοί τίτλοι θεωρούνται ότι είναι μειωτικοί 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. Μια οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί το κέρδος ή τη ζημία των συνεχιζόμενων εκμεταλλεύσεων που αναλογεί στη μητρική οικονομική οντότητα ως αριθμό ελέγχου προκειμένου να καθορίζει εάν οι δυνητικοί τίτλοι οι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές είναι μειωτικοί ή αντιμειωτικοί. Το κέρδος ή η ζημία που αναλογεί στη μητρική οικονομική οντότητα από συνεχιζόμενες εκμεταλλεύσεις προσαρμόζεται σύμφωνα με την παράγραφο 12 και εξαιρεί στοιχεία που αφορούν διακοπείσες δραστηριότητες.

43. Οι δυνητικοί τίτλοι οι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές είναι αντιμειωτικοί 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 αντιμειωτικά ανά μετοχή.

44. Κατά τον έλεγχο αν οι δυνητικοί τίτλοι οι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές είναι μειωτικοί ή αντιμειωτικοί, κάθε έκδοση ή κάθε σειρά δυνητικών τίτλων μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές λαμβάνεται χωριστά και όχι αθροιστικά. Η ακολουθία κατά την οποία οι δυνητικοί τίτλοι οι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές λαμβάνονται υπόψη, μπορεί να επιδρά στο αν αυτοί είναι μειωτικοί. Συνεπώς, για να μεγιστοποιηθεί η μείωση των βασικών κερδών ανά μετοχή, κάθε έκδοση ή κάθε σειρά δυνητικών τίτλων μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές τίθεται σε

▼B

ακολουθία, από τις πλέον μειωτικές προς τις λιγότερο μειωτικές, δηλαδή οι δυνητικοί μειωτικοί τίτλοι που είναι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές με τα «χαμηλότερα κέρδη ανά αυξητική μετοχή» συμπεριλαμβάνονται στον υπολογισμό πριν από εκείνους με υψηλότερα κέρδη ανά αυξητική μετοχή. Τα δικαιώματα προαίρεσης και αγοράς μετοχών γενικά συμπεριλαμβάνονται πρώτα διότι δεν επηρεάζουν τον αριθμητή του υπολογισμού.

Δικαιώματα προαίρεσης, δικαιώματα αγοράς μετοχής και τα ισοδύναμά τους

45. Για τον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή, η οικονομική οντότητα θεωρεί ως δεδομένη την άσκηση των συντελούντων στη μείωση δικαιωμάτων προαίρεσης και δικαιωμάτων αγοράς της οικονομικής οντότητας. Οι υποθετικές εισπράξεις από αυτά τα μέσα θεωρούνται ότι έχουν ληφθεί από την έκδοση κοινών μετοχών στη μέση χρηματιστηριακή τιμή της αγοράς των κοινών μετοχών κατά τη 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 περιόδου, αντιμετωπίζεται ως έκδοση κοινών μετοχών χωρίς αντάλλαγμα.

46. Δικαιώματα προαίρεσης και αγοράς μετοχών συντελούν στη μείωση, 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 οι 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 αντιμείωση. Δεν λαμβάνονται υπόψη στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή·

β) μια σύμβαση για έκδοση των απομενουσών κοινών μετοχών χωρίς αντάλλαγμα. Τέτοιες κοινές μετοχές δεν δημιουργούν εισπράξεις και δεν επηρεάζουν το κέρδος ή τη ζημία που αναλογεί στις κοινές μετοχές σε κυκλοφορία. Συνεπώς, οι μετοχές αυτές είναι μειωτικές 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.

▼M33

47Α. Για δικαιώματα προαίρεσης σε μετοχές και άλλες συμφωνίες πληρωμής που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών στις οποίες εφαρμόζεται το ΔΠΧΑ 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 περιλαμβάνουν την εύλογη αξία (επιμετρούμενη βάσει του ΔΠΧΑ 2) οποιωνδήποτε αγαθών ή υπηρεσιών που θα προμηθευτεί η οντότητα μελλοντικά βάσει των δικαιωμάτων προαίρεσης σε μετοχές ή άλλης συμφωνίας πληρωμής βάσει της αξίας μετοχών.

▼B

48. Τα προγράμματα μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης που απευθύνονται στο προσωπικό της επιχείρησης με σταθερούς ή προσδιορίσιμους όρους και οι μη κατοχυρωμένες κοινές μετοχές αντιμετωπίζονται ως δικαιώματα προαίρεσης κατά τον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή, έστω και αν εξαρτώνται από την κατοχύρωση τους. Αντιμετωπίζονται σαν να ήταν 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.

▼B

Μετατρέψιμα μέσα

49. Η μειωτική επίδραση των μετατρέψιμων μέσων αντανακλάται στα απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή σύμφωνα με τις παραγράφους 33 και 36.

50. Οι μετατρέψιμες προνομιούχες μετοχές είναι αντιμειωτικές 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 αντιμειωτικοί όποτε το ποσό του τόκου (μετά την αφαίρεση του φόρου και των άλλων μεταβολών στα έσοδα ή τα έξοδα) 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 μόνον ένα τμήμα των μετατρέψιμων προνομιούχων μετοχών που βρίσκονταν προηγουμένως σε κυκλοφορία. Σε τέτοιες περιπτώσεις, οποιοδήποτε 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. Οι μετοχές που εξοφλούνται ή μετατρέπονται λογίζονται χωριστά από εκείνες τις μετοχές οι οποίες δεν εξοφλούνται ή δεν 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 επαναδιατύπωση 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 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 τη μελλοντική χρηματιστηριακή τιμή των κοινών μετοχών. Στην περίπτωση αυτή, αν η επίδραση είναι μειωτική, ο υπολογισμός των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή, βασίζεται στον αριθμό των κοινών μετοχών που θα εκδίδονταν, αν η χρηματιστηριακή τιμή στο τέλος της καλυπτόμενης περιόδου αναφοράς ήταν η χρηματιστηριακή τιμή κατά το τέλος της διάρκειας της αίρεσης. Αν ο όρος

▼B

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 αμετάβλητο έως 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 οι 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) η οικονομική οντότητα προσδιορίζει αν οι δυνητικοί τίτλοι οι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές μπορεί να θεωρηθούν ότι εκδίδονται βάσει των όρων που έχουν καθοριστεί για την έκδοσή τους σύμφωνα με τους όρους περί ενδεχόμενων κοινών μετοχών στις παραγράφους 52-56 και

β) αν εκείνοι οι δυνητικοί τίτλοι οι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές πρέπει να αντανακλώνται στα απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή, μια οικονομική 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 δεν αποτελεί προϋπόθεση 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 μια οικονομική οντότητα έχει συνάψει ένα συμβόλαιο το οποίο μπορεί να διακανονιστεί σε κοινές μετοχές ή σε μετρητά κατά την επιλογή της οικονομικής οντότητας, η οικονομική οντότητα υποθέτει 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.

59. Όταν τέτοιο συμβόλαιο παρουσιάζεται ως περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση για λογιστικούς σκοπούς, ή φέρει στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων και στοιχείο της υποχρέωσης, η οικονομική οντότητα προσαρμόζει 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.

▼B

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, είτε διακανονισμός σε μετρητά είτε σε μετοχές, χρησιμοποιείται για τον 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 οικονομική οντότητα το άνευ όρων δικαίωμα να διακανονίσει το κεφάλαιο σε μετρητά ή στις δικές της κοινές μετοχές. Άλλο παράδειγμα είναι ένα πωληθέν δικαίωμα πώλησης σε ορισμένη τιμή που επιτρέπει στον κάτοχο να επιλέξει διακανονισμό σε κοινές μετοχές ή σε μετρητά.

Αγορασμένα δικαιώματα προαίρεσης

62. Συμβόλαια όπως τα αγορασμένα δικαιώματα πώλησης και προαίρεσης αγοράς (ήτοι δικαιώματα που κατέχει η οικονομική οντότητα επί των δικών της κοινών μετοχών) δεν περιλαμβάνονται στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή διότι ο συνυπολογισμός τους θα ήταν αντιμειωτικός. Το δικαίωμα πώλησης 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

63. Συμβόλαια που απαιτούν η οικονομική οντότητα να επαναγοράσει τις μετοχές της, όπως τα πωληθέντα δικαιώματα πώλησης και τα προθεσμιακά συμβόλαια αγοράς, αντικατοπτρίζονται στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή αν η επίδραση είναι μειωτική. 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 υπολογίζεται ως εξής:

α) λαμβάνεται ως υπόθεση 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) λαμβάνεται ως υπόθεση ότι οι εισπράξεις από την έκδοση θα χρησιμοποιηθούν για την εκπλήρωση του συμβολαίου (ήτοι για την επαναγορά κοινών μετοχών) και

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) συμπεριλαμβάνονται 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 αυξάνεται 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 ►M5 μετά την περίοδο αναφοράς ◄, αλλά πριν ληφθεί η έγκριση για την έκδοση των οικονομικών καταστάσεων, οι ανά μετοχή υπολογισμοί για αυτές τις περιόδους και για κάθε προηγούμενη περίοδο που παρουσιάζεται πρέπει να βασίζονται στον νέο αριθμό των μετοχών. Το γεγονός ότι οι ανά μετοχή υπολογισμοί αντανακλούν τέτοιες μεταβολές στον αριθμό των μετοχών πρέπει να γνωστοποιείται. Επιπροσθέτως, τα βασικά και τα απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή για όλες τις παρουσιαζόμενες περιόδους προσαρμόζονται για τις επιδράσεις των λαθών και των προσαρμογών που προκύπτουν από αλλαγές στις λογιστικές πολιτικές και που λογιστικοποιούνται αναδρομικά.

▼B

65. Η οικονομική οντότητα δεν αναμορφώνει τα απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή που είχαν παρουσιαστεί σε οποιαδήποτε προηγούμενη 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. Η οικονομική 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 εκμεταλλεύσεις που αναλογούν σε κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οικονομικής οντότητας και για κέρδη ή ζημίες που αναλογούν στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οικονομικής οντότητας για κάθε κατηγορία κοινών μετοχών που κατέχει διαφορετικό δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη για τη περίοδο. Η οικονομική 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 περίοδο κατά την οποία παρουσιάζεται ►**M5** κατάσταση συνολικών εσόδων ◄. Αν απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή παρουσιάζονται για μία τουλάχιστον περίοδο, θα παρουσιάζεται για κάθε αναφερόμενη περίοδο, έστω και αν ισούται με τα βασικά κέρδη ανά μετοχή. Αν τα βασικά και τα απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή ισούνται, ►**M5** η διπλή παρουσίαση μπορεί να γίνει σε μία γραμμή της κατάστασης συνολικών εσόδων ◄.

▼M31

67Α. Εάν μια οικονομική οντότητα παρουσιάσει τα στοιχεία των αποτελεσμάτων σε ξεχωριστή κατάσταση όπως περιγράφηκε στην παράγραφο 10Α του Δ.Λ.Π. 1 (όπως τροποποιήθηκε το 2011), θα παρουσιάζονται στην εν λόγω ξεχωριστή κατάσταση τα βασικά και τα απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή, όπως απαιτείται από τις παραγράφους 66 και 67.

▼B

68. Η οικονομική οντότητα που παρουσιάζει μια διακοπείσα δραστηριότητα γνωστοποιεί τα βασικά και απομειωμένα ποσά ανά μετοχή για τη διακοπείσα δραστηριότητα είτε στην όψη της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων είτε στο προσάρτημα.

▼M31

68Α. Εάν μια οικονομική οντότητα παρουσιάσει τα στοιχεία των αποτελεσμάτων σε ξεχωριστή κατάσταση όπως περιγράφηκε στην παράγραφο 10Α του Δ.Λ.Π. 1 (όπως τροποποιήθηκε το 2011), θα παρουσιάζονται στην εν λόγω ξεχωριστή κατάσταση ή στις σημειώσεις τα βασικά και τα απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή για την διακοπτόμενη δραστηριότητα, όπως απαιτείται από την παράγραφο 68.

▼B

69. Μια οικονομική οντότητα 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. Η οικονομική 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 οικονομική οντότητα για την περίοδο. Η συμφωνία περιλαμβάνει τη μεμονωμένη επίδραση κάθε κατηγορίας μέσων που επηρεάζει τα κέρδη ανά μετοχή·

▼B

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 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 αντιμειωτικά για την παρουσιαζόμενη περίοδο (τις παρουσιαζόμενες 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 ►M5 μετά την περίοδο αναφοράς ◄ και που θα μετέβαλαν σημαντικά τον αριθμό των σε κυκλοφορία κοινών μετοχών ή των δυνητικών τίτλων των μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές κατά το τέλος της περιόδου, αν αυτές οι συναλλαγές είχαν συμβεί πριν από το τέλος της καλυπτόμενης περιόδου αναφοράς.

71. Στα παραδείγματα των συναλλαγών της παραγράφου 70 στοιχείο δ) περιλαμβάνονται:

α) η έκδοση μετοχών τοις μετρητοίς·

β) η έκδοση μετοχών, όταν οι εισπράξεις χρησιμοποιούνται για εξόφληση χρεών ή προνομιούχων μετοχών σε κυκλοφορία κατά την ημερομηνία του ισολογισμού·

γ) η εξόφληση κοινών μετοχών σε κυκλοφορία·

δ) η μετατροπή ή άσκηση δικαιώματος επί δυνητικών τίτλων μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές σε κυκλοφορία, κατά την ημερομηνία του ισολογισμού·

ε) μια έκδοση δικαιωμάτων προαίρεσης, αγοράς μετοχών ή μετατρέψιμων μέσων και

στ) η εκπλήρωση των όρων που θα προκαλούσαν την έκδοση μετοχών υπό αίρεση.

Τα ποσά των κερδών ανά μετοχή δεν προσαρμόζονται για τέτοιες συναλλαγές που συμβαίνουν ►M5 μετά την περίοδο αναφοράς ◄, 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 επιμέτρηση των βασικών και των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή. Αυτοί οι όροι και προϋποθέσεις μπορεί να προσδιορίζουν αν αυτοί οι δυνητικοί τίτλοι οι 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 είναι υποχρεωτική (βλ. ΔΠΧΑ 7 *Χρηματοοικονομικά μέσα: Γνωστοποιήσεις*)

▼B

73. Αν η οικονομική 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 το παρόν Πρότυπο. Τα βασικά και τα απομειωμένα ποσά ανά μετοχή τα οποία σχετίζονται με τέτοιο στοιχείο γνωστοποιούνται με όμοιο τρόπο και παρουσιάζονται στο προσάρτημα. Μια οικονομική οντότητα 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 ►**M5** κατάσταση συνολικών εσόδων ◄, πρέπει να παρέχεται μια συμφωνία μεταξύ του στοιχείου που χρησιμοποιήθηκε και κάποιου κονδυλίου που εμφανίζεται στην ►**M5** κατάσταση συνολικών εσόδων ◄.

▼M31

73Α. Η παράγραφος 73 έχει εφαρμογή και σε μια οικονομική οντότητα που γνωστοποιεί, πέραν των βασικών και απομειωμένων κερδών ανά μετοχή, τα ποσά ανά μετοχή χρησιμοποιώντας ένα παρουσιαζόμενο στοιχείο των αποτελεσμάτων, εκτός εκείνου που απαιτείται από το παρόν Πρότυπο.

▼B

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

74. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο για ετήσιες λογιστικές περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2005 ή μετά από αυτήν. Η εφαρμογή νωρίτερα ενθαρρύνεται. Αν μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο για λογιστικές περιόδους που αρχίζουν πριν από την 1η Ιανουαρίου 2005, αυτό το γεγονός πρέπει να γνωστοποιείται.

▼M5

74Α. Στο Δ.Λ.Π. 1 (όπως αναθεωρήθηκε το 2007) τροποποιήθηκε η ορολογία που χρησιμοποιείται στα Δ.Π.Χ.Α. Επίσης, προστέθηκαν οι παράγραφοι 4Α, 67Α, 68Α και 73Α. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την 1η Ιανουαρίου 2009 ή μετά από αυτήν. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει το Δ.Λ.Π. 1 (που αναθεωρήθηκε το 2007) για προγενέστερη περίοδο, οι τροποποιήσεις εκείνες εφαρμόζονται σε εκείνη την προγενέστερη περίοδο.

▼M32

74Β. Το ΔΠΧΑ 10 και το ΔΠΧΑ 11 *Κοινές ρυθμίσεις*, τα οποία εκδόθηκαν τον Μάιο του 2011, τροποποίησαν τις παραγράφους 4, 40 και Α11. Μια οικονομική οντότητα θα εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις όταν εφαρμόζει τα ΔΠΧΑ 10 και ΔΠΧΑ 11.

▼M33

74Γ. Το ΔΠΧΑ 13, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2011, προβλέπει τροποποίηση των παραγράφων 8, 47Α και Α2. Μια οντότητα θα πρέπει να εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 13.

▼M31

74Δ. Η *Παρουσίαση των στοιχείων των λοιπών συνολικών εσόδων* (τροποποιήσεις στο Δ.Λ.Π. 1), που εκδόθηκε τον Ιούνιο 2011, τροποποίησε τις παραγράφους 4Α, 67Α, 68Α και 73Α. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές όταν εφαρμόζει το ΔΛΠ 1, όπως τροποποιήθηκε τον Ιούνιο του 2011.

▼M53

74Ε. Με το ΔΠΧΑ 9 *Χρηματοοικονομικά μέσα*, όπως εκδόθηκε τον Ιούλιο του 2014, τροποποιήθηκε η παράγραφος 34. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση.

▼B

ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΑΛΛΩΝ ΑΝΑΚΟΙΝΩΣΕΩΝ

75. Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 33 *Κέρδη Κατά Μετοχή* (που εκδόθηκε το 1997).

76. Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά τη Διερμηνεία ΜΕΔ-24 *Κέρδη κατά μετοχή — Χρηματοπιστωτικά μέσα και λοιπές συμβάσεις που μπορούν να διακανονιστούν σε μετοχές.*

▼B

Προσαρτημα

ΟΔΗΓΙΕΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του παρόντος Προτύπου.

ΚΕΡΔΟΣ Η ΖΗΜΙΑ ΠΟΥ ΑΠΟΔΙΔΕΤΑΙ ΣΤΗ ΜΗΤΡΙΚΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΟΝΤΟΤΗΤΑ

A1. Για το σκοπό του υπολογισμού των κερδών ανά μετοχή βάσει των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, το κέρδος ή η ζημία που αναλογεί στη μητρική οικονομική οντότητα αναφέρεται στο κέρδος ή τη ζημία της ενοποιημένης οικονομικής οντότητας, μετά την προσαρμογή για ►**M11** μειοψηφικές συμμετοχές ◄.

ΕΚΔΟΣΗ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΩΝ

►**M33** A2. Η έκδοση κοινών μετοχών κατά τον χρόνο της άσκησης ή μετατροπής των δυνητικών τίτλων μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές δεν δημιουργεί συνήθως ένα δωρεάν στοιχείο επιβράβευσης των μετοχών. Αυτό συμβαίνει διότι οι δυνητικοί τίτλοι που είναι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές εκδίδονται συνήθως στην εύλογη αξία τους, που συνεπάγεται μια 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 στοιχείο β), μια τέτοια έκδοση δικαιωμάτων συμπεριλαμβάνει ένα δωρεάν στοιχείο επιβράβευσης. 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 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 ανά μετοχή αμέσως πριν από την άσκηση των δικαιωμάτων

Θεωρητική προ-δικαιωμάτων αξία ανά μετοχή

▼M33

Η θεωρητική προ-δικαιωμάτων εύλογη αξία ανά μετοχή υπολογίζεται προσθέτοντας τη συνολική εύλογη 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 χωριστά από τις μετοχές πριν από την ημερομηνία άσκησης, η εύλογη αξία επιμετράται κατά το κλείσιμο της τελευταίας ημέρας κατά την οποία οι μετοχές είναι διαπραγματεύσιμες μαζί με τα δικαιώματα.

▼B

ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

A3. Για επεξήγηση της εφαρμογής της έννοιας του αριθμού ελέγχου που περιγράφηκε στις παραγράφους 42 και 43, θεωρείται ότι μια οικονομική οντότητα έχει κέρδη από συνεχιζόμενες εκμεταλλεύσεις NM4 800 ([1]) που αναλογούν στη μητρική οικονομική οντότητα, ζημία από διακοπείσες δραστηριότητες (NM7 200) που αναλογεί στη μητρική οικονομική οντότητα, μια ζημία που αναλογεί στη μητρική οικονομική οντότητα των (NM2 400), καθώς και 2 000 κοινές μετοχές και 400 δυνητικούς τίτλους μετατρέψιμους σε κοινές μετοχές σε κυκλοφορία. Τα βασικά κέρδη ανά μετοχή της οικονομικής οντότητας για τις συνεχιζόμενες εκμεταλλεύσεις είναι NM2,40, (NM3,60) για τις διακοπείσες δραστηριότητες και (NM1,20) για τη

([1]) Σε αυτές τις οδηγίες εφαρμογής, τα χρηματικά ποσά εκφράζονται σε νομισματικές μονάδες (NM).

▼B

ζημία. Οι 400 δυνητικοί τίτλοι οι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές συμπεριλαμβάνονται στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή διότι τα προκύπτοντα κέρδη των NM2,00 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 οικονομική οντότητα είναι ο αριθμός ελέγχου, η οικονομική οντότητα περιλαμβάνει και τους 400 δυνητικούς τίτλους τους 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 αντιμειωτικά των συγκρίσιμων βασικών κερδών ανά μετοχή τους, δηλαδή η ζημία ανά μετοχή είναι μικρότερη [(NM 3,00)] ανά μετοχή για τη ζημία από διακοπείσες δραστηριότητες και (NM1,00) ανά μετοχή για τη ζημία.]

ΜΕΣΗ ΧΡΗΜΑΤΙΣΤΗΡΙΑΚΗ ΤΙΜΗ ΤΩΝ ΚΟΙΝΩΝ ΜΕΤΟΧΩΝ

A4. Για το σκοπό του υπολογισμού των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή, η μέση χρηματιστηριακή τιμή των κοινών μετοχών που θεωρείται ότι έχουν εκδοθεί υπολογίζεται βάσει της μέσης χρηματιστηριακής τιμής των κοινών μετοχών κατά τη διάρκεια της περιόδου. Θεωρητικά, κάθε χρηματιστηριακή συναλλαγή για τις κοινές μετοχές μιας οικονομικής οντότητας θα μπορούσε να συμπεριληφθεί στον υπολογισμό της μέσης χρηματιστηριακής τιμής. Πρακτικά όμως ένας απλός μέσος όρος των εβδομαδιαίων ή μηνιαίων τιμών συνήθως επαρκεί.

A5. 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 μια 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, μια οικονομική 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 μια αντιπροσωπευτική χρηματιστηριακή τιμή.

ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΠΡΟΑΙΡΕΣΗΣ, ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΑΓΟΡΑΣ ΜΕΤΟΧΗΣ ΚΑΙ ΤΑ ΙΣΟΔΥΝΑΜΑ ΤΟΥΣ

A6. 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 δεν συνιστά προϋπόθεση εκτός αν λαμβάνεται ως δεδομένο και η μετατροπή παρόμοιων μετατρέψιμων μέσων σε κυκλοφορία, αν υπάρχουν.

A7. Τα δικαιώματα προαίρεσης ή αγοράς μετοχών μπορεί να επιτρέπουν ή να απαιτούν την προσφορά χρεωστικών τίτλων ή άλλων μέσων της οικονομικής οντότητας (ή της μητρικής ή θυγατρικής εταιρείας 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 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

▼B

αγοράς και η προκύπτουσα διαφορά υπό ή υπέρ το άρτιο καθιερώνει μια 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 λαμβάνεται ως δεδομένο η προσφορά μετρητών. Ο τόκος (μετά την αφαίρεση του φόρου) οποιουδήποτε χρεωστικού τίτλου που θεωρείται ότι προσφέρεται προστίθεται εκ νέου στον αριθμητή ως προσαρμογή.

A8. 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.

A9. 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 οικονομικής οντότητας (ή της μητρικής ή θυγατρικής εταιρείας 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 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) επί της αγοράς οποιουδήποτε χρεωστικού τίτλου προστίθεται εκ νέου στον αριθμητή ως προσαρμογή.

ΠΩΛΗΘΕΝΤΑ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΠΩΛΗΣΗΣ

A10. Για την απεικόνιση της εφαρμογής της παραγράφου 63, θεωρείται ότι μια οικονομική οντότητα έχει σε κυκλοφορία 120 πωληθέντα δικαιώματα πώλησης επί των κοινών μετοχών της, με τιμή άσκησης NM35. Η μέση χρηματιστηριακή τιμή των κοινών μετοχών της για την περίοδο είναι NM28. Κατά την εκτίμηση των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή, η οικονομική οντότητα θεωρεί ότι εξέδωσε 150 μετοχές με τιμή μονάδας NM28 στην αρχή της περιόδου ώστε να καλύψει την δέσμευση του δικαιώματος πώλησης των NM4 200 Η διαφορά των 150 κοινών μετοχών που εκδόθηκαν και των 120 κοινών μετοχών που ελήφθησαν από την κάλυψη του δικαιώματος πώλησης (30 αυξητικές κοινές μετοχές), προστίθεται στον παρονομαστή για τον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή.

ΜΕΣΑ ΘΥΓΑΤΡΙΚΩΝ, ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΩΝ Η ΣΥΓΓΕΝΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ

▼M32

A11. Οι κοινές μετοχές μιας θυγατρικής, κοινοπραξίας ή συγγενούς εταιρείας που είναι μετατρέψιμες είτε σε κοινές μετοχές της θυγατρικής, της κοινοπραξίας ή της συνδεδεμένης εταιρείας, είτε σε κοινές μετοχές της μητρικής, του μέλους της κοινοπραξίας ή του επενδυτή (της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας) συμπεριλαμβάνονται στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή ως ακολούθως:

▼B

α) τα μέσα που εκδίδει μια θυγατρική, κοινοπραξία ή συγγενής εταιρεία που επιτρέπουν στους κατόχους τους να αποκτήσουν κοινές μετοχές της θυγατρικής, της κοινοπραξίας ή της συγγενούς εταιρείας συμπεριλαμβάνονται στον υπολογισμό των δεδομένων των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή της θυγατρικής, της κοινοπραξίας ή της συγγενούς επιχείρησης. Τα κέρδη ανά μετοχή αυτά εν συνεχεία συμπεριλαμβάνονται στα κέρδη ανά μετοχή της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας βάσει της συμμετοχής της τελευταίας στα μέσα της θυγατρικής, της κοινοπραξίας ή της συγγενούς εταιρείας·

▼B

β) τα μέσα της θυγατρικής, της κοινοπραξίας ή της συγγενούς εταιρείας που μετατρέπονται σε κοινές μετοχές της αναφέρουσας οικονομικής 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 μια θυγατρική, κοινοπραξία ή συγγενής εταιρεία για την αγορά κοινών μετοχών της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας, θεωρούνται ότι αποτελούν μέρος των δυνητικών τίτλων των 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 οικονομική οντότητα τα οποία είναι μετατρέψιμα σε κοινές μετοχές μιας θυγατρικής, κοινοπραξίας ή συγγενούς εταιρείας, τα μέσα αυτά θεωρείται ότι έχουν μετατραπεί και ο αριθμητής (το κέρδος ή η ζημία που αναλογεί σε κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οικονομικής 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 οικονομική 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 συγγενούς εταιρείας, 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 οικονομικής οντότητας δεν θα μεταβαλλόταν με την υποτιθέμενη μετατροπή.

ΣΥΜΜΕΤΕΧΟΝΤΕΣ ΣΥΜΜΕΤΟΧΙΚΟΙ ΤΙΤΛΟΙ ΚΑΙ ΚΟΙΝΕΣ ΜΕΤΟΧΕΣ ΔΥΟ ΚΑΤΗΓΟΡΙΩΝ

Α13. Η καθαρή θέση κάποιων οικονομικών 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 στο ύψος της συμμετοχής (για παράδειγμα, μέχρι και όχι περισσότερο από ένα καθορισμένο ποσό ανά μετοχή)·

β) μια κατηγορία κοινών μετοχών με διαφορετικό συντελεστή μερισμάτων από εκείνο άλλης κατηγορίας κοινών μετοχών αλλά χωρίς προνομιακά ή πρώτης σειράς δικαιώματα.

Α14. Για τον σκοπό του υπολογισμού των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή, η μετατροπή λαμβάνεται ως δεδομένο 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 οικονομικής οντότητας αναπροσαρμόζεται (ένα κέρδος μειώνεται και μια ζημία αυξάνεται) κατά το ποσό των μερισμάτων που δηλώθηκε στη 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)·

▼B

β) το εναπομένον κέρδος ή η ζημία επιμερίζεται στις κοινές μετοχές και τους συμμετέχοντες συμμετοχικούς τίτλους στο μέτρο που κάθε μέσο συμμετέχει στα κέρδη, σαν να είχε κατανεμηθεί όλο το κέρδος ή η ζημία της 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 οι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές που θεωρείται ότι έχουν εκδοθεί, συμπεριλαμβάνονται στις κοινές μετοχές σε κυκλοφορία.

ΜΕΡΙΚΩΣ ΚΑΤΑΒΛΗΘΕΙΣΕΣ ΜΕΤΟΧΕΣ

A15. Όπου κοινές μετοχές εκδίδονται αλλά δεν καταβάλλονται πλήρως, χρησιμοποιούνται στον υπολογισμό των βασικών κερδών ανά μετοχή ως κλάσμα κοινής μετοχής στο μέτρο που είχαν δικαίωμα συμμετοχής στα μερίσματα που αναλογούν σε μία πλήρως καταβληθείσα κοινή μετοχή, κατά τη διάρκεια της περιόδου.

A16. Στο μέτρο που μερικώς καταβληθείσες μετοχές δεν έχουν δικαίωμα να συμμετέχουν σε μερίσματα κατά τη διάρκεια της περιόδου, αντιμετωπίζονται σαν να ισοδυναμούσαν με δικαιώματα προαίρεσης ή αγοράς μετοχών, στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή. Το μη καταβληθέν 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.

▼B

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 34

Ενδιάμεση χρηματοοικονομική αναφορά

ΣΚΟΠΟΣ

Ο σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να προδιαγράψει το ελάχιστο περιεχόμενο μιας ενδιάμεσης οικονομικής αναφοράς και να προδιαγράψει τις αρχές αναγνώρισης και επιμέτρησης στις πλήρεις ή συνοπτικές οικονομικές καταστάσεις για μια ενδιάμεση περίοδο. Η έγκαιρη και αξιόπιστη κατάρτιση ενδιάμεσων οικονομικών εκθέσεων βελτιώνει τη δυνατότητα των επενδυτών, πιστωτών και άλλων να κατανοούν την ικανότητα μιας οικονομικής οντότητας να δημιουργεί κέρδη και ταμιακές ροές, την οικονομική θέση και τη ρευστότητα της.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

1. Το παρόν Πρότυπο δεν καθορίζει ποιες οικονομικές οντότητες έχουν υποχρέωση να δημοσιεύουν ενδιάμεσες οικονομικές αναφορές, πόσο συχνά ή πόσο γρήγορα μετά από το τέλος μιας ενδιάμεσης περιόδου. Όμως, κυβερνήσεις, εποπτικά όργανα χρηματιστηρίων, χρηματιστήρια και λογιστικά σώματα συχνά απαιτούν οι οικονομικές οντότητες των οποίων ομολογίες ή μετοχές διαπραγματεύονται δημόσια να δημοσιεύουν ενδιάμεσες οικονομικές αναφορές. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται αν μια οικονομική οντότητα έχει υποχρέωση ή επιλέγει να δημοσιεύει μια ενδιάμεση οικονομική αναφορά σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς. Η επιτροπή των διεθνών λογιστικών προτύπων ([1]) ενθαρρύνει τις οικονομικές οντότητες των οποίων οι τίτλοι αποτελούν αντικείμενο δημόσιας διαπραγμάτευσης, να παρέχουν ενδιάμεσες οικονομικές αναφορές οι οποίες συμμορφώνονται προς τις αρχές αναγνώρισης, επιμέτρησης και γνωστοποίησης που τίθενται σε αυτό το Πρότυπο. Ειδικότερα, οι εισηγμένες οικονομικές οντότητες ενθαρρύνονται:

   α) να παρέχουν ενδιάμεσες οικονομικές αναφορές τουλάχιστον κατά το τέλος του πρώτου εξαμήνου του οικονομικού έτους τους και

   β) να καθιστούν τις ενδιάμεσες οικονομικές αναφορές τους διαθέσιμες όχι αργότερα από 60 ημέρες μετά τη λήξη της ενδιάμεσης περιόδου.

2. Κάθε οικονομική αναφορά, ετήσια ή ενδιάμεση, εκτιμάται κατ' ιδίαν ως προς τη συμμόρφωση της προς στα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς. Το γεγονός ότι μια οικονομική οντότητα μπορεί να μην έχει παράσχει ενδιάμεσες οικονομικές αναφορές κατά τη διάρκεια ενός συγκεκριμένου οικονομικού έτους ή μπορεί να έχει παράσχει ενδιάμεσες οικονομικές αναφορές που να μη συμμορφώνονται με το παρόν Πρότυπο, δεν εμποδίζει τη συμμόρφωση των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων της οικονομικής οντότητας με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, αν οι καταστάσεις αυτές συμμορφώνονται κατά τα λοιπά.

3. Αν η ενδιάμεση οικονομική αναφορά μιας οικονομικής οντότητας περιγράφεται ως συμμορφούμενη με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, αυτή πρέπει να συμμορφώνεται με όλες τις απαιτήσεις του παρόντος 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:

([1]) Την επιτροπή των διεθνών λογιστικών προτύπων διαδέχτηκε το συμβούλιο των διεθνών λογιστικών προτύπων, που άρχισε να λειτουργεί από το 2001.

▼B

Ενδιάμεση περίοδος είναι μια περίοδος χρηματοοικονομικής αναφοράς μικρότερη από ένα πλήρες οικονομικό έτος.

▼M5

Ενδιάμεση χρηματοοικονομική αναφορά σημαίνει μια οικονομική αναφορά που περιέχει είτε πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων (όπως περιγράφονται στο Δ.Λ.Π. 1 *Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων* (όπως αναθεωρήθηκε το 2007)) είτε μια σειρά συνοπτικών οικονομικών καταστάσεων (όπως περιγράφονται σε αυτό το Πρότυπο) για μία ενδιάμεση περίοδο.

▼B

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΜΙΑΣ ΕΝΔΙΑΜΕΣΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ

▼M49

5. Το ΔΛΠ 1 ορίζει ότι μια πλήρης σειρά οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνει τα εξής στοιχεία:

▼M36

(α) κατάσταση οικονομικής θέσης στο τέλος της περιόδου,

(β) κατάσταση αποτελεσμάτων και λοιπών συνολικών εσόδων για την περίοδο,

(γ) κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων για την περίοδο,

(δ) κατάσταση των ταμειακών ροών για την περίοδο,

▼M49

(ε) σημειώσεις, που περιλαμβάνουν σημαντικές λογιστικές πολιτικές και άλλες επεξηγηματικές πληροφορίες,

▼M36

(εα) συγκριτική πληροφόρηση σχετικά με την προηγούμενη περίοδο, όπως ορίζεται στις παραγράφους 38 και 38Α του ΔΛΠ 1, και

(στ) κατάσταση οικονομικής θέσης κατά την έναρξη της προηγούμενης περιόδου όταν μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει αναδρομικά μια λογιστική πολιτική ή επαναδιατυπώνει αναδρομικά στοιχεία των οικονομικών της καταστάσεων ή όταν ανακατατάσσει στοιχεία των οικονομικών της καταστάσεων σύμφωνα με τις παραγράφους 40Α–40Δ του ΔΛΠ 1.

Οι οικονομικές οντότητες επιτρέπεται να χρησιμοποιούν ονομασίες για τις καταστάσεις διαφορετικές από εκείνες που εμφανίζονται στο παρόν Πρότυπο. Για παράδειγμα, μια οντότητα μπορεί να χρησιμοποιήσει την ονομασία «κατάσταση συνολικών εσόδων» αντί της ονομασίας «κατάσταση αποτελεσμάτων και λοιπών συνολικών εσόδων».

▼B

6. Προς όφελος της έγκαιρης πληροφόρησης και του περιορισμού του κόστους και για να αποφεύγει επανάληψη πληροφοριών που παρασχέθηκαν προηγουμένως, μια οικονομική οντότητα 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 αναφοράς ως αυτό που περιλαμβάνει συνοπτικές οικονομικές καταστάσεις και επιλεγμένες επεξηγηματικές σημειώσεις. Σκοπός της ενδιάμεσης οικονομικής αναφοράς είναι να παρέχει μια 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.

7. Καμία διάταξη του παρόντος προτύπου δεν έχει σκοπό να απαγορεύει ή να αποθαρρύνει μια οικονομική οντότητα από τη δημοσίευση μιας πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων (όπως αυτές περιγράφονται στο ΔΛΠ 1) στην ενδιάμεση οικονομική αναφορά της αντί συνοπτικών οικονομικών καταστάσεων και επιλεγμένων επεξηγηματικών σημειώσεων. Το παρόν Πρότυπο ούτε απαγορεύει ούτε αποθαρρύνει μια οικονομική οντότητα από το να συμπεριλαμβάνει στις συνοπτικές ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις περισσότερα από τα ελάχιστα συγκεκριμένα κονδύλια ή τις επιλεγμένες επεξηγηματικές σημειώσεις όπως τίθενται σε αυτό το Πρότυπο. Οι οδηγίες αναγνώρισης και επιμέτρησης σε αυτό το Πρότυπο εφαρμόζονται επίσης στις πλήρεις οικονομικές καταστάσεις για μια 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 Πρότυπα.

▼B

Ελάχιστες συνιστώσες μιας ενδιάμεσης οικονομικής αναφοράς

▼M31

8. Μια ενδιάμεση οικονομική αναφορά θα περιλαμβάνει, τουλάχιστον, τις ακόλουθες συνιστώσες:

▼M5

(α) συνοπτική κατάσταση οικονομικής θέσης,

▼M31

(β) συνοπτική κατάσταση ή συνοπτικές καταστάσεις των αποτελεσμάτων και των λοιπών συνολικών εσόδων,

▼M5

(γ) συνοπτική κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων,

(δ) συνοπτική κατάσταση των ταμιακών ροών και

(ε) επιλεγμένες επεξηγηματικές σημειώσεις.

▼M31

8Α. Εάν μια οικονομική οντότητα παρουσιάσει τα στοιχεία των αποτελεσμάτων σε ξεχωριστή κατάσταση όπως περιγράφηκε στην παράγραφο 10Α του Δ.Λ.Π. 1 (όπως τροποποιήθηκε το 2011), θα παρουσιάζει ενδιάμεση συνοπτική πληροφόρηση ξεκινώντας από εκείνη την κατάσταση.

▼B

Τύπος και περιεχόμενο των ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων

9. Αν μια οικονομική οντότητα δημοσιεύει μια πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων στην ενδιάμεση οικονομική αναφορά της, ο τύπος και το περιεχόμενο αυτών των καταστάσεων θα ανταποκρίνεται στις απαιτήσεις του ΔΛΠ 1 για μια πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων.

10. Αν μια οικονομική οντότητα δημοσιεύει μια σειρά συνοπτικών οικονομικών καταστάσεων στην ενδιάμεση οικονομική αναφορά της, αυτές οι συνοπτικές καταστάσεις θα 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. Πρόσθετα συγκεκριμένα κονδύλια ή σημειώσεις θα περιλαμβάνονται αν η παράλειψη τους θα έκανε τις συνοπτικές ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις παραπλανητικές.

▼M8

11. Στην κατάσταση που παρουσιάζει τα συστατικά στοιχεία των αποτελεσμάτων για ενδιάμεση περίοδο, μια οικονομική οντότητα παρουσιάζει βασικά και απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή για την περίοδο που η οικονομική οντότητα βρίσκεται εντός του πεδίου εφαρμογής του Δ.Λ.Π. 33 *Κέρδη ανά Μετοχή* ([1]).

▼M31

11Α. Εάν μια οικονομική οντότητα παρουσιάσει τα στοιχεία των αποτελεσμάτων σε ξεχωριστή κατάσταση όπως περιγράφηκε στην παράγραφο 10Α του Δ.Λ.Π. 1 (όπως τροποποιήθηκε το 2011), θα παρουσιάζονται στην εν λόγω κατάσταση τα βασικά και τα απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή.

([1]) Η παράγραφος αυτή τροποποιήθηκε από τις *Βελτιώσεις στα Δ.Π.Χ.Α.* που εκδόθηκαν τον Μάιο του 2008 για τη διευκρίνιση του πεδίου εφαρμογής του Δ.Λ.Π. 34

▼B

►M5 12. Το Δ.Λ.Π. 1 (όπως αναθεωρήθηκε το 2007) παρέχει καθοδήγηση σχετικά με τη δομή των οικονομικών καταστάσεων. ◄ Η Οδηγία Εφαρμογής του ΔΛΠ 1 απεικονίζει τρόπους με τους οποίους μπορεί να παρουσιαστεί η ►M5 κατάσταση οικονομικής θέσης ◄, η κατάσταση αποτελεσμάτων και η κατάσταση μεταβολών των ίδιων κεφαλαίων.

▼M5

_____

▼B

14. Μια ενδιάμεση οικονομική αναφορά καταρτίζεται σε μια ενοποιημένη βάση, αν οι πιο πρόσφατες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής οντότητας ήταν ενοποιημένες καταστάσεις. Οι ατομικές οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρείας δεν είναι σύμφωνες ή συγκρίσιμες με τις ενοποιημένες καταστάσεις στην πιο πρόσφατη ετήσια οικονομική αναφορά. Αν στην ετήσια οικονομική αναφορά μιας οικονομικής οντότητας περιλαμβάνονται οι ατομικές οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρείας επιπρόσθετα από τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, αυτό το Πρότυπο ούτε απαιτεί ούτε απαγορεύει τη συμπερίληψη των ατομικών καταστάσεων της μητρικής στην ενδιάμεση οικονομική αναφορά της οικονομικής οντότητας.

▼M29

Ουσιώδη γεγονότα και συναλλαγές

15. Μια οικονομική οντότητα θα περιλαμβάνει στην ενδιάμεση οικονομική αναφορά της μια επεξήγηση των γεγονότων και συναλλαγών που είναι ουσιώδεις για την κατανόηση των μεταβολών στην οικονομική θέση και επίδοση της οικονομικής οντότητας από τη λήξη της τελευταίας περιόδου ετήσιας αναφοράς. Οι πληροφορίες που γνωστοποιούνται σε σχέση με αυτά τα γεγονότα και τις συναλλαγές επικαιροποιούν τις σχετικές πληροφορίες που παρουσιάζονται στην πιο πρόσφατη ετήσια οικονομική αναφορά.

15Α. Ένας χρήστης της ενδιάμεσης οικονομικής αναφοράς μιας οικονομικής οντότητας θα έχει πρόσβαση στην πιο πρόσφατη ετήσια οικονομική αναφορά αυτής της οικονομικής οντότητας. Δεν είναι αναγκαίο, λοιπόν, οι σημειώσεις μιας ενδιάμεσης οικονομικής αναφοράς να παρέχουν σχετικά επουσιώδεις επικαιροποιήσεις στις πληροφορίες που ήδη αναφέρονταν στις σημειώσεις στην πιο πρόσφατη ετήσια αναφορά.

▼M52

15Β. Παρακάτω παρουσιάζεται κατάλογος των γεγονότων και των συναλλαγών για τα οποία απαιτούνται γνωστοποιήσεις εάν είναι ουσιώδη: ο κατάλογος δεν είναι εξαντλητικός.

▼M29

α) η υποτίμηση αποθεμάτων στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία και η αναστροφή μιας τέτοιας υποτίμησης·

▼M52

β) αναγνώριση ζημίας από την απομείωση της αξίας χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, ενσώματων παγίων, άυλων περιουσιακών στοιχείων, περιουσιακών στοιχείων που απορρέουν από συμβάσεις με πελάτες ή άλλων περιουσιακών στοιχείων και η αναστροφή μιας τέτοιας ζημίας απομείωσης·

▼M29

γ) η αναστροφή κάθε πρόβλεψης για κόστη αναδιάρθρωσης·

δ) αποκτήσεις και πωλήσεις στοιχείων των ενσωμάτων παγίων·

ε) δεσμεύσεις για την αγορά ενσωμάτων παγίων·

στ) νομικοί διακανονισμοί·

ζ) διορθώσεις λαθών προγενέστερων περιόδων·

η) αλλαγές στην επιχείρηση ή στις οικονομικές περιστάσεις που έχουν επιπτώσεις στην εύλογη αξία των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων της οικονομικής οντότητας, ασχέτως του εάν τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία ή οι υποχρεώσεις αναγνωρίζονται στην εύλογη αξία ή στο αποσβεσμένο κόστος·

θ) κάθε ανεξόφλητο δάνειο ή αθέτηση συμφωνίας δανεισμού που δεν έχει αποκατασταθεί την ημερομηνία του ισολογισμού ή πριν από αυτήν·

▼M29

ι) συναλλαγές με συνδεόμενα μέρη

ια) μεταφορές μεταξύ των επιπέδων της ιεραρχίας εύλογης αξίας που χρησιμοποιούνται στην επιμέτρηση της εύλογης αξίας των χρηματοοικονομικών μέσων·

ιβ) μεταβολές στην ταξινόμηση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων συνεπεία της αλλαγής του σκοπού ή της χρήσης αυτών των περιουσιακών στοιχείων· και

ιγ) μεταβολές σε ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία.

15Γ. Τα επιμέρους ΔΠΧΑ παρέχουν κατευθύνσεις σχετικά με τις απαιτήσεις γνωστοποίησης για πολλά από τα στοιχεία που απαριθμούνται στην παράγραφο 15Β. Όταν ένα γεγονός ή μια συναλλαγή είναι ουσιώδη για την κατανόηση των μεταβολών στην οικονομική θέση ή τις επιδόσεις μιας οικονομικής οντότητας από την τελευταία ετήσια περίοδο αναφοράς, η ενδιάμεση οικονομική αναφορά της πρέπει να παρέχει μια επεξήγηση και μια επικαιροποίηση των σχετικών πληροφοριών που περιλαμβάνονταν στις οικονομικές καταστάσεις της τελευταίας ετήσιας περιόδου αναφοράς.

———————

Άλλες γνωστοποιήσεις

▼M52

16Α. **Πέραν της γνωστοποίησης ουσιωδών γεγονότων και συναλλαγών σύμφωνα με τις παραγράφους 15-15Γ, μια οικονομική οντότητα περιλαμβάνει τις ακόλουθες πληροφορίες στις σημειώσεις των ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεών της, εάν δεν γνωστοποιούνται αλλού στην ενδιάμεση οικονομική αναφορά. Οι πληροφορίες κανονικά απεικονίζονται σε οικονομική βάση έως τη λήξη της περιόδου:**

▼M29

α) μια δήλωση ότι οι ίδιες λογιστικές πολιτικές και μέθοδοι υπολογισμού ακολουθούνται στις ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις σε σύγκριση με τις πιο πρόσφατες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις ή, αν τέτοιες πολιτικές ή μέθοδοι έχουν μεταβληθεί, μια περιγραφή της φύσης και του αποτελέσματος των μεταβολών.

β) επεξηγηματικά σχόλια σχετικά με την εποχικότητα ή περιοδικότητα των ενδιάμεσων επιχειρηματικών δραστηριοτήτων.

γ) τη 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 συχνότητάς τους.

δ) τη 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.

ε) εκδόσεις, επαναγορές και εξοφλήσεις χρεωστικών και συμμετοχικών τίτλων.

στ) μερίσματα που πληρώνονται (συγκεντρωτικά ή κατά μετοχή) ξεχωριστά για κοινές μετοχές και άλλες μετοχές.

▼M36

ζ) οι ακόλουθες πληροφορίες κατά τομέα (η γνωστοποίηση κατά τομέα πληροφόρησης απαιτείται στην ενδιάμεση οικονομική αναφορά μιας οικονομικής οντότητας μόνο αν το ΔΠΧΑ 8 *Λειτουργικοί τομείς* απαιτεί από την οντότητα να γνωστοποιεί την κατά τομέα πληροφόρηση στις ετήσιες οικονομικές της καταστάσεις):

▼M29

(i) έσοδα από εξωτερικούς πελάτες εφόσον περιλαμβάνονται στην επιμέτρηση του κέρδους ή της ζημίας του τομέα που έχουν διαπιστωθεί από το ανώτατο στέλεχος λήψης αποφάσεων σχετικών με τη λειτουργία της οντότητας ή που του υποβάλλονται σε τακτική βάση με άλλο τρόπο.

(ii) διατομεακά έσοδα εφόσον περιλαμβάνονται στην επιμέτρηση του κέρδους ή της ζημίας του τομέα που έχουν διαπιστωθεί από το ανώτατο στέλεχος λήψης αποφάσεων σχετικών με τη λειτουργία της οντότητας ή που του υποβάλλονται σε τακτική βάση με άλλο τρόπο.

(iii) την επιμέτρηση του κέρδους ή της ζημίας του τομέα.

▼M36

(iv) επιμέτρηση των συνολικών στοιχείων ενεργητικού και παθητικού για συγκεκριμένο τομέα, αν τα εν λόγω ποσά γνωστοποιούνται τακτικά στον επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων και αν έχει υπάρξει ουσιώδης μεταβολή σε σχέση με το ποσό που γνωστοποιήθηκε στις τελευταίες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις για τον συγκεκριμένο τομέα.

▼M29

(v) περιγραφή των διαφορών από τις τελευταίες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις στη βάση της τομεακής δομής ή στη βάση της επιμέτρησης του κέρδους ή της ζημίας του τομέα.

(vi) συμφωνία μεταξύ του συνόλου των αποτιμήσεων κέρδους ή ζημίας των προς παρουσίαση τομέων και του κέρδους ή της ζημίας της οικονομικής οντότητας πριν από το έξοδα φόρου εισοδήματος (έσοδα φόρου) και τις διακοπείσες δραστηριότητες. Ωστόσο, εάν μια οικονομική οντότητα κατανέμει σε τομείς προς παρουσίαση, στοιχεία όπως έξοδα (έσοδα) φόρου, η οντότητα μπορεί να συμφωνήσει το σύνολο των αποτιμήσεων κέρδους ή ζημίας των τομέων με το κέρδος ή τη ζημία της οντότητας μετά από τα στοιχεία αυτά. Όλα τα ουσιώδη στοιχεία συμφωνίας προσδιορίζονται και περιγράφονται ξεχωριστά στην εν λόγω συμφωνία.

η) γεγονότα μεταγενέστερα της ενδιάμεσης περιόδου, που δεν έχουν απεικονιστεί στις οικονομικές καταστάσεις για την ενδιάμεση περίοδο.

θ) η επίδραση των αλλαγών στη σύνθεση της οντότητας κατά τη διάρκεια της ενδιάμεσης περιόδου, περιλαμβανομένων συνενώσεων επιχειρήσεων, απόκτησης ή απώλειας του ελέγχου θυγατρικών και μακροπρόθεσμων επενδύσεων, αναδιαρθρώσεων και διακοπτόμενων δραστηριοτήτων. Σε περίπτωση συνενώσεων επιχειρήσεων, η οντότητα θα γνωστοποιεί τις πληροφορίες που απαιτούνται από το ΔΠΧΑ 3 *Συνενώσεις επιχειρήσεων*.

▼M33

ι) για χρηματοοικονομικά μέσα, οι γνωστοποιήσεις για την εύλογη αξία που απαιτούνται βάσει των παραγράφων 91-93 στοιχείο η), 94-96, 98 και 99 του ΔΠΧΑ 13 *Επιμέτρηση εύλογης αξίας* και των παραγράφων 25, 26 και 28-30 του ΔΠΧΑ 7 *Χρηματοοικονομικά μέσα: Γνωστοποιήσεις*.

▼M38

ια) για οικονομικές οντότητες που καθίστανται ή παύουν να συνιστούν εταιρείες επενδύσεων, όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 10 *Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις*, οι γνωστοποιήσεις του ΔΠΧΑ 12 *Γνωστοποίηση συμμετοχών σε άλλες οντότητες* παράγραφος 9Β.

▼M52

ιβ) τον διαχωρισμό των εσόδων από συμβάσεις με πελάτες που απαιτείται σύμφωνα με τις παραγράφους 114–115 του ΔΠΧΑ 15 *Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες*.

▼M29

▼B

Γνωστοποίηση συμμόρφωσης με τα ΔΠΧΑ

19. Αν η ενδιάμεση οικονομική αναφορά μιας οικονομικής οντότητας είναι σύμφωνη με το παρόν Πρότυπο, αυτό το γεγονός θα γνωστοποιείται. Μια ενδιάμεση οικονομική αναφορά δεν θα περιγράφεται ως συμμορφούμενη με τα Πρότυπα, εκτός αν συμμορφώνεται με όλες τις απαιτήσεις των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς.

Περίοδοι για τις οποίες απαιτείται η παρουσίαση ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων

▼M31

20. Οι ενδιάμεσες αναφορές θα περιλαμβάνουν ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις (συνοπτικές ή πλήρεις) για περιόδους ως ακολούθως:

▼B

α) ισολογισμό κατά το τέλος της τρέχουσας ενδιάμεσης περιόδου και ένα συγκριτικό ισολογισμό κατά το τέλος του αμέσως προηγούμενου οικονομικού έτους·

▼M31

β) καταστάσεις αποτελεσμάτων και λοιπών συνολικών εσόδων της τρέχουσας ενδιάμεσης περιόδου και σωρευτικά για το τρέχον οικονομικό έτος μέχρι τέλους περιόδου με συγκριτικές καταστάσεις αποτελεσμάτων και λοιπών συνολικών εσόδων για τις συγκρίσιμες ενδιάμεσες περιόδους (τρέχουσα και σωρευτικά μέχρι τέλους περιόδου) του αμέσως προηγούμενου οικονομικού έτους. Όπως επιτρέπεται από το Δ.Λ.Π. 1 (όπως τροποποιήθηκε το 2011), μία ενδιάμεση αναφορά μπορεί να περιλαμβάνει για την περίοδο κατάσταση ή καταστάσεις αποτελεσμάτων και λοιπών συνολικών εσόδων·

▼B

γ) κατάσταση που δείχνει μεταβολές στην καθαρή θέση σωρευτικά για το τρέχον οικονομικό έτος μέχρι το τέλος της περιόδου, με μια συγκριτική κατάσταση για τη συγκρίσιμη αντίστοιχη περίοδο του αμέσως προηγούμενου οικονομικού έτους και

δ) ►M5 κατάσταση των ταμιακών ροών ◄ σωρευτικά για το τρέχον οικονομικό έτος μέχρι το τέλος της περιόδου, με μια συγκριτική κατάσταση για τη συγκρίσιμη περίοδο του αμέσως προηγούμενου οικονομικού έτους.

21. Για μια οικονομική οντότητα της οποίας οι εργασίες είναι κυρίως εποχιακές, οικονομική πληροφόρηση για τους δώδεκα μήνες ►M5 μέχρι το τέλος της ενδιάμεσης περιόδου ◄ και συγκριτική πληροφόρηση για την προηγούμενη δωδεκάμηνη περίοδο μπορεί να είναι χρήσιμη. Κατ' ακολουθία, οικονομικές οντότητες 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 μια οικονομική οντότητα που συντάσσει αναφορές εξαμηνιαίως και από μια οικονομική οντότητα που συντάσσει αναφορές τριμηνιαίως.

Σημαντικότητα

23. Κατά την απόφαση πως να αναγνωρίζεται, επιμετράται, ταξινομείται ή γνωστοποιείται ένα στοιχείο για τους σκοπούς της ενδιάμεσης χρηματοοικονομικής αναφοράς, η σημαντικότητα θα εκτιμάται σε σχέση με τα οικονομικά δεδομένα της ενδιάμεσης περιόδου. Όταν γίνονται εκτιμήσεις της σημαντικότητας, θα αναγνωρίζεται ότι οι ενδιάμεσες επιμετρήσεις μπορεί να βασίζονται σε μεγαλύτερό βαθμό σε εκτιμήσεις από ότι οι επιμετρήσεις των ετήσιων οικονομικών δεδομένων.

24. Τόσο το ΔΛΠ 1 *όσο* 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 διακοπείσες 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.

▼B

25. Παρότι 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 στη 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 μια 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.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΣΤΙΣ ΕΤΗΣΙΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

26. Αν μια εκτίμηση ενός ποσού που απεικονίζεται σε μια ενδιάμεση περίοδο μεταβάλλεται ουσιωδώς κατά τη διάρκεια της τελευταίας ενδιάμεσης περιόδου του οικονομικού έτους, αλλά μια ατομική οικονομική αναφορά δεν δημοσιεύεται για αυτήν την τελευταία ενδιάμεση περίοδο, η φύση και το ποσό αυτής της μεταβολής στην εκτίμηση θα γνωστοποιείται σε μια σημείωση στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις για αυτό το οικονομικό έτος.

27. Το ΔΛΠ 8 απαιτεί γνωστοποίηση του είδους και (αν είναι εφικτό) του ποσού μιας μεταβολής στην εκτίμηση που είτε έχει μια σημαντική επίδραση στην τρέχουσα περίοδο είτε αναμένεται να έχει μια ουσιαστική επίδραση στις επόμενες περιόδους. Η παράγραφος 16 στοιχείο δ) αυτού του Προτύπου απαιτεί παρόμοια γνωστοποίηση σε μια 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 οικονομική οντότητα δεν απαιτείται να συμπεριλάβει επιπρόσθετες οικονομικές πληροφορίες της ενδιάμεσης περιόδου στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της.

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ

Ίδιες λογιστικές πολιτικές όπως στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις

28. Μια οικονομική οντότητα θα εφαρμόζει τις ίδιες λογιστικές αρχές και πολιτικές στις ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις της που εφαρμόζονται στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της, εκτός από μεταβολές λογιστικών αρχών και πολιτικών που έγιναν μετά την ημερομηνία των πιο πρόσφατων ετήσιων οικονομικών καταστάσεων, οι οποίες πρέπει να αντικατοπτρίζονται στις επόμενες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις. Όμως, η συχνότητα σύνταξης αναφορών μιας οικονομικής οντότητας (ετησίως, εξαμηνιαίως ή τριμηνιαίως) δεν πρέπει να επηρεάζει την επιμέτρηση των ετήσιων αποτελεσμάτων της. Για να επιτευχθεί αυτός ο αντικειμενικός στόχος, οι επιμετρήσεις για τους σκοπούς της ενδιάμεσης αναφοράς θα γίνονται πάνω σε μια βάση από την έναρξη μέχρι τέλους περιόδου.

29. Θεωρώντας ότι μια οικονομική οντότητα πρέπει να εφαρμόζει τις ίδιες λογιστικές πολιτικές στις ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις της, όπως στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της, μπορεί να φαίνεται ότι υποδηλώνει πως οι επιμετρήσεις της ενδιάμεσης περιόδου γίνονται, ως αν κάθε ενδιάμεση περίοδος είναι αυτόνομη, ως μια ανεξάρτητη περίοδος αναφοράς. Όμως, με την πρόβλεψη ότι η συχνότητα των αναφορών μιας οικονομικής οντότητας δεν πρέπει να επηρεάζει την επιμέτρηση των ετήσιων αποτελεσμάτων της, η παράγραφος 28 αναγνωρίζει ότι μια ενδιάμεση περίοδος είναι ένα τμήμα ενός ευρύτερου οικονομικού έτους. Οι κατά την ημερομηνία λήξης της ενδιάμεσης, από έναρξης της περιόδου, επιμετρήσεις μπορεί να περικλείουν μεταβολές σε εκτιμήσεις ποσών που απεικονίζονται σε προηγούμενες ενδιάμεσες περιόδους του τρέχοντος οικονομικού έτους. Όμως, οι αρχές για αναγνώριση περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων, εσόδων και εξόδων σε ενδιάμεσες περιόδους είναι οι ίδιες, όπως σε ετήσιες οικονομικές καταστάσεις.

▼B

30. Για παράδειγμα:

α) Οι αρχές αναγνώρισης και επιμέτρησης ζημιών από υποτιμήσεις αποθεμάτων, αναδιαρθρώσεις ή απομειώσεις σε μια ενδιάμεση περίοδο είναι οι ίδιες όπως εκείνες που μια οικονομική οντότητα θα ακολουθούσε, αν κατάρτιζε μόνο ετήσιες οικονομικές καταστάσεις. Όμως, αν τέτοια κονδύλια αναγνωρίζονται και επιμετρώνται σε μια ενδιάμεση περίοδο και η εκτίμηση αλλάζει σε μια επόμενη ενδιάμεση περίοδο του οικονομικού έτους, η αρχική εκτίμηση μεταβάλλεται στην επόμενη ενδιάμεση περίοδο είτε με λογιστικοποίηση ενός επιπρόσθετου ποσού ζημίας ή με αναστροφή του προηγούμενα αναγνωρισμένου ποσού·

β) Ένα κόστος που δεν πληροί τον ορισμό ενός περιουσιακού στοιχείου κατά το τέλος μιας ενδιάμεσης περιόδου δεν παραμένει σαν περιουσιακό στοιχείο ►M5 στην κατάσταση οικονομικής θέσης ◄ είτε να αναμείνει 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· και

γ) έξοδο φόρου εισοδήματος αναγνωρίζεται σε κάθε ενδιάμεση περίοδο βασιζόμενο στην ορθή εκτίμηση του μέσου σταθμικού ετήσιου συντελεστή φόρου εισοδήματος που αναμένεται για το πλήρες οικονομικό έτος. Οφειλόμενα ποσά για έξοδο φόρου εισοδήματος σε μια ενδιάμεση περίοδο μπορεί να χρειάζεται να προσαρμοστούν σε μια 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*), η αναγνώριση είναι η «διαδικασία ενσωμάτωσης στον ισολογισμό ή στην ►M5 κατάσταση συνολικών εσόδων ◄ ενός κονδυλίου που ανταποκρίνεται στον ορισμό ενός στοιχείου και πληροί τα κριτήρια της αναγνώρισης». Οι ορισμοί των περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων, εσόδων και εξόδων είναι βασικοί στην αναγνώριση, ►M5 στο τέλος αμφότερων των ετήσιων και ενδιάμεσων περιόδων αναφοράς ◄.

32. Για περιουσιακά στοιχεία, οι ίδιοι έλεγχοι μελλοντικών οικονομικών ωφελειών εφαρμόζονται στις ενδιάμεσες ημερομηνίες και κατά το τέλος του οικονομικού έτους μιας οικονομικής οντότητας. Τα κόστη που, από τη φύση τους, δεν θα είχαν τις ιδιότητες, ως περιουσιακά στοιχεία στο τέλος του οικονομικού έτους, δεν θα είχαν αυτές τις ιδιότητες ούτε και στις ενδιάμεσες ημερομηνίες. Ομοίως, μια υποχρέωση ►M5 στο τέλος της ενδιάμεσης περιόδου αναφοράς ◄ πρέπει να αντιπροσωπεύει μια υπάρχουσα δέσμευση κατά αυτή την ημερομηνία, ακριβώς όπως πρέπει ►M5 στο τέλος μιας ετήσιας περιόδου αναφοράς ◄.

33. Ένα ουσιώδες χαρακτηριστικό των εσόδων και των εξόδων είναι ότι οι σχετικές εισροές και εκροές των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων έχουν ήδη πραγματοποιηθεί. Αν αυτές οι εισροές ή εκροές έχουν πραγματοποιηθεί, το σχετικό έσοδο και έξοδο αναγνωρίζεται· αλλιώς δεν αναγνωρίζεται Στο Πλαίσιο σημειώνεται ότι «τα έξοδα αναγνωρίζονται στην ►M5 κατάσταση συνολικών εσόδων ◄, όταν έχει προκύψει μείωση στα μελλοντικά οικονομικά οφέλη η οποία συνδέεται είτε με μείωση περιουσιακού στοιχείου είτε με αύξηση υποχρέωσης και επιπλέον μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία. …[Το] *Πλαίσιο* δεν επιτρέπει την αναγνώριση στοιχείων στον ισολογισμό που δεν ανταποκρίνονται στον ορισμό των περιουσιακών στοιχείων ή των υποχρεώσεων».

34. Κατά την επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων, εσόδων, εξόδων και ταμιακών ροών, που απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις της, μια οικονομική οντότητα που συντάσσει αναφορές μόνο ετησίως είναι σε θέση να λάβει υπόψη την πληροφόρηση που καθίσταται διαθέσιμη δια μέσου του οικονομικού έτους. Οι επιμετρήσεις της γίνονται, στην πραγματικότητα, πάνω σε μια βάση που διαρκεί από την έναρξη της περιόδου μέχρι τη λήξη της.

▼B

35. Μια οικονομική οντότητα που συντάσσει αναφορές εξαμηνιαίως χρησιμοποιεί πληροφόρηση διαθέσιμη κατά το μέσο του έτους ή λίγο μετέπειτα, ώστε να κάνει τις επιμετρήσεις στις οικονομικές καταστάσεις της για την περίοδο των πρώτων έξι μηνών και πληροφόρηση διαθέσιμη κατά το τέλος του έτους ή λίγο μετέπειτα για τη δωδεκάμηνη περίοδο. Οι δωδεκάμηνες επιμετρήσεις θα αντανακλούν πιθανές μεταβολές σε εκτιμήσεις των ποσών που απεικονίζονται για την πρώτη εξαμηνιαία περίοδο. Τα ποσά που απεικονίζονται στην ενδιάμεση οικονομική αναφορά για την πρώτη εξαμηνιαία περίοδο δεν προσαρμόζονται αναδρομικά. Η παράγραφος 16 στοιχείο δ) και η παράγραφος 26 απαιτούν, όμως, η φύση και το ποσό κάθε ουσιώδους μεταβολής σε εκτιμήσεις να γνωστοποιούνται.

36. Μια οικονομική οντότητα που συντάσσει αναφορές περισσότερο συχνά από εξαμηνιαίως, επιμετρά έσοδα και έξοδα σε μια βάση από την έναρξη μέχρι το τέλος της 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 παρουσιάσθηκαν σε προηγούμενες ενδιάμεσες περιόδους του οικονομικού έτους. Τα ποσά που παρουσιάσθηκαν σε προηγούμενες ενδιάμεσες περιόδους δεν προσαρμόζονται αναδρομικά. Η παράγραφος 16 στοιχείο δ) και η παράγραφος 26 απαιτούν, όμως, η φύση και το ποσό κάθε ουσιώδους μεταβολής σε εκτιμήσεις να γνωστοποιούνται.

Έσοδα που εισπράττονται εποχιακά, περιοδικά η περιπτωσιακά

37. Έσοδα που εισπράττονται εποχιακά, περιοδικά ή περιπτωσιακά μέσα σε ένα οικονομικό έτος πρέπει να μην προκαταλογίζονται ή αναβάλλονται σε μια ενδιάμεση ημερομηνία, αν αυτός ο προκαταλογισμός ή η αναβολή δεν θα ήταν ορθά κατά το τέλος του οικονομικού έτους της οικονομικής οντότητας.

38. Παραδείγματα περιλαμβάνουν έσοδα από μερίσματα, δικαιώματα και κρατικές επιχορηγήσεις. Επιπρόσθετα, μερικές οικονομικές οντότητες 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 αναγνωρίζονται όταν γίνονται.

Δαπάνες που πραγματοποιούνται με ακανόνιστο τρόπο κατά τη διάρκεια του οικονομικού έτους

39. Δαπάνες που πραγματοποιούνται ακανόνιστα κατά τη διάρκεια του οικονομικού έτους μιας οικονομικής οντότητας, θα προκαταλογίζονται ή θα αναβάλλονται για τους σκοπούς της ενδιάμεσης αναφοράς αν, και μόνο αν, είναι επίσης σωστό οι οικονομικές οντότητες να προκαταλογίζουν ή να αναβάλλουν τον καταλογισμό αυτού του είδους των δαπανών κατά το τέλος του οικονομικού έτους.

Εφαρμογή των αρχών αναγνώρισης και επιμέτρησης

40. Το προσάρτημα Β παρέχει παραδείγματα εφαρμογής των γενικών αρχών αναγνώρισης και επιμέτρησης που τίθενται στις παραγράφους 28-39.

Χρήση εκτιμήσεων

41. Οι διαδικασίες επιμέτρησης που ακολουθούνται σε μια ενδιάμεση οικονομική αναφορά θα 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 επίδοσης της οικονομικής οντότητας γνωστοποιούνται καταλλήλως. Καίτοι επιμετρήσεις σε αμφότερες τις ετήσιες και ενδιάμεσες οικονομικές αναφορές συχνά βασίζονται σε εύλογες εκτιμήσεις, η κατάρτιση των ενδιάμεσων οικονομικών αναφορών γενικώς θα απαιτούσε μια μεγαλύτερη χρήση εκτιμήσεων από ότι οι ετήσιες οικονομικές αναφορές.

▼B

42. Το προσάρτημα 3 παρέχει παραδείγματα χρήσης εκτιμήσεων σε ενδιάμεσες περιόδους.

ΕΠΑΝΑΔΙΑΤΥΠΩΣΗ ΤΩΝ ΑΝΑΦΟΡΩΝ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΕΝΔΙΑΜΕΣΩΝ ΠΕΡΙΟΔΩΝ

43. Μια μεταβολή σε λογιστική πολιτική, άλλη εκτός από εκείνη για την οποία η μεταβατική περίοδος καθορίζεται από ένα νέο ►M5 Δ.Π.Χ.Α. ◄, θα 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 προσαρμογή των οικονομικών καταστάσεων των προηγούμενων ενδιάμεσων περιόδων 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 εξασφαλίσει ότι μια μοναδική λογιστική πολιτική εφαρμόζεται σε μια συγκεκριμένη κατηγορία συναλλαγών επί ένα ολόκληρο οικονομικό έτος. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 8, μια μεταβολή σε λογιστική πολιτική αντανακλάται με αναδρομική εφαρμογή και την επαναδιατύπωση των οικονομικών δεδομένων όσο το δυνατόν περισσότερων προγενέστερων περιόδων. Όμως, αν το σωρευτικό 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 είτε αναδρομικά είτε, αν αυτό δεν είναι δυνατό, μελλοντικά, όχι αργότερα από την έναρξη του οικονομικού έτους.

45. Η δυνατότητα οι λογιστικές μεταβολές να αντανακλώνται σε μια ενδιάμεση ημερομηνία μέσα στο οικονομικό έτος, θα ισοδυναμούσε με το να εφαρμόζονται δύο διαφορετικές λογιστικές πολιτικές σε μια συγκεκριμένη κατηγορία συναλλαγών μέσα στο ίδιο οικονομικό έτος. Το αποτέλεσμα θα ήταν ενδιάμεσες επιμεριστικές δυσχέρειες, δυσνόητα αποτελέσματα χρήσεως και πολύπλοκη ανάλυση και κατανοητότητα των πληροφοριών της ενδιάμεσης περιόδου.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

46. Το Πρότυπο αυτό εφαρμόζεται για οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 1999 ή μετά από αυτήν. Η εφαρμογή νωρίτερα ενθαρρύνεται.

▼M5

47. Στο Δ.Λ.Π. 1 (όπως αναθεωρήθηκε το 2007) τροποποιήθηκε η ορολογία που χρησιμοποιείται στα Δ.Π.Χ.Α. Επιπρόσθετα, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 4, 5, 8, 11, 12 και 20, απαλείφθηκε η παράγραφος 13 και προστέθηκαν οι παράγραφοι 8Α και 11Α. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την 1η Ιανουαρίου 2009 ή μετά από αυτήν. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει το Δ.Λ.Π. 1 (που αναθεωρήθηκε το 2007) για προγενέστερη περίοδο, οι τροποποιήσεις εφαρμόζονται σε εκείνη την προγενέστερη περίοδο.

▼M12

48. Το Δ.Π.Χ.Α. 3 (όπως αναθεωρήθηκε από το Διεθνή Οργανισμό Λογιστικών Προτύπων το 2008) τροποποίησε την παράγραφο 16(θ) Μια οικονομική οντότητα θα εφαρμόζει αυτή την τροποποίηση για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την 1η Ιουλίου 2009 ή μετά από αυτήν. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει το Δ.Π.Χ.Α. 3 (που αναθεωρήθηκε το 2008) για προγενέστερη περίοδο, η εν λογω τροποποίηση πρέπει να εφαρμόζεται και για αυτή την προγενέστερη περίοδο.

▼**M29**

49. Τροποποιήθηκε η παράγραφος 15, προστέθηκαν οι παράγραφοι 15Α–15Γ και 16Α και διαγράφηκαν οι παράγραφοι 16-18 από *τις βελτιώσεις στα ΔΠΧΑ* που εκδόθηκαν τον Μάιο του 2010. Οι τροποποιήσεις τίθενται σε εφαρμογή από οντότητες για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2011 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Αν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις τροποποιήσεις αυτές για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼**M33**

50. Το ΔΠΧΑ 13, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο 2011, προβλέπει προσθήκη της παραγράφου 16Α(ι). Μια οντότητα θα πρέπει να εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 13.

▼**M31**

51. Η *Παρουσίαση των στοιχείων των λοιπών συνολικών εσόδων* (τροποποιήσεις στο Δ.Λ.Π. 1), που εκδόθηκε τον Ιούνιο 2011, τροποποίησε τις παραγράφους 8, 8Α, 11Α και 20. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές όταν εφαρμόζει το ΔΛΠ 1, όπως τροποποιήθηκε τον Ιούνιο του 2011.

▼**M36**

52. Με τον *κύκλο ετήσιων βελτιώσεων 2009–2011*, που εκδόθηκε τον Μάιο του 2012, τροποποιήθηκε η παράγραφος 5, υπό τη μορφή παρεπόμενης τροποποίησης οφειλόμενης στην τροποποίηση του ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων*. Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν την εν λόγω τροποποίηση αναδρομικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 *Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη* για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2013 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Αν μια οντότητα εφαρμόσει την εν λόγω τροποποίηση για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

53. Με τον *κύκλο ετήσιων βελτιώσεων 2009–2011*, που εκδόθηκε τον Μάιο του 2012, τροποποιείται η παράγραφος 16Α. Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν την εν λόγω τροποποίηση αναδρομικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 *Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη* για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2013 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Αν μια οντότητα εφαρμόσει την εν λόγω τροποποίηση για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼**M38**

54. *Εταιρείες επενδύσεων* (τροποποιήσεις στο ΔΠΧΑ 10, ΔΠΧΑ 12 και ΔΛΠ 27), που εκδόθηκαν τον Οκτώβριο του 2012, με τις οποίες προστέθηκε η παράγραφος 16Α. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις παρούσες τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2014. Επιτρέπεται η εφαρμογή νωρίτερα. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει νωρίτερα τις παρούσες τροποποιήσεις, θα εφαρμόσει συγχρόνως και όλες τις τροποποιήσεις που περιλαμβάνονται στις *Εταιρείες επενδύσεων*.

▼**M52**

55. Με το ΔΠΧΑ 15 *Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες*, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2014, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 15Β και 16Α. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 15, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις.

▼**M48**

56. Με τις *Ετήσιες βελτιώσεις των ΔΠΧΑ του κύκλου 2012-2014*, που εκδόθηκαν τον Σεπτέμβριο του 2014, τροποποιήθηκε η παράγραφος 16. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση αναδρομικά, σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 *Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη* για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2016 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή νωρίτερα. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει την τροποποίηση για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼**M49**

57. Με την *Πρωτοβουλία Γνωστοποίησης* (τροποποιήσεις στο ΔΛΠ 1), που εκδόθηκε τον Δεκέμβριο του 2014, τροποποιήθηκε η παράγραφος 5. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει την τροποποίηση αυτή για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2016 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή αυτής της τροποποίησης νωρίτερα.

▼B

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 36

Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων

ΣΚΟΠΟΣ

1. Ο σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να προδιαγράψει τις διαδικασίες που εφαρμόζει μια οικονομική 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 οικονομική οντότητα να αναγνωρίζει ζημία απομείωσης. Το Πρότυπο επίσης καθορίζει πότε μια οικονομική οντότητα πρέπει να αναστρέφει τη ζημία απομείωσης και προδιαγράφει τις γνωστοποιήσεις.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

▼M53

2. **Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται για τη λογιστική αντιμετώπιση της απομείωσης της αξίας όλων των περιουσιακών στοιχείων, εκτός από:**

▼B

α) αποθέματα (βλ. ΔΛΠ 2 *Αποθέματα*)·

▼M52

β) συμβατικά περιουσιακά στοιχεία και περιουσιακά στοιχεία που απορρέουν από το κόστος εξασφάλισης ή εκπλήρωσης σύμβασης, τα οποία αναγνωρίζονται σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 15 *Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες*·

▼B

γ) αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία (βλ. ΔΛΠ 12 *Φόροι εισοδήματος*)·

δ) περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν από παροχές σε εργαζομένους (βλ. ΔΛΠ 19 *Παροχές σε εργαζομένους*)·

▼M53

ε) τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που περιλαμβάνονται στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 9 *Χρηματοοικονομικά μέσα*·

▼B

στ) επενδύσεις σε ακίνητα που επιμετρώνται στην εύλογη αξία (βλ. ΔΛΠ 40 *Επενδύσεις σε ακίνητα*)·

▼M45

ζ) βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με αγροτική δραστηριότητα που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 41 *Γεωργία*, τα οποία επιμετρώνται στην εύλογη αξία μείον το κόστος διάθεσης·

▼B

η) το αναβαλλόμενο κόστος απόκτησης και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία, που προκύπτουν από τα συμβατικά δικαιώματα του ασφαλιστικού φορέα σύμφωνα με ασφαλιστήρια συμβόλαια που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 4 *Ασφαλιστήρια συμβόλαια* και

θ) μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία (ή ομάδες διάθεσης) που κατατάσσονται ως κατεχόμενα για πώληση σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 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, αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία, 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.

▼**M53**

4. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται σε χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως:

α) θυγατρικές, όπως ορίζονται στο ΔΠΧΑ 10 *Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις*·

β) συγγενείς επιχειρήσεις, όπως ορίζονται στο ΔΛΠ 28 *Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες*· και

γ) κοινοπραξίες, όπως ορίζονται στο ΔΠΧΑ 11 *Σχήματα υπό κοινό έλεγχο*.

Για απομείωση της αξίας άλλων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, ανατρέξτε στο ΔΠΧΑ 9.

5. Το παρόν Πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 9, σε επενδύσεις σε ακίνητα που επιμετρώνται στην εύλογη αξία σύμφωνα με το ΔΛΠ 40 ή σε βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με αγροτικές δραστηριότητες τα οποία επιμετρώνται στην εύλογη αξία αφαιρουμένου του κόστους πώλησης σύμφωνα με το ΔΛΠ 41. Ωστόσο, το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται σε περιουσιακά στοιχεία που παρουσιάζονται σε αναπροσαρμοσμένη αξία (ήτοι η εύλογη αξία κατά την ημερομηνία αναπροσαρμογής μείον κάθε μεταγενέστερη συσσωρευθείσα απόσβεση και τις μεταγενέστερες συσσωρευμένες ζημίες λόγω απομείωσης αξίας) σύμφωνα με άλλα ΔΠΧΑ, όπως η μέθοδος αναπροσαρμογής στο ΔΛΠ 16 *Ενσώματα πάγια* και στο ΔΛΠ 38 *Άυλα περιουσιακά στοιχεία*. Η μόνη διαφορά μεταξύ της εύλογης αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου και της εύλογης αξίας του μείον το κόστος διάθεσης είναι τα άμεσα επιπρόσθετα έξοδα που αποδίδονται στη διάθεση του περιουσιακού στοιχείου.

▼**M33**

α) (i) Εάν το κόστος διάθεσης είναι αμελητέο, το ανακτήσιμο ποσό του αναπροσαρμοσμένου περιουσιακού στοιχείου αναγκαστικά πλησιάζει ή είναι μεγαλύτερο από την αναπροσαρμοσμένη αξία του. Στην περίπτωση αυτή, εφόσον οι προϋποθέσεις αναπροσαρμογής πληρούνται, είναι απίθανο το αναπροσαρμοσμένο περιουσιακό στοιχείο να είναι απομειωμένο και το ανακτήσιμο ποσό να χρειάζεται να εκτιμηθεί.

(ii) [διαγράφηκε]

β) [διαγράφηκε]

γ) Εάν το κόστος διάθεσης δεν είναι αμελητέο, η εύλογη αξία μείον το κόστος διάθεσης του αναπροσαρμοσμένου περιουσιακού στοιχείου είναι αναγκαστικά μικρότερη από την εύλογη αξία του. Συνεπώς, το αναπροσαρμοσμένο περιουσιακό στοιχείο θα είναι απομειωμένο, εάν η αξία λόγω χρήσης του είναι μικρότερη από την αναπροσαρμοσμένη αξία του. Στην περίπτωση αυτή, εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις αναπροσαρμογής, η οντότητα εφαρμόζει αυτό το πρότυπο για να προσδιορίσει εάν το περιουσιακό στοιχείο δύναται να είναι απομειωμένο.

▼B

ΟΡΙΣΜΟΙ

▼M33

6. **Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται στο παρόν πρότυπο με τις έννοιες που προσδιορίζονται:**

[διαγράφηκε]

α) [διαγράφηκε]

β) [διαγράφηκε]

γ) [διαγράφηκε]

▼M12

_____

▼B

Λογιστική αξία είναι το ποσό στο οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται, μετά την αφαίρεση οποιωνδήποτε σωρευμένων αποσβέσεων 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 άλλων περιουσιακών στοιχείων ή ομάδων 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 το διαφορικό κόστος που είναι καταλογιστέο άμεσα στην πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών, μη συμπεριλαμβανομένων των χρηματοδοτικών 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 ([1]).

▼M33

***Εύλογη αξία* είναι η τιμή που θα λάμβανε μια οντότητα για την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου ή που θα κατέβαλε μια οντότητα για τη μεταβίβαση μιας υποχρέωσης σε μια κανονική συναλλαγή μεταξύ συμμετεχόντων στην αγορά κατά την ημερομηνία επιμέτρησης. (Βλ. ΔΠΧΑ 13 *Επιμέτρηση εύλογης αξίας.*)**

▼B

Ζημία απομείωσης είναι το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του.

Το *ανακτήσιμο ποσό* ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών, είναι η υψηλότερη αξία μεταξύ της εύλογης αξίας απομειωμένης κατά το ►M33 κόστος της διάθεσης ◄ και της αξίας λόγω χρήσης του.

Ωφέλιμη ζωή είναι:

α) η περίοδος κατά τη διάρκεια της οποίας ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να χρησιμοποιηθεί από την οικονομική οντότητα ή

β) το πλήθος των μονάδων παραγωγής ή όμοιων μονάδων που αναμένεται να αποκτήσει η οντότητα από το περιουσιακό στοιχείο.

([1]) Στην περίπτωση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου, για την «απόσβεση» χρησιμοποιείται γενικά στο αγγλικό κείμενο ο όρος «amortisation» αντί του όρου «depreciation». Οι δύο όροι έχουν την ίδια έννοια.

▼B

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 απαιτήσεις χρησιμοποιούν τον όρο «ένα περιουσιακό στοιχείο», αλλά εφαρμόζονται το ίδιο σε ένα μεμονωμένο περιουσιακό στοιχείο ή σε μια μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών. Το υπόλοιπο του παρόντος Προτύπου 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 μεμονωμένο περιουσιακό στοιχείο και σε μια 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 ασχολούνται με την αναγνώριση και επιμέτρηση των 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 μια μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών σε προηγούμενες περιόδους. Και πάλι, αυτές οι προϋποθέσεις χρησιμοποιούν τον όρο «ένα περιουσιακό στοιχείο», αλλά εφαρμόζονται εξίσου σε ένα μεμονωμένο περιουσιακό στοιχείο ή σε μια μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών. Επιπρόσθετες προϋποθέσεις τίθενται για ένα μεμονωμένο περιουσιακό στοιχείο στις παραγράφους 117-121, για μια 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 άυλα περιουσιακά στοιχεία με αόριστες ωφέλιμες ζωές για λόγους ελέγχου 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 μια ζημία απομείωσης μπορεί να έχει συμβεί: αν οποιαδήποτε από αυτές τις ενδείξεις παρουσιάζεται, η οικονομική οντότητα χρειάζεται να κάνει μια επίσημη εκτίμηση του ανακτήσιμου ποσού. Εκτός από την περιγραφή της παραγράφου 10, αυτό το Πρότυπο δεν επιβάλλει στην οικονομική οντότητα να κάνει μια επίσημη εκτίμηση του ανακτήσιμου ποσού αν δεν υπάρχει ένδειξη ότι υπάρχει ζημία απομείωσης.

9. Η οικονομική οντότητα εκτιμά στο ►**M5** τέλος κάθε περιόδου αναφοράς ◄, αν και κατά πόσο υπάρχει οποιαδήποτε ένδειξη ότι ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο. Αν οποιαδήποτε τέτοια ένδειξη υπάρχει, η οικονομική οντότητα θα εκτιμά το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου.

▼B

10. Ανεξάρτητα αν υπάρχει ένδειξη ζημίας απομείωσης, η οικονομική οντότητα επίσης θα:

α) ελέγχει για απομείωση άυλα περιουσιακά στοιχεία με αόριστη ωφέλιμη ζωή ή άυλα 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 έτους, με την προϋπόθεση ότι λαμβάνει χώρα την ίδια στιγμή κάθε έτους. Διαφορετικά άυλα περιουσιακά στοιχεία μπορούν να ελέγχονται για απομείωση σε διαφορετικούς χρόνους. Όμως, αν τέτοιο άυλο περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίστηκε αρχικά στην τρέχουσα ετήσια περίοδο, αυτό το άυλο περιουσιακό στοιχείο θα ελέγχεται για απομείωση πριν από το τέλος της τρέχουσας ετήσιας περιόδου·

β) ελέγχει την αποκτηθείσα σε συνένωση επιχειρήσεων υπεραξία για απομείωση σε ετήσια βάση σύμφωνα με τις παραγράφους 80-99.

11. Η δυνατότητα ενός άυλου 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, η οικονομική οντότητα να εξετάζει για απομείωση, τουλάχιστον ετησίως, τη λογιστική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που δεν είναι ακόμη διαθέσιμο προς χρήση.

▼M33

12. **Για να εκτιμήσει εάν υπάρχουν ενδείξεις απομείωσης της αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου, μια οντότητα θα λάβει υπόψη, κατ' ελάχιστο, τις ακόλουθες ενδείξεις:**

Εξωτερικές πηγές πληροφόρησης

α) **υπάρχουν παρατηρήσιμες ενδείξεις ότι η ~~αγοραία~~ αξία του περιουσιακού στοιχείου έχει μειωθεί κατά τη διάρκεια της περιόδου πολύ περισσότερο από ότι θα αναμενόταν ως αποτέλεσμα του χρόνου ή της κανονικής χρήσης του.**

▼B

β) σημαντικές μεταβολές που επιδρούν αρνητικά στην οικονομική 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 οικονομική 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 οικονομικής 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·

▼B

στ) σημαντικές μεταβολές, με δυσμενές αποτέλεσμα για την οικονομική 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 ([1])·

ζ) αποδείξεις διαθέσιμες από αναφορές εσωτερικού ελέγχου, που δείχνουν ότι η οικονομική απόδοση ενός περιουσιακού στοιχείου χειροτερεύει ή θα είναι χειρότερη από την αναμενόμενη.

▼M7

Το μέρισμα από θυγατρική, ►M32 κοινοπραξία ◄ ή συγγενή επιχείρηση

η) για μια επένδυση σε μια θυγατρική, ►M32 κοινοπραξία ◄ ή συγγενή επιχείρηση, ο επενδυτής αναγνωρίζει μέρισμα από την επένδυση και υπάρχουν διαθέσιμα στοιχεία ότι:

i) η λογιστική αξία της επένδυσης στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις υπερβαίνει τις λογιστικές αξίες των καθαρών περιουσιακών στοιχείων του εκδότη, περιλαμβανομένης και της σχετικής υπεραξίας, στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, ή

ii) τα μερίσματα κατά την περίοδο που ανακοινώνονται υπερβαίνουν τα συγκεντρωτικά συνολικά έσοδα της θυγατρικής, ►M32 κοινοπραξίας ◄ ή συγγενούς επιχείρησης.

▼B

13. Ο πίνακας της παραγράφου 12 δεν εξαντλεί το θέμα. Η οικονομική οντότητα μπορεί να αναγνωρίζει άλλες ενδείξεις ότι ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο και αυτές θα απαιτούσαν επίσης η οικονομική οντότητα να προσδιορίσει το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου ή, στην περίπτωση της υπεραξίας, να διεξάγει έλεγχο απομείωσης σύμφωνα με τις παραγράφους 80-99.

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.

([1]) Εφόσον ένα περιουσιακό στοιχείο πληροί τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενο προς πώληση (ή συμπεριλαμβάνεται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση), εξαιρείται από το πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου και αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5 *Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες*.

▼B

15. Όπως υποδηλώθηκε στην παράγραφο 10, το παρόν Πρότυπο απαιτεί ένα άυλο 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 σημαντικότητας 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 οικονομική 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 μια (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 οικονομική οντότητα δεν χρειάζεται να προβεί σε μια 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 μια ουσιώδη επίδραση στο προεξοφλητικό επιτόκιο που χρησιμοποιείται για ένα περιουσιακό στοιχείο, το οποίο έχει μια 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 οικονομική 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 μια 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 ►**M33** κόστος της διάθεσης ◄ και 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 απαιτήσεις χρησιμοποιούν τον όρο «ένα περιουσιακό στοιχείο», αλλά εφαρμόζονται το ίδιο σε ένα μεμονωμένο περιουσιακό στοιχείο ή σε μια μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών.

19. Δεν είναι πάντοτε αναγκαίο να προσδιορίζονται αμφότερες η εύλογη αξία απομειωμένη κατά ►**M33** το κόστος της διάθεσης ◄ 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.

▼M33

20. Δύναται να είναι εφικτή η επιμέτρηση της εύλογης αξίας μείον το κόστος διάθεσης, ακόμα και εάν δεν υπάρχει επίσημη χρηματιστηριακή τιμή σε ενεργό αγορά για πανομοιότυπο περιουσιακό στοιχείο. Ωστόσο, ορισμένες φορές δεν είναι δυνατή η επιμέτρηση της εύλογης αξίας μείον το κόστος διάθεσης διότι δεν υπάρχει βάση για την πραγματοποίηση μιας αξιόπιστης εκτίμησης της τιμής στην οποία θα λάμβανε χώρα μια κανονική συναλλαγή για την πώληση του περιουσιακού στοιχείου μεταξύ συμμετεχόντων στην αγορά κατά την ημερομηνία επιμέτρησης υπό τις τρέχουσες συνθήκες της αγοράς. Στην περίπτωση αυτή, η οντότητα δύναται να χρησιμοποιήσει την αξία λόγω χρήσης του περιουσιακού στοιχείου ως το ανακτήσιμο ποσό του.

▼B

21. Αν δεν υπάρχει κανένας λόγος να πιστεύει κανείς ότι η αξία λόγω χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει ουσιωδώς την εύλογη αξία απομειωμένη ►M33 το κόστος της διάθεσής ◄ του, η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου απομειωμένη ►M33 το κόστος της διάθεσής ◄ 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 μεμονωμένο 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 (βλ. παραγράφους 65-103), εκτός αν:

α) ►M33 εύλογη αξία μείον το κόστος της διάθεσης ◄ του περιουσιακού στοιχείου είναι υψηλότερη από τη λογιστική αξία του ή

▼M33

β) η αξία λόγω χρήσης του περιουσιακού στοιχείου δύναται να εκτιμηθεί ότι βρίσκεται κοντά στην εύλογη αξία μείον το κόστος διάθεσής του και η εύλογη αξία μείον το κόστος διάθεσης δύναται να προσδιοριστεί.

▼B

23. Σε μερικές περιπτώσεις, εκτιμήσεις, μέσοι όροι και εν συντομία υπολογισμοί μπορούν να παρέχουν μια λογική προσέγγιση των λεπτομερειακών υπολογισμών που απεικονίζονται σε αυτό το Πρότυπο, για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας απομειωμένης κατά ►M33 το κόστος της διάθεσης ◄ ή της αξίας λόγω χρήσης.

Η επιμέτρηση του ανακτήσιμου ποσού ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου με αόριστη ωφέλιμη ζωή

24. Η παράγραφος 10 απαιτεί να ελέγχεται για απομείωση ετησίως κάθε άυλο 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 άυλο 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 απομείωση 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·

▼B

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.

▼M33

Εύλογη αξία μείον το κόστος της διάθεσης

_____

▼B

►M33 28. Το κόστος διάθεσης, πέραν αυτού που έχει ήδη αναγνωριστεί ως υποχρεώσεις, αφαιρείται κατά τη επιμέτρηση της εύλογης αξίας μείον το κόστος διάθεσης. ◄ 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) 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 μια υποχρέωση και μόνο μια ►M33 εύλογη αξία μείον το κόστος της διάθεσης ◄ 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) μια εκτίμηση των μελλοντικών ταμιακών ροών που η οικονομική 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) το κόστος αντιμετώπισης της αβεβαιότητας που είναι σύμφυτη στο περιουσιακό στοιχείο και

ε) άλλα στοιχεία, όπως η έλλειψη ρευστότητας που οι συμμετέχοντες στην αγορά θα ενσωμάτωναν στον καθορισμό των μελλοντικών ταμιακών ροών που η οικονομική 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.

▼B

32. Τα στοιχεία που εντοπίστηκαν στην παράγραφος 30 στοιχεία 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 μια οικονομική 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 επιμέτρηση της αξίας λόγω χρήσης η οικονομική 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 μια μέγιστη περίοδο πέντε ετών, εκτός αν μια 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 οικονομική 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 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.

▼B

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 μια αύξηση στον 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 οικονομικές 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 οικονομική οντότητα λειτουργεί ή για την αγορά στην οποία το περιουσιακό στοιχείο χρησιμοποιείται.

38. Κατά τη χρησιμοποίηση πληροφοριών από οικονομικούς προϋπολογισμούς/προγνώσεις, η οικονομική 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 μια 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. Στις προβλέψεις ταμιακών εκροών περιλαμβάνονται τα καθημερινά έξοδα συντήρησης του περιουσιακού στοιχείου καθώς και μελλοντικά γενικά έξοδα, που μπορούν να αποδοθούν άμεσα ή να κατανεμηθούν πάνω σε μια 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 μια 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 κτήριο υπό κατασκευή ή για ένα αναπτυξιακό έργο που δεν έχει ακόμη ολοκληρωθεί.

▼B

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, χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία τέτοια, όπως εισπρακτέοι λογαριασμοί) 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) μια μελλοντική αναδιάρθρωση για την οποία η οικονομική οντότητα δεν έχει ακόμη δεσμευθεί ή

β) τη βελτίωση ή αναβάθμιση της επίδοσης 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 μια μελλοντική αναδιάρθρωση, για την οποία η οικονομική 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. Μια 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 οικονομική οντότητα είτε τον τρόπο με τον οποίο διεξάγονται οι επιχειρηματικές δραστηριότητες. Το ΔΛΠ 37 *Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία* περιέχει καθοδήγηση που διευκρινίζει πότε η οικονομική οντότητα δεσμεύεται για την υλοποίηση μιας αναδιάρθρωσης

47. Όταν η οικονομική οντότητα δεσμεύεται στην υλοποίηση μιας αναδιάρθρωσης, μερικά περιουσιακά στοιχεία μπορεί πιθανόν να επηρεάζονται από αυτήν την αναδιάρθρωση. Εφόσον η οικονομική 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 μια 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 οικονομική 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 (βλ. επεξηγηματικό παράδειγμα 6).

▼B

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 μια 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 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 προφόρου 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 οικονομική οντότητα αναμένει να λάβει από τη διάθεση του περιουσιακού στοιχείου, σε μια 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 ►**M33** εύλογη αξία μείον το κόστος της διάθεσης ◄ του περιουσιακού στοιχείου, εκτός του ότι, κατά την εκτίμηση αυτών των καθαρών ταμιακών ροών:

α) η οικονομική 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 οικονομική 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 οικονομική οντότητα αποκλείει επίσης την επίδραση αυτή από την εκτίμηση των καθαρών ταμιακών ροών κατά τη διάθεση.

▼M33

53Α. Η εύλογη αξία διαφέρει από την αξία λόγω χρήσης. Η εύλογη αξία αντανακλά τις υποθέσεις που θα χρησιμοποιούσαν οι συμμετέχοντες στην αγορά κατά την αποτίμηση του περιουσιακού στοιχείου. Αντιθέτως, η αξία λόγω χρήσης αντανακλά τις επιπτώσεις παραγόντων που δύναται να αφορούν συγκεκριμένα την οντότητα και να μην ισχύουν για οντότητες εν γένει. Για παράδειγμα, η εύλογη αξία δεν αντανακλά κανέναν από τους ακόλουθους παράγοντες στο μέτρο που αυτοί δεν θα ήταν γενικά διαθέσιμοι στους συμμετέχοντες στην αγορά:

α) επιπρόσθετη αξία προερχόμενη από την ομαδοποίηση περιουσιακών στοιχείων (όπως η δημιουργία ενός χαρτοφυλακίου επενδυτικών ακινήτων σε διάφορες τοποθεσίες)·

β) συνέργειες μεταξύ του επιμετρούμενου περιουσιακού στοιχείου και άλλων περιουσιακών στοιχείων

γ) νομικά δικαιώματα ή νομικοί περιορισμοί που ισχύουν μόνο για τον τρέχοντα ιδιοκτήτη του περιουσιακού στοιχείου και

δ) φορολογικά οφέλη ή φορολογικά βάρη που ισχύουν για τον τρέχοντα ιδιοκτήτη του περιουσιακού στοιχείου.

▼B

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 οικονομική 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 μια επένδυση που θα δημιουργούσε ταμιακές ροές ποσών, χρονοδιαγραμμάτων και προφίλ κινδύνου, ισοδύναμα προς εκείνες που η οικονομική 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 σταθμισμένο μέσο κόστος του κεφαλαίου μιας εισηγμένης στο χρηματιστήριο οικονομικής 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.

▼B

57. Όταν ένας ειδικός συντελεστής ενός περιουσιακού στοιχείου δεν είναι άμεσα διαθέσιμος από την αγορά, η οικονομική 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 περιουσιακό στοιχείο εκτός της υπεραξίας. Η αναγνώριση και επιμέτρηση των ζημιών απομείωσης για μονάδες δημιουργίας ταμιακών ροών και υπεραξίας 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 μια ζημία απομείωσης.

60. Μια ζημία απομείωσης θα αναγνωρίζεται αμέσως 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). Κάθε ζημία απομείωσης αναπροσαρμοσμένου περιουσιακού στοιχείου θα αντιμετωπίζεται ως μια μείωση αναπροσαρμογής, σύμφωνα με εκείνο το Πρότυπο.

▼M5

61. Μα ζημία απομείωσης σε ένα μη αναπροσαρμοσμένο περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Όμως, μια ζημία απομείωσης σε ένα αναπροσαρμοσμένο περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα εφόσον η ζημία απομείωσης δεν υπερβαίνει το ποσό που παραμένει στο πλεόνασμα αναπροσαρμογής για αυτό το ίδιο περιουσιακό στοιχείο. Μια τέτοια ζημία απομείωσης επί ενός αναπροσαρμοσμένου περιουσιακού στοιχείου μειώνει το πλεόνασμα αναπροσαρμογής για εκείνο το περιουσιακό στοιχείο.

▼B

62. Όταν το εκτιμώμενο ποσό για μια ζημία απομείωσης είναι μεγαλύτερο από τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου στο οποίο αυτή αφορά, η οικονομική οντότητα πρέπει να αναγνωρίζει μια υποχρέωση αν και μόνον αν, αυτό επιβάλλεται από ένα άλλο Πρότυπο.

63. Μετά την αναγνώριση της ζημίας απομείωσης, η επιβάρυνση της απόσβεσης για το περιουσιακό στοιχείο θα αναπροσαρμόζεται σε μελλοντικές περιόδους, για να κατανέμεται η αναθεωρημένη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, μειωμένη κατά την υπολειμματική αξία του (αν υπάρχει), σε μια συστηματική βάση κατά τη διάρκεια της απομένουσας ωφέλιμης ζωής του.

64. Αν μια ζημία απομείωσης αναγνωρίζεται, οποιαδήποτε αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις προσδιορίζονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 12 με σύγκριση της αναθεωρημένης λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου με τη φορολογική βάση του (βλ. επεξηγηματικό παράδειγμα 3).

ΜΟΝΑΔΕΣ ΔΗΜΙΟΥΡΓΙΑΣ ΤΑΜΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ ΚΑΙ ΥΠΕΡΑΞΙΑ

▼M12

65. Οι παράγραφοι 66-108 και το Προσάρτημα Γ 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.

▼B

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 μεμονωμένο περιουσιακό στοιχείο. Αν δεν υπάρχει δυνατότητα εκτίμησης του ανακτήσιμου ποσού του μεμονωμένου περιουσιακού στοιχείου, η οικονομική 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 μεμονωμένου περιουσιακού στοιχείου δεν μπορεί να προσδιορίζεται αν:

α) η αξία λόγω χρήσης του περιουσιακού στοιχείου δεν μπορεί να εκτιμάται ότι πλησιάζει προς την ►**M33** εύλογη αξία μείον το κόστος της διάθεσης ◄ (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 μια μεταλλευτική οικονομική οντότητα ανήκει ένας ιδιωτικός σιδηρόδρομος που υποστηρίζει τις μεταλλευτικές δραστηριότητες της. Ο ιδιωτικός σιδηρόδρομος θα μπορούσε να πωληθεί μόνο ως μέταλλο 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 οικονομική 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, μια 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 σε μεγάλο βαθμό 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 μεμονωμένο περιουσιακό στοιχείο, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τη μικρότερη συγκέντρωση περιουσιακών στοιχείων, που δημιουργούν κυρίως ανεξάρτητες ταμιακές εισροές

Παράδειγμα

Μια εταιρεία λεωφορείων παρέχει υπηρεσίες, σύμφωνα με μια σύμβαση με έναν 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.

▼B

Επειδή η οικονομική 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 εταιρεία των λεωφορείων ως ένα σύνολο.

69. Ταμιακές εισροές είναι οι εισροές ταμιακών διαθεσίμων και ταμιακών ισοδυνάμων, που εισπράττονται από μέρη εκτός της οικονομικής 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 οικονομική οντότητα λαμβάνει υπόψη διάφορους παράγοντες που περιλαμβάνουν, τον τρόπο που η διοίκηση επιμελείται των εργασιών της οικονομικής 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 οικονομικής οντότητας και των εργασιών της. Το Επεξηγηματικό παράδειγμα 1 δίδει παραδείγματα εξατομίκευσης μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών.

70. Αν μια 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 οικονομική οντότητα θα χρησιμοποιεί την καλύτερη εκτίμηση της διοίκησης για τις μελλοντικές τιμές που θα μπορούσαν να επιτευχθούν σε μια 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 οικονομικής οντότητας (για παράδειγμα, προϊόντα σε ένα ενδιάμεσο στάδιο μιας παραγωγικής διαδικασίας), αυτό το περιουσιακό στοιχείο ή ομάδα περιουσιακών στοιχείων σχηματίζει μια ιδιαίτερη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών, αν η οικονομική οντότητα θα μπορούσε να πωλήσει αυτό το προϊόν σε μια 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 οικονομική οντότητα προσαρμόζει αυτές τις πληροφορίες, αν οι τιμές εσωτερικής μεταβίβασης δεν αντανακλούν την βέλτιστη εκτίμηση της διοίκησης για τις μελλοντικές τιμές του προϊόντος της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών.

▼B

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 μια μεταβολή δικαιολογείται.

73. Αν η οικονομική οντότητα προσδιορίσει ότι ένα περιουσιακό στοιχείο ανήκει σε μια 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 μια 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 ►**M33** μείον το κόστος της διάθεσης ◄ 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 «μια 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, μόνον εκείνων των περιουσιακών στοιχείων που μπορούν να αποδίδονται άμεσα ή να κατανέμονται πάνω σε μια 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 ►**M33** εύλογη αξία μείον το κόστος της διάθεσης ◄ 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 (βλ. 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 μια ζημία απομείωσης έχει πραγματοποιηθεί. Σε μερικές περιπτώσεις, αν και ορισμένα περιουσιακά στοιχεία συμβάλλουν στις εκτιμώμενες μελλοντικές ταμιακές ροές μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών, δεν μπορούν να κατανεμηθούν στη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών σε μια 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.

▼**M33**

78. Ενδέχεται να είναι αναγκαίο να λαμβάνονται υπόψη ορισμένες αναγνωρισμένες υποχρεώσεις για να προσδιοριστεί το ανακτήσιμο ποσό μιας μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών. Αυτό μπορεί να συμβαίνει αν η διάθεση μιας μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών θα απαιτούσε ανάληψη της υποχρέωσης από τον αγοραστή. Στην περίπτωση αυτή, η εύλογη αξία μείον το κόστος διάθεσης (ή η εκτιμώμενη ταμειακή ροή από την τελική διάθεση) της μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών είναι η τιμή πώλησης των περιουσιακών στοιχείων της μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών και της υποχρέωσης μαζί, μείον το κόστος διάθεσης. Για να πραγματοποιηθεί ουσιαστική σύγκριση μεταξύ της λογιστικής αξίας της μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών και του ανακτήσιμου ποσού της, η λογιστική αξία της υποχρέωσης εκπίπτεται κατά τον προσδιορισμό της αξίας λόγω χρήσης της μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών και της λογιστικής αξίας της.

▼**B**

Παράδειγμα

Μία εταιρεία 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. Μια 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 το κόστος αποκατάστασης είναι NM500 ([a]), η οποία ισούται με την παρούσα αξία του κόστους αποκατάστασης.

Η οικονομική οντότητα ελέγχει το μεταλλείο για απομείωση. Η μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών για το μεταλλείο είναι το μεταλλείο, ως ένα σύνολο. Η οικονομική οντότητα έχει λάβει διάφορες προσφορές πώλησης του μεταλλείου σε τιμή περίπου NM800. Η τιμή αυτή αντανακλά το γεγονός ότι ο αγοραστής θα αναλάβει την δέσμευση 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 μείον το κόστος της ►**M33** *διάθεσης* ◄ *της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών είναι NM800. Στο ποσό αυτό συμπεριλαμβάνονται κόστη αποκατάστασης που έχουν ήδη προβλεφθεί. Ως μια 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 της οικονομικής οντότητας*

([a]) Σε αυτό το Πρότυπο, τα χρηματικά ποσά εκφράζονται σε «νομισματικές μονάδες» (NM).

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 δημιουργίας ταμιακών ροών αυξάνεται κατά τη λογιστική αξία αυτών των περιουσιακών στοιχείων και μειώνεται κατά τη λογιστική αξία αυτών των υποχρεώσεων.

▼B

Υπεραξία

Ο επιμερισμός της υπεραξίας σε μονάδες δημιουργίας ταμιακών ροών

▼M22

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 πρέπει:

α) να αντιπροσωπεύει το χαμηλότερο επίπεδο εντός της οικονομικής οντότητας στο οποίο παρακολουθείται η υπεραξία για τους σκοπούς της εσωτερικής διοίκησης και

β) να μην υπερβαίνει σε μέγεθός έναν λειτουργικό τομέα όπως ορίζεται από την παράγραφο 5 του Δ.Π.Χ.Α. 8 *Λειτουργικοί Τομείς* πριν από την συγκέντρωση.

▼M12

81. Η υπεραξία που αναγνωρίζεται σε μια συνένωση επιχειρήσεων είναι περιουσιακό στοιχείο που αντιπροσωπεύει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που προκύπτουν από άλλα περιουσιακά στοιχεία αποκτηθέντα σε συνένωση επιχειρήσεων που δεν προσδιορίζονται μεμονωμένα και δεν αναγνωρίζονται ξεχωριστά. 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 οικονομικής οντότητας στο οποίο η υπεραξία παρακολουθείται για τους εσωτερικούς σκοπούς της διοίκησης κάποιες φορές συνιστάται από έναν αριθμό μονάδων δημιουργίας ταμιακών ροών με τις οποίες σχετίζεται η υπεραξία, αλλά στις οποίες δεν μπορεί να επιμεριστεί. Οι αναφορές στις παραγράφους 83-99 και το Προσάρτημα Γ 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.

▼B

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. Μια 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 οικονομική 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 αποκτηθείσας σε συνένωση επιχειρήσεων υπεραξίας δεν μπορεί να ολοκληρωθεί πριν από το τέλος της ετήσιας περιόδου στην οποία πραγματοποιήθηκε η συνένωση επιχειρήσεων, εκείνος ο αρχικός επιμερισμός θα ολοκληρωθεί πριν από το τέλος της πρώτης ετήσιας περιόδου που αρχίζει μετά την ημερομηνία της απόκτησης.

▼**M12**

85. Σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Α. 3 *Συνενώσεις Επιχειρήσεων*, αν ο αρχικός λογιστικός χειρισμός για μια συνένωση επιχειρήσεων μπορεί να προσδιοριστεί μόνο προσωρινά μέχρι το τέλος της περιόδου στην οποία πραγματοποιήθηκε η συνένωση, ο αποκτών:

α) θα λογιστικοποιήσει 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 της περιόδου επιμέτρησης, που δεν θα ξεπερνά τους δώδεκα μήνες από την ημερομηνία της απόκτησης.

Υπό αυτές τις συνθήκες, μπορεί να μην είναι δυνατό να ολοκληρωθεί ο αρχικός επιμερισμός της υπεραξίας που αναγνωρίστηκε στη συνένωση πριν το τέλος της ετήσιας περιόδου στην οποία πραγματοποιήθηκε η συνένωση. Όταν συμβαίνει αυτό, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τις πληροφορίες που απαιτούνται από την παράγραφο 133.

▼**B**

86. Αν η υπεραξία έχει επιμεριστεί σε μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών και η οικονομική οντότητα διαθέσει κάποια εκμετάλλευση της μονάδας αυτής, η υπεραξία που συσχετίζεται με τη διατεθείσα εκμετάλλευση πρέπει:

α) να περιλαμβάνεται στη λογιστική αξία της εκμετάλλευσης κατά τον προσδιορισμό του κέρδους ή της ζημίας της διάθεσης και

β) να επιμετράται βάσει των σχετικών αξιών της διατεθείσας εκμετάλλευσης και του παρακρατηθέντος τμήματος της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών, εκτός αν η οικονομική οντότητα μπορεί να αποδείξει ότι κάποια άλλη μέθοδος αντικατοπτρίζει κατά καλύτερο τρόπο την υπεραξία που συσχετίζεται με τη διατεθείσα εκμετάλλευση.

Παράδειγμα

Η οικονομική οντότητα πωλεί έναντι ΝΜ100 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 ΝΜ300.

Επειδή η υπεραξία που επιμερίστηκε στη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών δεν μπορεί να εξατομικευθεί παρά 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 οικονομική 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 μια προσέγγιση αξίας παρόμοια με εκείνη που χρησιμοποιείται όταν η οικονομική οντότητα διαθέτει μία εκμετάλλευση που εντάσσεται σε μια μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών, εκτός αν η οικονομική οντότητα μπορεί να αποδείξει ότι κάποια άλλη μέθοδος αντανακλά καλύτερα την υπεραξία που συσχετίζεται με τις αναδιοργανωμένες μονάδες.

▼B

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 παρά 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 με μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών αλλά δεν έχει επιμεριστεί στη μονάδα εκείνη, η μονάδα θα ελεγχθεί για απομείωση όποτε υπάρξει 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 άυλο 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. Μια 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 ανακτήσιμο ποσό της, η οικονομική οντότητα θα αναγνωρίζει τη ζημία απομείωσης σύμφωνα με την παράγραφο 104.

▼M12

_____

▼B

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 από 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 απομείωση πριν τη μονάδα που περιέχει την υπεραξία. Ομοίως, αν μονάδες δημιουργίας ταμιακών ροών που απαρτίζουν μια 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 απομείωση πριν από την ομάδα μονάδων που περιέχει την υπεραξία.

▼B

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 οικονομική 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 μιας ομάδας μονάδων που περιέχει την υπεραξία. Υπό αυτές τις συνθήκες, η οικονομική 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. 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 οικονομικής οντότητας, τέτοια όπως το κτήριο ενός κεντρικού ή ενός τμήματος της οικονομικής οντότητας, τον εξοπλισμό ηλεκτρονικών υπολογιστών ή ένα κέντρο έρευνας. Η δομή της οικονομικής 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 μεμονωμένου εταιρικού περιουσιακού στοιχείου δεν μπορεί να προσδιοριστεί, εκτός αν η διοίκηση έχει αποφασίσει να διαθέσει το περιουσιακό στοιχείο. Ως συνέπεια, αν υπάρχει μια 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.

▼B

102. Κατά την εξέταση για απομείωση μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών, η οικονομική 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 οικονομική 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 οικονομική οντότητα θα:

i) συγκρίνει τη λογιστική αξία της μονάδας, εξαιρώντας το εταιρικό περιουσιακό στοιχείο, με το ανακτήσιμο ποσό της και 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 μια λογική και σταθερή βάση και

iii) θα 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 μια μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών

104. Μια 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 μεμονωμένα περιουσιακά στοιχεία και θα αναγνωρίζονται σύμφωνα με την παράγραφο 60.

▼M33

105. **Κατά τον επιμερισμό μιας ζημίας απομείωσης σύμφωνα με την παράγραφο 104, μια οντότητα δεν μειώνει τη λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου κάτω από την υψηλότερη αξία μεταξύ:**

α) **της εύλογης αξίας μείον το κόστος διάθεσης (αν δύναται να επιμετρηθεί)·**

▼B

β) της αξίας λόγω χρήσης του (αν είναι προσδιοριστέα) και

γ) του μηδένός.

▼B

Το ποσό της ζημίας απομείωσης που θα είχε διαφορετικά επιμεριστεί στο περιουσιακό στοιχείο, θα επιμερίζεται σε άλλα περιουσιακά στοιχεία της μονάδας (ομάδας μονάδων) σε μια κατ' αναλογία βάση.

106. Αν δεν υπάρχει πρακτικός τρόπος εκτίμησης του ανακτήσιμου ποσού κάθε μεμονωμένου περιουσιακού στοιχείου μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών, αυτό το Πρότυπο απαιτεί μια 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 μεμονωμένου περιουσιακού στοιχείου δεν μπορεί να προσδιοριστεί (βλ. παράγραφο 67):

α) μια ζημία απομείωσης αναγνωρίζεται για το περιουσιακό στοιχείο, αν η λογιστική αξία του είναι μεγαλύτερη από το υψηλότερο ποσό μεταξύ της εύλογης αξίας ►**M33** μείον το κόστος της διάθεσης ◄ 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 μείον το κόστος της ►**M33** διάθεσης ◄ 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 ►**M33** εύλογη αξία μείον το κόστος της διάθεσης ◄ 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 1: 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 μείον το κόστος της* ►**M33** *διάθεσης* ◄ *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. Παρ' όλα αυτά, η οικονομική οντότητα μπορεί να χρειάζεται να επανεκτιμήσει την περίοδο απόσβεσης ή τη μέθοδο απόσβεσης για το μηχάνημα. Ίσως, μια βραχύτερη περίοδος απόσβεσης ή μια ταχύτερη μέθοδος απόσβεσης απαιτείται για να αντανακλά την προσδοκώμενη υπολειπόμενη ωφέλιμη ζωή του μηχανήματος ή τον τρόπο με τον οποίο τα οικονομικά οφέλη αναμένεται να αναλωθούν από την οικονομική οντότητα.

Παραδοχή 2: προϋπολογισμοί/προγνώσεις εγκεκριμένοι από τη διοίκηση αντανακλούν μια 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.

▼B

Η αξία λόγω χρήσης του μηχανήματος μπορεί να εκτιμάται ότι πλησιάζει την εύλογη αξία του μείον το κόστος της ►M33 *διάθεσης.* ◄ *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 μείον το κόστος της* ►M33 *διάθεσης* ◄ *είναι μικρότερη από τη λογιστική αξία του, μια ζημία απομείωσης αναγνωρίζεται για το μηχάνημα.*

108. Εφόσον οι απαιτήσεις των παραγράφων 104 και 105 έχουν εκπληρωθεί, μια υποχρέωση πρέπει να αναγνωρίζεται για κάθε υπολειπόμενο ποσό μιας ζημίας απομείωσης για μια 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 μια 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 μια μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών. Επιπρόσθετες προϋποθέσεις τίθενται για ένα μεμονωμένο περιουσιακό στοιχείο στις παραγράφους 117-121, για μια μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών στις παραγράφους 122 και 123 και για την υπεραξία στις παραγράφους 124 και 125.

110. Η οικονομική οντότητα θα εκτιμά στο ►M5 τέλος κάθε περιόδου αναφοράς ◄, αν υπάρχουν ενδείξεις ότι μια 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 μια τέτοια ένδειξη υπάρχει, η οικονομική οντότητα πρέπει να εκτιμά το ανακτήσιμο ποσό αυτού του περιουσιακού στοιχείου.

▼M33

111. **Για να εκτιμηθεί αν υπάρχει κάποια ένδειξη ότι μια ζημία απομείωσης που αναγνωρίστηκε για ένα περιουσιακό στοιχείο, εκτός της υπεραξίας, σε προηγούμενες περιόδους ενδέχεται να μην υπάρχει πλέον ή ενδέχεται να έχει μειωθεί, η οντότητα θα εξετάζει, κατ' ελάχιστο, τις ακόλουθες ενδείξεις:**

Εξωτερικές πηγές πληροφόρησης

α) **υπάρχουν παρατηρήσιμες ενδείξεις ότι η ~~αγοραία~~ αξία του περιουσιακού στοιχείου έχει αυξηθεί σημαντικά κατά τη διάρκεια της περιόδου.**

▼B

β) σημαντικές μεταβολές με ένα ευνοϊκό αποτέλεσμα για την οικονομική 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 οικονομική 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 οικονομική 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 το περιουσιακό στοιχείο·

▼B

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 μια ένδειξη ότι μια 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. Μια ζημία απομείωσης που αναγνωρίστηκε για ένα περιουσιακό στοιχείο, εκτός από υπεραξία, σε προηγούμενες περιόδους θα αναστρέφεται αν και μόνον αν, έχει υπάρξει μια 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 αναστροφή μιας ζημίας απομείωσης.

115. Η αναστροφή μιας ζημίας απομείωσης αντανακλά μια αύξηση στην εκτιμώμενη υπηρεσιακή απόδοση ενός περιουσιακού στοιχείου, είτε από χρήση είτε από πώληση, από την ημερομηνία που η οικονομική οντότητα τελευταία αναγνώρισε μια ζημία απομείωσης για αυτό το περιουσιακό στοιχείο. Η παράγραφος 130 απαιτεί η οικονομική οντότητα να εξατομικεύει τη μεταβολή σε εκτιμήσεις που προκαλεί την αύξηση στην εκτιμώμενη υπηρεσιακή απόδοση του περιουσιακού στοιχείου. Παραδείγματα μεταβολών σε εκτιμήσεις περιλαμβάνουν:

α) μια μεταβολή στη βάση για το ανακτήσιμο ποσό (δηλαδή, αν το ανακτήσιμο ποσό βασίζεται στην εύλογη αξία μείον το κόστος της ►**M33** διάθεσης ◄ ή στην αξία λόγω χρήσης)·

β) αν το ανακτήσιμο ποσό βασιζόταν στην αξία λόγων χρήσης, μια μεταβολή στο ποσό ή το χρονοδιάγραμμα των εκτιμώμενων μελλοντικών ταμιακών ροών ή στο προεξοφλητικό επιτόκιο ή

γ) αν το ανακτήσιμο ποσό βασιζόταν στην εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της ►**M33** διάθεσης ◄, μια μεταβολή στην εκτίμηση των στοιχείων της εύλογη αξίας ►**M33** μείον το κόστος της διάθεσης. ◄

116. Η αξία λόγω χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου μπορεί να καταστεί μεγαλύτερη από τη 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, μια 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 μεμονωμένο περιουσιακό στοιχείο

117. Η αυξημένη λογιστική αξία ενός περιουσιακού, στοιχείου. εκτός υπεραξίας, που οφείλεται σε 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 μια αναπροσαρμογή. Κατά τη λογιστική αντιμετώπιση μιας τέτοιας αναπροσαρμογής, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το Πρότυπο που έχει εφαρμογή στο περιουσιακό αυτό στοιχείο.

▼B

119. Μια 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). Κάθε αναστροφή ζημίας απομείωσης αναπροσαρμοσμένου περιουσιακού στοιχείου θα αντιμετωπίζεται ως μια αύξηση αναπροσαρμογής, σύμφωνα με εκείνο το Πρότυπο.

►M5 120. Μια αναστροφή ζημίας απομείωσης σε αναπροσαρμοσμένο περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα και αυξάνει το πλεόνασμα αναπροσαρμογής για εκείνο το περιουσιακό στοιχείο. Ωστόσο ◄, κατά την έκταση που μια ζημία απομείωσης στο ίδιο αναπροσαρμοσμένο περιουσιακό στοιχείο, είχε αναγνωριστεί προηγουμένως στα αποτελέσματα, μια αναστροφή αυτής της ζημίας απομείωσης επίσης αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.

121. Αφού μια 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, μειωμένη κατά την υπολειμματική αξία του (αν υπάρχει), σε μια συστηματική βάση, κατά τη διάρκεια της απομένουσας ωφέλιμης ζωής του.

Αναστροφή μιας ζημίας απομείωσης για μια μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών

122. Μια αναστροφή μιας ζημίας απομείωσης, για μια 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 μεμονωμένα περιουσιακά στοιχεία και θα αναγνωρίζονται σύμφωνα με την παράγραφο 119.

123. Κατά την κατανομή μιας αναστροφής ζημίας απομείωσης για μια 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 μια κατ' αναλογία βάση.

Αναστροφή μιας ζημίας απομείωσης για υπεραξία

124. Ζημία απομείωσης που αναγνωρίζεται για υπεραξία δεν θα αντιστρέφεται σε επόμενες περιόδους.

125. Το ΔΛΠ 38, *Άυλα 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 αποκτηθείσα υπεραξία.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

126. Η οικονομική 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 ►M5 κατάσταση συνολικών εσόδων ◄ στην οποία αυτές οι ζημίες απομείωσης συμπεριλαμβάνονται·

▼B

β) το ποσό των αναστροφών των ζημιών απομείωσης που αναγνωρίστηκε στα αποτελέσματα, κατά τη διάρκεια της περιόδου και το συγκεκριμένο κονδύλι (συγκεκριμένα κονδύλια) στην ►M5 κατάσταση συνολικών εσόδων ◄ 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 ►M5 στα λοιπά συνολικά έσοδα ◄, κατά τη διάρκεια της περιόδου.

127. Μια κατηγορία περιουσιακών στοιχείων είναι μια ομαδοποίηση περιουσιακών στοιχείων όμοιας φύσης και χρήσης στις εκμεταλλεύσεις της οικονομικής 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 μια συμφωνία της λογιστικής αξίας των ενσώματων παγίων κατά την έναρξη και λήξη της περιόδου, όπως απαιτείται από το ΔΛΠ 16.

129. Η οικονομική οντότητα που παρουσιάζει πληροφορίες κατά τομέα σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 8, θα γνωστοποιεί τα ακόλουθα για κάθε τομέα για τον οποίο πρέπει να παρέχει πληροφορίες:

α) το ποσό των ζημιών απομείωσης που αναγνωρίστηκε στα αποτελέσματα και ►M5 στα λοιπά συνολικά έσοδα ◄ κατά τη διάρκεια της περιόδου·

β) Το ποσό των αναστροφών των ζημιών απομείωσης που αναγνωρίστηκε στα αποτελέσματα και ►M5 στα λοιπά συνολικά έσοδα ◄ κατά τη διάρκεια της περιόδου.

▼M39

130. **Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τις ακόλουθες πληροφορίες για κάθε μεμονωμένο περιουσιακό στοιχείο (συμπεριλαμβανομένης της υπεραξίας) ή μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών, για τα οποία αναγνωρίστηκε ή αντιλογίστηκε ζημία απομείωσης κατά τη διάρκεια της περιόδου:**

▼B

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 μεμονωμένο περιουσιακό στοιχείο:

i) τη φύση των περιουσιακών στοιχείων και

ii) αν η οικονομική οντότητα παρουσιάζει πληροφορίες κατά τομέα σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 8, τον τομέα προς αναφορά στον οποίο ανήκει το περιουσιακό στοιχείο·

δ) για μια μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών:

i) μια περιγραφή της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών (τέτοια ως αν είναι μια γραμμή παραγωγής, μια βιομηχανική εγκατάσταση, μια επιχειρηματική εκμετάλλευση, μια γεωγραφική περιοχή, ένας τομέας για τον οποίο πρέπει να παρέχονται πληροφορίες, όπως ορίστηκε στο ΔΠΧΑ 8),

ii) το ποσό της ζημίας απομείωσης που αναγνωρίστηκε ή αναστράφηκε κατά κατηγορία περιουσιακών στοιχείων και, αν η οικονομική οντότητα παρουσιάζει πληροφορίες κατά τομέα σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 8, κατά τομέα προς αναφορά και

▼B

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), μια 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·

▼M39

ε) το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου (της μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών) και αν το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου (της μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών) είναι η εύλογη αξία του μείον το κόστος της διάθεσης ή η αξία λόγω χρήσης του.

στ) αν το ανακτήσιμο ποσό είναι η εύλογη αξία του μείον το κόστος της διάθεσης, η οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί τις ακόλουθες πληροφορίες:

i) το επίπεδο στην κλίμακα ιεράρχησης της εύλογης αξίας (βλέπε ΔΠΧΑ 13) στο οποίο ταξινομείται εξ ολοκλήρου η επιμέτρηση της εύλογης αξίας του περιουσιακού στοιχείου (της μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών) (χωρίς να λαμβάνεται υπόψη αν είναι παρατηρήσιμο το «κόστος της διάθεσης»)·

ii) για επιμετρήσεις της εύλογης αξίας που ταξινομούνται στο επίπεδο 2 και στο επίπεδο 3 της ιεράρχησης της εύλογης αξίας, περιγραφή των τεχνικών αποτίμησης που χρησιμοποιούνται για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας μείον το κόστος της διάθεσης. Εάν έχει υπάρξει μεταβολή στην τεχνική αποτίμησης, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τη μεταβολή αυτή, καθώς και τους σχετικούς λόγους· και

iii) για επιμετρήσεις της εύλογης αξίας που ταξινομούνται στο επίπεδο 2 και στο επίπεδο 3 της ιεράρχησης της εύλογης αξίας, περιγραφή κάθε βασικής παραδοχής στην οποία η διοίκηση βάσισε τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας μείον το κόστος της διάθεσης. Οι βασικές παραδοχές είναι εκείνες στις οποίες είναι πιο ευαίσθητο το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου (της μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών). Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί επίσης το προεξοφλητικό επιτόκιο (επιτόκια) που χρησιμοποιήθηκε στην τρέχουσα και στην προηγούμενη μέτρηση, εάν η εύλογη αξία μείον το κόστος της διάθεσης επιμετράται με τη χρήση τεχνικής της παρούσας αξίας.

▼B

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.

▼M39

Εκτιμήσεις που χρησιμοποιούνται για την επιμέτρηση ανακτήσιμων ποσών μονάδων δημιουργίας ταμειακών ροών που περιέχουν υπεραξία ή άυλα περιουσιακά στοιχεία με αόριστη ωφέλιμη διάρκεια ζωής

▼B

131. Η οικονομική 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·

▼B

β) τα κύρια γεγονότα και τις συνθήκες που οδήγησαν στην αναγνώριση αυτών των ζημιών απομείωσης και αναστροφών ζημιών απομείωσης.

132. Η οικονομική 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 οικονομική 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 άυλο περιουσιακό στοιχείο με αόριστη ωφέλιμη ζωή περιλαμβάνεται στη λογιστική αξία εκείνης της μονάδας.

133. Αν, σύμφωνα με την παράγραφο 84, οποιοδήποτε τμήμα της αποκτηθείσας σε συνένωση επιχειρήσεων υπεραξίας κατά τη διάρκεια της περιόδου δεν έχει επιμεριστεί σε μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών (ομάδα μονάδων) στο ►M5 τέλος της περιόδου 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 άυλων περιουσιακών στοιχείων με αόριστες ωφέλιμες ζωές

▼M39

134. **Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τις πληροφορίες που απαιτούνται στα στοιχεία α)–στ) για κάθε μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών (ομάδα μονάδων) για την οποία η λογιστική αξία της υπεραξίας ή των άυλων περιουσιακών στοιχείων με αόριστη ωφέλιμη διάρκεια ζωής που επιμερίστηκε σε εκείνη τη μονάδα (ομάδα μονάδων) είναι σημαντική σε σχέση με τη συνολική λογιστική αξία της υπεραξίας ή των άυλων περιουσιακών στοιχείων με αόριστη ωφέλιμη διάρκεια ζωής της οικονομικής οντότητας:**

▼B

α) τη λογιστική αξία της υπεραξίας που επιμερίστηκε στη μονάδα (ομάδα μονάδων)·

β) τη λογιστική αξία των άυλων περιουσιακών στοιχείων που επιμερίστηκαν στη μονάδα (ομάδα μονάδων)·

▼M39

γ) τη βάση στην οποία το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας (ομάδας μονάδων) έχει προσδιοριστεί (ήτοι αξία λόγω χρήσης ή εύλογη αξία μείον το κόστος της διάθεσης)·

▼M33

δ) **εάν το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας (της ομάδας μονάδων) βασίζεται στην αξία λόγω χρήσης:**

i) **κάθε βασική υπόθεση στην οποία η διοίκηση έχει βασίσει τις προβλέψεις ταμειακών ροών της για την περίοδο που καλύπτουν οι πιο πρόσφατοι προϋπολογισμοί/προγνώσεις. Οι βασικές υποθέσεις είναι εκείνες στις οποίες το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας (ομάδας μονάδων) είναι πιο ευαίσθητο,**

▼B

ii) μια 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,

▼B

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), μια εξήγηση γιατί δικαιολογείται εκείνη η μεγαλύτερη περίοδος,

iv) ο συντελεστής ανάπτυξης που χρησιμοποιήθηκε για την εκτίμηση κατά παρέκταση των προβλεπόμενων ταμιακών ροών πέραν της περιόδου που καλύπτεται από τους πιο πρόσφατους προϋπολογισμούς/προγνώσεις και τη δικαιολογία για τη χρήση συντελεστή ανάπτυξης που υπερβαίνει τον μακροπρόθεσμο μέσο συντελεστή ανάπτυξης για τα προϊόντα, τις βιομηχανίες, τη χώρα ή τις χώρες στις οποίες λειτουργεί η οικονομική οντότητα ή για την αγορά στην οποία η μονάδα (ομάδα μονάδων) εντάσσεται,

v) το προεξοφλητικό επιτόκιο (επιτόκια) που εφαρμόζονται στις προβλέψεις ταμιακών ροών·

▼M33

ε) **εάν το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας (ομάδας μονάδων) βασίζεται στην εύλογη αξία μείον το κόστος διάθεσης, την τεχνική αποτίμησης που χρησιμοποιήθηκε για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας μείον το κόστος διάθεσης. Μια οντότητα δεν απαιτείται να παράσχει τις απαιτούμενες βάσει του ΔΠΧΑ 13 γνωστοποιήσεις. Εάν η εύλογη αξία μείον το κόστος διάθεσης δεν επιμετράται με τη χρήση επίσημης χρηματιστηριακής τιμής για πανομοιότυπη μονάδα (ομάδα μονάδων), μια οντότητα γνωστοποιεί τις ακόλουθες πληροφορίες:**

i) **κάθε βασική υπόθεση στην οποία η διοίκηση βασίστηκε για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας μείον το κόστος διάθεσης. Οι βασικές υποθέσεις είναι εκείνες στις οποίες το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας (ομάδας μονάδων) είναι πιο ευαίσθητο.**

▼M8

ii) μια περιγραφή της προσέγγισης της διοίκησης για τον προσδιορισμό της αξίας (των αξιών) που προσδίδονται σε κάθε βασική παραδοχή, αν οι αξίες αυτές αντανακλούν την εμπειρία του παρελθόντος ή, αν αρμόζει, είναι συνεπείς με τις εξωτερικές πηγές πληροφόρησης και, αν όχι, πως και γιατί διαφέρουν από την εμπειρία του παρελθόντος ή τις εξωτερικές πηγές πληροφόρησης.

▼M33

(iiA) το επίπεδο στην ιεραρχία εύλογης αξίας (βλ. ΔΠΧΑ 13) στο οποίο ταξινομείται η επιμέτρηση εύλογης αξίας στο σύνολό της (ανεξαρτήτως της παρατηρησιμότητας του κόστους διάθεσης).

(iiB) εάν έχει υπάρξει μεταβολή στην τεχνική αποτίμησης, τη μεταβολή και τους λόγους πραγματοποίησής της.

Εάν η εύλογη αξία μείον το κόστος διάθεσης επιμετράται με τη χρήση προβλέψεων προεξοφλημένων ταμειακών ροών, μια οντότητα γνωστοποιεί τις ακόλουθες πληροφορίες:

(iii) **την περίοδο κατά τη διάρκεια της οποίας η διοίκηση έχει προβλέψει ταμειακές ροές.**

(iv) **τον συντελεστή ανάπτυξης που χρησιμοποιήθηκε για την εκτίμηση της παρέκτασης των προβλεπόμενων ταμειακών ροών.**

(v) **το προεξοφλητικό επιτόκιο (επιτόκια) που εφαρμόζεται στις προβλέψεις ταμειακών ροών.**

▼B

στ) αν μια 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,

▼B

ii) την αξία που αποδόθηκε στη βασική παραδοχή,

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, ούτως 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 άυλων 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 άυλων περιουσιακών στοιχείων με αόριστες ωφέλιμες ζωές της οικονομικής οντότητας, το γεγονός αυτό θα γνωστοποιείται, μαζί με τη συνολική λογιστική αξία της υπεραξίας ή των άυλων 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 άυλων περιουσιακών στοιχείων με αόριστες ωφέλιμες ζωές που επιμερίστηκε σε αυτά είναι σημαντική σε σύγκριση με τη συνολική λογιστική αξία της υπεραξίας ή των άυλων περιουσιακών στοιχείων με αόριστες ωφέλιμες ζωές της οικονομικής οντότητας, η οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί το γεγονός αυτό, μαζί με:

α) τη συνολική λογιστική αξία της υπεραξίας που επιμερίστηκε στις μονάδες (ομάδες μονάδων) εκείνες·

β) τη συνολική λογιστική αξία των άυλων περιουσιακών στοιχείων με αόριστες ωφέλιμες ζωές που επιμερίστηκε στις μονάδες (ομάδες μονάδων) εκείνες·

γ) μια περιγραφή των βασικών παραδοχών·

δ) μια 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 μια 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, ούτως ώστε το σύνολο των ανακτήσιμων ποσών των μονάδων (ομάδων μονάδων) να ισοδυναμεί με το σύνολο των λογιστικών αξιών τους.

▼B

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.

▼M39

Μεταβατικές διατάξεις και ημερομηνία έναρξης ισχύος

▼M12

_____

139. Μια οικονομική οντότητα θα εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο:

▼B

α) στη λογιστική αντιμετώπιση υπεραξίας και άυλων περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν σε συνενώσεις επιχειρήσεων η ημερομηνία συμφωνίας των οποίων είναι την ή μετά την 31η Μαρτίου 2004 και

β) σε όλα τα υπόλοιπα περιουσιακά στοιχεία μελλοντικά από την πρώτη ετήσια περίοδο που αρχίζει την ή μετά την 31η Μαρτίου 2004.

140. Οι οικονομικές οντότητες στις οποίες εφαρμόζεται η παράγραφος 139 ενθαρρύνονται να εφαρμόσουν τις απαιτήσεις το παρόντος Προτύπου πριν από τις ημερομηνίες έναρξης ισχύος που καθορίζονται στην παράγραφο 139. Όμως, αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει το παρόν Πρότυπο πριν από τις ημερομηνίες έναρξης ισχύος εκείνες, θα εφαρμόσει επίσης τα ΔΠΧΑ 3 και ΔΛΠ 38 (καθώς αναθεωρήθηκε το 2004) συγχρόνως.

▼M5

140Α. Στο Δ.Λ.Π. 1 *Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων* (όπως αναθεωρήθηκε το 2007) τροποποιήθηκε η ορολογία που χρησιμοποιείται στα Δ.Π.Χ.Α. Επιπρόσθετα, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 61, 120, 126 και 129. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές σε ετήσιες περιόδους που ξεκινούν από την 1η Ιανουαρίου 2009. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει το Δ.Λ.Π. 1 (που αναθεωρήθηκε το 2007) για προγενέστερη περίοδο, οι τροποποιήσεις εφαρμόζονται σε εκείνη την προγενέστερη περίοδο.

▼M12

140Β. Το Δ.Π.Χ.Α. 3 (όπως αναθεωρήθηκε από το Διεθνή Οργανισμό Λογιστικών Προτύπων το 2008), τροποποίησε τις παραγράφους 65, 81, 85 και 139. Απάλειψε τις παραγράφους 91-95 και 138 και προσέθεσε το Προσάρτημα Γ. Μια οικονομική οντότητα θα εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την 1η Ιουλίου 2009 ή μετά από αυτήν. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει το Δ.Π.Χ.Α. 3 (που αναθεωρήθηκε το 2008) για προγενέστερη περίοδο, οι εν λόγω τροποποιήσεις πρέπει να εφαρμόζονται για αυτή την προγενέστερη περίοδο.

▼M8

140Γ. Η παράγραφος 134(ε) τροποποιήθηκε από τις *Βελτιώσεις στα Δ.Π.Χ.Α.* που εκδόθηκαν τον Μάιο του 2008 Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτή την τροποποίηση για τις ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2009 ή αργότερα. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Αν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει την τροποποίηση για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼M7

140Δ. *Το έγγραφο Κόστος Επένδυσης σε μια Θυγατρική, από Κοινού Ελεγχόμενη Οικονομική Οντότητα ή Συγγενή Επιχείρηση (Τροποποιήσεις στο Δ.Π.Χ.Α. 1 Πρώτη Εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς και Δ.Λ.Π. 27)* που εκδόθηκε τον Μάιο 2008, προσέθεσε την παράγραφο 12(η). Μια οικονομική οντότητα θα εφαρμόσει αυτήν την τροποποίηση μελλοντικά για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την 1η Ιανουαρίου 2009 ή αργότερα. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Αν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις σχετικές τροποποιήσεις των παραγράφων 4 και 38Α του Δ.Λ.Π. 27 για προγενέστερη περίοδο, θα εφαρμόσει την τροποποίηση της παραγράφου 12(η) ταυτόχρονα.

▼M22

140Ε. Οι *Βελτιώσεις στα Δ.Π.Χ.Α.* που εκδόθηκαν τον Απρίλιο 2009 τροποποίησαν την παράγραφο 80(β). Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτή την τροποποίηση μελλοντικά για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1 Ιανουαρίου 2010 ή αργότερα. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει αυτό το Πρότυπο για προγενέστερη λογιστική περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼M32

140Η. Το ΔΠΧΑ 10 και το ΔΠΧΑ 11, τα οποία εκδόθηκαν τον Μάιο του 2011, τροποποίησαν την παράγραφο 4, την επικεφαλίδα της παραγράφου 12 στοιχείο η) και την παράγραφο 12 στοιχείο η). Μια οικονομική οντότητα θα εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις όταν εφαρμόζει τα ΔΠΧΑ 10 και ΔΠΧΑ 11.

▼M33

140Θ. Το ΔΠΧΑ 13, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο 2011, προβλέπει τροποποίηση των παραγράφων 5, 6, 12, 20, 78, 105, 111, 130 και 134, διαγραφή των παραγράφων 25–27 και προσθήκη των παραγράφων 25Α και 53Α. Μια οντότητα θα πρέπει να εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 13.

▼M39

140Ι. Τον Μάιο του 2013 τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 130 και 134, καθώς και η επικεφαλίδα πριν από την παράγραφο 138. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις αναδρομικά για τις ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2014 ή μεταγενέστερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή νωρίτερα. Η οικονομική οντότητα δεν εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις για τις περιόδους (συμπεριλαμβανομένων συγκριτικών περιόδων) κατά τις οποίες δεν εφαρμόζει επίσης το ΔΠΧΑ 13.

▼M52

140ΙΒ. Με το ΔΠΧΑ 15 *Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες*, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2014, τροποποιήθηκε η παράγραφος 2. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 15, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση.

▼M53

140ΙΓ. Με το ΔΠΧΑ 9, όπως εκδόθηκε τον Ιούλιο του 2014, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 2, 4 και 5 και διαγράφηκαν οι παράγραφοι 140ΣΤ, 140Ζ και 140ΙΑ. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις.

▼B

Ανάκληση του ΔΛΠ 36 (εκδοθέν το1998)

141. Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 36 *Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων* (εκδοθέν το 1998).

Προσάρτημα Α

Η ΧΡΗΣΗ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΞΙΑΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΠΙΜΈΤΡΗΣΗ ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ ΛΟΓΩ ΧΡΗΣΗΣ

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του παρόντος 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 μια ομάδα περιουσιακών στοιχείων που απαρτίζει μια μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών.

▼B

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 που η οικονομική 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) το κόστος αντιμετώπισης της αβεβαιότητας που είναι σύμφυτη 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 οικονομική 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 την «παραδοσιακή προσέγγιση», οι προσαρμογές για τους παράγοντες β) έως ε) που περιγράφονται στην παράγραφο Α1 ενσωματώνονται στον προεξοφλητικό συντελεστή. Σύμφωνα με την μέθοδο των «αναμενόμενων ταμιακών ροών» οι παράγοντες β), δ) και ε) δημιουργούν προσαρμογές κατά τον προσδιορισμό των προσαρμοσμένων για κινδύνους αναμενόμενων ταμιακών ροών. Όποια μέθοδο και αν υιοθετήσει μια οικονομική 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 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 ορισμένων παραδοχών 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 τα προεξοφλητικά επιτόκια θα πρέπει να είναι αμερόληπτα και ελεύθερα 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 μεροληψίας στη μέτρηση·

▼B

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 προσέγγιση και η προσέγγιση των αναμενόμενων ταμιακών ροών στην παρούσα αξία

Παραδοσιακή προσέγγιση

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 επιτοκίου.

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 «επιτοκίου που αντιστοιχεί στον κίνδυνο» απαιτεί ανάλυση τουλάχιστον δύο στοιχείων — ενός περιουσιακού στοιχείου που υπάρχει στην αγορά και που έχει παρατηρήσιμο επιτόκιο και του περιουσιακού στοιχείου που επιμετράται. Το κατάλληλο προεξοφλητικό επιτόκιο 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 εξακριβωθεί ότι είναι παρεμφερή (για παράδειγμα, αντιπροσωπεύουν αμφότερες οι σειρές συμβατικές ταμιακές ροές ή είναι η μια 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) 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' ό,τι 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, μια 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.

▼B

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, μια ταμιακή ροή των ΝΜ1 000 μπορεί να ληφθεί σε ένα, δύο ή τρία χρόνια με πιθανότητες 10 τοις εκατό, 60 τοις 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 μια 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' ό,τι 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 αναμενόμενη 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 αναμενόμενη 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 αναμενόμενη ταμιακή ροή είναι ΝΜ140 [(50 × 0,10) + (250 × 0,30) + (100 × 0,60)].

Σε κάθε περίπτωση, η εκτιμώμενη ταμιακή ροή είναι πιθανό να παρέχει μια καλύτερη εκτίμηση της αξίας από το ελάχιστο, πιο πιθανό ή μέγιστο ποσό λαμβανόμενο μόνο του.

▼B

Α12. Η εφαρμογή μιας προσέγγισης αναμενόμενων ταμιακών ροών υπόκειται σε περιορισμό κόστους-οφέλους. Σε ορισμένες περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα μπορεί να έχει πρόσβαση σε εκτεταμένη πληροφόρηση και να είναι σε θέση να αναπτύξει πολλά σενάρια ταμιακών ροών. Σε άλλες περιπτώσεις, η οικονομική 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 οικονομική οντότητα πρέπει να αντισταθμίσει το κόστος της απόκτησης νέων πληροφοριών έναντι τις επιπρόσθετης αξιοπιστίας που η πληροφόρηση εκείνη θα προσθέσει στη μέτρηση.

Α13. 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 ΝΜ10 και μία πιθανότητα 10 τοις εκατό ότι οι ταμιακές ροές θα είναι ΝΜ1 000. Παρατηρούν ότι η αναμενόμενες ταμιακές ροές στο παράδειγμα αυτό είναι ΝΜ109 και επικρίνουν το αποτέλεσμα αυτό διότι δεν αντιπροσωπεύει κανένα από τα ποσά που μπορεί τελικά να καταβληθούν.

Α14. Οι ισχυρισμοί όπως εκείνος που μόλις επισημάνθηκε αντικατοπτρίζουν μια 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 μια 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 ΝΜ10, αν και πρόκειται για την πιο πιθανή ταμιακή ροή. Αυτό συμβαίνει επειδή η μέτρηση των ΝΜ10 δεν ενσωματώνει την αβεβαιότητα των ταμιακών ροών στην επιμέτρηση του περιουσιακού στοιχείου. Αντίθετα, οι αβέβαιες ταμιακές ροές παρουσιάζονται ως βέβαιες. Καμία λογική οικονομική οντότητα δεν θα πωλούσε ένα περιουσιακό στοιχείο με αυτά τα χαρακτηριστικά προς ΝΜ10.

Προεξοφλητικό επιτόκιο

Α15. Όποια μέθοδος και αν υιοθετήσει η οικονομική 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.

Α16. Όταν ένας ειδικός συντελεστής ενός περιουσιακού στοιχείου δεν είναι άμεσα διαθέσιμος από την αγορά, η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί υποκατάστατα για να εκτιμά το προεξοφλητικό επιτόκιο. Ο σκοπός είναι να προσδιορίσει, όσο είναι δυνατό, μια 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 Α1, στην έκταση κατά την οποία οι παράγοντες αυτοί δεν έχουν προκαλέσει προσαρμογές στον υπολογισμό των εκτιμώμενων ταμιακών ροών.

Α17. Ως ένα σημείο εκκίνησης για την εκτίμηση αυτή, η οικονομική οντότητα μπορεί να λάβει υπόψη τα ακόλουθα επιτόκια:

α) το μέσο σταθμισμένο κόστος κεφαλαίου της οικονομικής οντότητας που προσδιορίζεται με τη χρησιμοποίηση τεχνικών τέτοιων, όπως το υπόδειγμα αποτίμησης κεφαλαιουχικών περιουσιακών στοιχείων (Capital Asset Pricing Model)·

β) το διαφορικό επιτόκιο δανεισμού της οικονομικής οντότητας και

γ) άλλα δανειστικά επιτόκια της αγοράς.

▼B

Α18. 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.

Α19. Το προεξοφλητικό επιτόκιο είναι ανεξάρτητο της κεφαλαιακής δομής της οικονομικής οντότητας και του τρόπου που η οικονομική οντότητα χρηματοδότησε την αγορά του περιουσιακού στοιχείου, γιατί οι μελλοντικές ταμιακές ροές που αναμένονται να προκύψουν από ένα περιουσιακό στοιχείο δεν εξαρτώνται από τον τρόπο με τον οποίο η οικονομική 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 οικονομική οντότητα κανονικά χρησιμοποιεί ένα μόνο προεξοφλητικό επιτόκιο για την εκτίμηση της αξίας λόγω χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου. Όμως, η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί διαφορετικά προεξοφλητικά επιτόκια για διάφορες μελλοντικές περιόδους, όταν η αξία λόγω χρήσης, είναι ευαίσθητη σε μια διαφορά κινδύνων, για διάφορες περιόδους ή στη δομή των όρων των επιτοκίων.

▼M12

Προσάρτημα Γ

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του παρόντος Προτύπου.

Έλεγχος απομείωσης μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών με υπεραξία και μη ελέγχουσες συμμετοχές

Γ1 Σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Α. 3 (όπως αναθεωρήθηκε από το Διεθνή Οργανισμό Λογιστικών Προτύπων το 2008), ο αποκτών επιμετρά και αναγνωρίζει την υπεραξία από την ημερομηνία της απόκτησης ως το μεγαλύτερο του (α) από το (β) κατωτέρω:

α) το συνολικό των:

(i) ανταλλάγματος που μεταβιβάσθηκε και επιμετρήθηκε σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Α. 3, το οποίο κατά κανόνα απαιτεί εύλογη αξία κατά την ημερομηνία απόκτησης,

(ii) ποσού τυχόν μειοψηφικών συμμετοχών στον αποκτώμενο που έχουν επιμετρηθεί σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Α. 3 και

(iii) σε συνένωση επιχειρήσεων που επιτυγχάνεται σε στάδια, την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία απόκτησης των συμμετοχικών δικαιωμάτων που κατείχε ο αποκτών προηγουμένως στον αποκτώμενο.

β) το καθαρό των ποσών κατά την ημερομηνία απόκτησης από τα αποκτηθέντα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία και της αναληφθείσες υποχρεώσεις επιμετρημένα σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Α. 3.

Κατανομή υπεραξίας

Γ2 Η παράγραφος 80 του παρόντος Προτύπου απαιτεί η υπεραξία που αποκτάται σε συνένωση επιχειρήσεων να επιμερίζεται 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. Είναι πιθανό ότι κάποιες από τις συνέργειες που προκύπτουν από μια συνένωση επιχειρήσεων θα κατανεμηθούν σε μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών όπου η μη ελέγχουσα συμμετοχή δεν έχει συμμετοχή.

▼**M12**

Έλεγχος για απομείωση αξίας

Γ3 Ο έλεγχος για την απομείωση αξίας περιλαμβάνει τη σύγκριση του ανακτήσιμου ποσού μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών με τη λογιστική αξία της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών.

Γ4 Εάν μια οικονομική οντότητα επιμετρά τις μη ελέγχουσες συμμετοχές ως την αναλογία συμμετοχής στα καθαρά αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία μιας θυγατρικής κατά την ημερομηνία απόκτησης αντί στην εύλογη αξία, η υπεραξία που αποδίδεται σε μη ελέγχουσες συμμετοχές περιλαμβάνεται στο ανακτήσιμο ποσό της σχετικής μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών, αλλά δεν αναγνωρίζεται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρείας. Συνεπώς, μια οικονομική οντότητα θα προσθέσει στη λογιστική αξία της υπεραξίας που επιμερίστηκε στη μονάδα, την υπεραξία που αναλογεί στη μη ελέγχουσα συμμετοχή. Αυτή η προσαρμοσμένη λογιστική αξία στη συνέχεια συγκρίνεται με το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας ώστε να προσδιοριστεί αν η μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών έχει υποστεί απομείωση.

Επιμερισμός ζημίας απομείωσης

Γ5 Η παράγραφος 104 απαιτεί τυχόν εξακριβωμένη ζημία απομείωσης να επιμεριστεί πρώτα για να μειώσει τη λογιστική αξία της υπεραξίας που επιμερίζεται στη μονάδα και μετά στα άλλα περιουσιακά στοιχεία της μονάδας κατ' αναλογία με βάση τη λογιστική αξία κάθε περιουσιακού στοιχείου στη μονάδα.

Γ6 Εάν μια θυγατρική, ή μέρος μιας θυγατρικής με μη ελέγχουσα συμμετοχή είναι ή ίδια μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών, η ζημία απομείωσης επιμερίζεται μεταξύ της μητρικής και της μη ελέγχουσας συμμετοχής στην ίδια βάση με αυτή πάνω στην οποία επιμερίζεται το κέρδος ή η ζημία.

Γ7 Εάν μια θυγατρική, ή μέρος μιας θυγατρικής με μη ελέγχουσα συμμετοχή είναι μέρος μιας μεγαλύτερης μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών, η ζημία απομείωσης της υπεραξίας επιμερίζεται στα μέρη της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών που έχουν μη ελέγχουσα συμμετοχή και στα μέρη που δεν έχουν. Οι ζημίες απομείωσης πρέπει να επιμερίζονται στα μέρη της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών:

α) κατά την έκταση που η απομείωση αξίας συνδέεται με την υπεραξία στη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών, τις σχετικές λογιστικές αξίες της υπεραξίας των μερών πριν την απομείωση της αξίας και

β) κατά την έκταση που η απομείωση αξίας συνδέεται με τα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία στη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών, τις σχετικές λογιστικές αξίες των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων των μερών πριν την απομείωση της αξίας. Οποιαδήποτε τέτοια απομείωση επιμερίζεται στα περιουσιακά στοιχεία των μερών κάθε μονάδας κατ' αναλογία με βάση τη λογιστική αξία κάθε περιουσιακού στοιχείου στο μέρος.

Στα μέρη που έχουν μη ελέγχουσα συμμετοχή, η ζημία απομείωσης επιμερίζεται μεταξύ της μητρικής και τ συμμετοχής στη ίδια βάση με αυτή στην οποία επιμερίζεται το κέρδος ή η ζημία.

Γ8 Εάν μια ζημία απομείωσης που αποδίδεται σε μια μη ελέγχουσα συμμετοχή έχει σχέση με υπεραξία που δεν αναγνωρίζεται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της μητρικής (βλέπε παράγραφο Γ4), αυτή η απομείωση δεν αναγνωρίζεται ως ζημία απομείωσης υπεραξίας. Σε τέτοιες περιπτώσεις, μόνο η ζημία απομείωσης που έχει σχέση με την υπεραξία που επιμερίζεται στη μητρική αναγνωρίζεται ως ζημία απομείωσης υπεραξίας.

Γ9 Το Επεξηγηματικό Παράδειγμα 7 επεξηγεί τον έλεγχο απομείωσης μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών που δεν κατέχεται εξολοκλήρου.

▼B

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 37

Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία

ΣΚΟΠΟΣ

Ο σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να εξασφαλίσει ότι ορθά κριτήρια αναγνώρισης και βάσεις επιμέτρησης, εφαρμόζονται για τις προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία και ότι επαρκείς πληροφορίες γνωστοποιούνται στο προσάρτημα, για να καθιστούν ικανούς τους χρήστες να αντιλαμβάνονται τη φύση, το χρονοδιάγραμμα και το ποσό τους.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

1. Το παρόν Πρότυπο θα εφαρμόζεται από όλες τις οικονομικές οντότητες για τη λογιστική των προβλέψεων, ενδεχόμενων υποχρεώσεων και ενδεχόμενων περιουσιακών στοιχείων, εκτός από:

α) εκείνες που προκύπτουν από εκτελεστέες συμβάσεις, εκτός αν η σύμβαση είναι επαχθής και

β) [απαλείφθηκε]

γ) εκείνες που καλύπτονται από άλλο Πρότυπο.

▼M53

2. Το παρόν Πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε χρηματοοικονομικά μέσα (συμπεριλαμβανομένων των εγγυήσεων) που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 9 *Χρηματοοικονομικά μέσα*.

▼B

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 υποχρεώσεις τους σε ίση έκταση. Το παρόν Πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε εκτελεστέες συμβάσεις, εκτός αν αυτές είναι επαχθείς.

4. [Απαλείφθηκε]

▼M54

5. Όταν ένα άλλο Πρότυπο ασχολείται με έναν ειδικό τύπο πρόβλεψης, ενδεχόμενης υποχρέωσης ή ενδεχόμενου περιουσιακού στοιχείου, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει εκείνο το Πρότυπο, αντί του παρόντος Προτύπου. Για παράδειγμα, ορισμένοι τύποι προβλέψεων εξετάζονται στα Πρότυπα σχετικά με:

▼M52

α) [διαγράφηκε]

▼B

β) φόρους εισοδήματος (βλ. ΔΛΠ 12 *Φόροι εισοδήματος*)·

▼M54

γ) μισθώσεις (βλέπε ΔΠΧΑ 16 *Μισθώσεις*). Ωστόσο, το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται για οποιαδήποτε μίσθωση η οποία καθίσταται επαχθής πριν από την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 16. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται επίσης για βραχυπρόθεσμες μισθώσεις και μισθώσεις για τις οποίες το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο έχει χαμηλή αξία, οι οποίες αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με την παράγραφο 6 του ΔΠΧΑ 16 και οι οποίες έχουν καταστεί επαχθείς·

▼M43

δ) παροχές σε εργαζομένους (βλ. ΔΛΠ 19 *Παροχές σε εργαζομένους*)·

▼M52

ε) ασφαλιστήρια συμβόλαια (βλέπε ΔΠΧΑ 4 *Ασφαλιστήρια Συμβόλαια*). Ωστόσο, το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται σε προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία ενός ασφαλιστή, εκτός από εκείνα που απορρέουν από τα συμβατικά του δικαιώματα και δεσμεύσεις βάσει ασφαλιστηρίων συμβολαίων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 4.

στ) ενδεχόμενο αντάλλαγμα ενός αποκτώντος σε συνένωση επιχειρήσεων (βλέπε ΔΠΧΑ 3 *Συνενώσεις επιχειρήσεων*). και

▼M52

ζ) έσοδα από συμβάσεις με πελάτες (βλέπε ΔΠΧΑ 15 *Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες*). Ωστόσο, δεδομένου ότι το ΔΠΧΑ 15 δεν περιλαμβάνει ειδικές απαιτήσεις όσον αφορά τις συμβάσεις με πελάτες που είναι ή έχουν καταστεί επαχθείς, σε τέτοιες περιπτώσεις εφαρμόζεται το παρόν Πρότυπο·

———————

▼B

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 στις λογιστικές αξίες των περιουσιακών στοιχείων και δεν αντιμετωπίζονται στο παρόν Πρότυπο.

8. Άλλα Πρότυπα καθορίζουν πότε οι δαπάνες θεωρούνται ως περιουσιακά στοιχεία ή ως έξοδα. Αυτές οι περιπτώσεις δεν αντιμετωπίζονται στο παρόν Πρότυπο. Κατ' ακολουθία, το παρόν Πρότυπο ούτε απαγορεύει, ούτε απαιτεί κεφαλαιοποίηση του κόστους που αναγνωρίζεται, όταν γίνεται μια πρόβλεψη.

9. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται σε προβλέψεις για αναδιάρθρωση (συμπεριλαμβάνοντας διακοπείσες δραστηριότητες). Όταν μια αναδιάρθρωση πληροί τον ορισμό μιας διακοπείσας δραστηριότητας, επιπρόσθετες γνωστοποιήσεις μπορεί να απαιτούνται από το ΔΠΧΑ 5 *Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες*.

ΟΡΙΣΜΟΙ

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

Πρόβλεψη είναι μια υποχρέωση αβέβαιου χρόνου ή ποσού.

Υποχρέωση είναι παρούσα δέσμευση της οικονομικής οντότητας, που προκύπτει από παρελθόντα γεγονότα, ο διακανονισμός της οποίας αναμένεται να καταλήξει σε μια εκροή πόρων, από την οικονομική οντότητα, που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη.

Δεσμευτικό γεγονός είναι ένα γεγονός που δημιουργεί μια νομική ή τεκμαιρόμενη δέσμευση, το οποίο έχει ως αποτέλεσμα μια οικονομική οντότητα να μην έχει καμία πραγματική εναλλακτική λύση, εκτός από το διακανονισμό αυτής της δέσμευσης.

Νομική δέσμευση είναι μια δέσμευση που προέρχεται από:

α) ένα συμβόλαιο (μέσω ρητών ή σιωπηρών όρων του)·

β) νομοθεσία ή

γ) άλλη εφαρμογή του νόμου.

Τεκμαιρόμενη δέσμευση είναι μια δέσμευση που προέρχεται από πράξεις της οικονομικής οντότητας, όπου:

α) από ένα καθιερωμένο πρόγραμμα πρακτικής παρελθόντος, δημοσιευμένες πολιτικές ή από επαρκώς καθορισμένη τρέχουσα δήλωση, η οικονομική οντότητα έχει δείξει σε άλλα μέρη ότι θα αποδεχθεί ορισμένες ευθύνες και

β) ως αποτέλεσμα, η οικονομική οντότητα έχει δημιουργήσει μια ισχυρή προσδοκία στην πλευρά των άλλων μερών ότι θα εκπληρώσει αυτές τις υποχρεώσεις.

Ενδεχόμενη υποχρέωση είναι:

α) μια πιθανή δέσμευση που προκύπτει από παρελθόντα γεγονότα και της οποίας η ύπαρξη θα επιβεβαιωθεί μόνον από την πραγματοποίηση ή μη ενός ή περισσότερων αβέβαιων μελλοντικών γεγονότων, που δεν εμπίπτουν ολοκληρωτικά στον έλεγχο της επιχείρησης, ή

▼B

β) μια παρούσα δέσμευση που ανακύπτει από παρελθόντα γεγονότα, αλλά δεν αναγνωρίζεται γιατί:

i) δεν είναι πιθανό ότι μια εκροή πόρων που ενσωματώνει οικονομικά οφέλη θα απαιτηθεί για να διακανονιστεί η δέσμευση, ή

ii) το ποσό της δέσμευσης δεν μπορεί να επιμετρηθεί με επαρκή αξιοπιστία.

Ενδεχόμενο περιουσιακό στοιχείο είναι ένα πιθανό περιουσιακό στοιχείο, που προκύπτει από παρελθόντα γεγονότα και του οποίου η ύπαρξη θα επιβεβαιωθεί μόνον από την επέλευση ή τη μη επέλευση ενός ή περισσότερων αβέβαιων μελλοντικών γεγονότων, όχι καθ' ολοκληρίαν υποκείμενων στον έλεγχο της οικονομικής οντότητας.

Επαχθής σύμβαση είναι μια σύμβαση στην οποία τα αναπόφευκτα κόστη εκπλήρωσης των δεσμεύσεων, σύμφωνα με τη σύμβαση, υπερβαίνουν τα οικονομικά οφέλη που αναμένεται να αποκομιστούν σύμφωνα με αυτήν 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 οικονομική οντότητα ή

β) τον τρόπο με τον οποίο αυτή η επιχειρηματική δραστηριότητα διεξάγεται.

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 τον 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) δεδουλευμένα 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 επίδομα αδείας). Μολονότι, μερικές φορές είναι αναγκαίο να εκτιμάται το ποσό ή ο χρόνος των δουλευμένων, η αβεβαιότητα είναι γενικά πολύ μικρότερη από εκείνη των προβλέψεων.

Τα δουλευμένα 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 περιουσιακά στοιχεία που δεν αναγνωρίζονται, γιατί η ύπαρξη τους θα επιβεβαιώνεται μόνο από την πραγματοποίηση ή μη ενός ή περισσότερων αβέβαιων μελλοντικών γεγονότων, όχι καθ' ολοκληρίαν υποκείμενων στον έλεγχο της οικονομικής οντότητας. Επιπρόσθετα, ο όρος «ενδεχόμενη υποχρέωση», χρησιμοποιείται για υποχρεώσεις που δεν πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης.

13. Το παρόν Πρότυπο διακρίνει μεταξύ:

α) προβλέψεων — οι οποίες αναγνωρίζονται ως υποχρεώσεις (υποθέτοντας ότι μια αξιόπιστη εκτίμηση μπορεί να γίνει), επειδή είναι παρούσες δεσμεύσεις και πιθανολογείται ότι μια εκροή πόρων, που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη, θα απαιτηθεί για διακανονισμό των δεσμεύσεων και

▼B

β) ενδεχομένων υποχρεώσεων — που δεν αναγνωρίζονται, ως υποχρεώσεις γιατί είναι είτε:

i) πιθανές δεσμεύσεις, καθώς δεν έχει ακόμη επιβεβαιωθεί αν η οικονομική οντότητα έχει μια παρούσα δέσμευση, που θα οδηγούσε σε μια εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη, ή

ii) παρούσες δεσμεύσεις που δεν πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης στο παρόν Πρότυπο (γιατί, είτε δεν είναι πιθανό ότι μια εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη θα απαιτηθεί για διακανονισμό της δέσμευσης, είτε μια επαρκώς αξιόπιστη εκτίμηση του ποσού της δέσμευσης δεν μπορεί να γίνει).

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

Προβλέψεις

14. Μια πρόβλεψη θα αναγνωρίζεται όταν:

α) μια οικονομική οντότητα έχει μια παρούσα δέσμευση (νομική ή τεκμαιρόμενη), ως αποτέλεσμα ενός παρελθόντος γεγονότος·

β) είναι πιθανό ότι μια εκροή πόρων που ενσωματώνει οικονομικά οφέλη, θα απαιτηθεί για να διακανονιστεί η δέσμευση και

γ) μια αξιόπιστη εκτίμηση μπορεί να γίνει για το ποσό της δέσμευσης.

Αν αυτοί οι όροι δεν πληρούνται δεν θα αναγνωρίζεται πρόβλεψη.

Παρούσα δέσμευση

15. Σε σπάνιες περιπτώσεις δεν είναι σαφές, αν υπάρχει μια παρούσα δέσμευση. Σε αυτές τις περιπτώσεις, ένα παρελθόν γεγονός θεωρείται ότι δημιουργεί μια παρούσα δέσμευση, αν, λαμβάνοντας υπόψη όλες τις διαθέσιμες αποδείξεις, είναι περισσότερο αληθοφανές, ότι μια παρούσα δέσμευση υπάρχει κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

16. Σε όλες σχεδόν τις περιπτώσεις θα είναι σαφές, αν ένα παρελθόν γεγονός έχει καταλήξει σε μια παρούσα δέσμευση. Σε σπάνιες περιπτώσεις, για παράδειγμα σε μια αγωγή, μπορεί να αμφισβητείται αν ορισμένα γεγονότα έχουν συμβεί, ή αν εκείνα τα γεγονότα έχουν ως αποτέλεσμα μια παρούσα δέσμευση. Σε τέτοια περίπτωση, μια οικονομική οντότητα καθορίζει αν μια 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 ►**M5** μετά την περίοδο αναφοράς ◄. Στη βάση τέτοιας απόδειξης:

α) όπου είναι περισσότερο αληθοφανές, ότι μια παρούσα δέσμευση υπάρχει στην ημερομηνία του ισολογισμού, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει μια πρόβλεψη (αν πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης) και

β) όπου είναι περισσότερο αληθοφανές ότι δεν υπάρχει καμία παρούσα δέσμευση, κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί μια ενδεχόμενη υποχρέωση, εκτός αν η πιθανότητα μιας εκροής πόρων, που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη, είναι απομακρυσμένη (βλ. παράγραφο 86).

Παρελθόν γεγονός

17. Ένα παρελθόν γεγονός που οδηγεί σε μια παρούσα δέσμευση καλείται δεσμευτικό γεγονός. Ένα γεγονός για να είναι ένα δεσμευτικό γεγονός, πρέπει η οικονομική οντότητα 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

▼B

β) στην περίπτωση μιας τεκμαιρόμενης δέσμευσης, όταν το γεγονός (το οποίο μπορεί να είναι μια ενέργεια της οικονομικής οντότητας), δημιουργεί βάσιμες προσδοκίες σε τρίτους ότι η οικονομική οντότητα θα αναλάβει τη δέσμευση.

18. Οι οικονομικές καταστάσεις αναφέρονται στην οικονομική θέση μιας οικονομικής οντότητας στο τέλος της καλυπτόμενης περιόδου αναφοράς και όχι στην πιθανή θέση της στο μέλλον. Συνεπώς, καμία πρόβλεψη δεν αναγνωρίζεται για κόστη που χρειάζεται να πραγματοποιηθούν για να λειτουργήσει στο μέλλον. Οι μόνες αναγνωρισμένες υποχρεώσεις στον ισολογισμό της οικονομικής οντότητας, είναι εκείνες που υπάρχουν κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

19. Μόνον εκείνες οι δεσμεύσεις, οι οποίες προκύπτουν από παρελθόντα γεγονότα που υπάρχουν, ανεξαρτήτως των μελλοντικών ενεργειών μιας οικονομικής οντότητας (δηλαδή, τη μελλοντική διεξαγωγή των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων της), αναγνωρίζονται ως προβλέψεις. Παραδείγματα τέτοιων δεσμεύσεων είναι ποινές ή κόστη καθαρισμού για παράνομη περιβαλλοντική ζημία, αμφότερα τα οποία θα οδηγούσαν σε μια εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη κατά τον διακανονισμό, ανεξαρτήτως των μελλοντικών ενεργειών της οικονομικής οντότητας. Ομοίως μια οικονομική οντότητα αναγνωρίζει μια πρόβλεψη για κόστη απενεργοποίησης μιας εγκατάστασης πετρελαίου ή ενός σταθμού πυρηνικής ενέργειας κατά την έκταση που η οικονομική οντότητα είναι υποχρεωμένη να αποκαταστήσει ζημιά που ήδη προκλήθηκε. Αντίθετα, λόγω εμπορικών πιέσεων ή νομικών αξιώσεων, μια οικονομική οντότητα 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 οικονομική οντότητα 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 αναγνωρίζεται.

20. Μια 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 — μάλιστα η δέσμευση μπορεί να απευθύνεται προς το ευρύτερο κοινό. Επειδή μια δέσμευση πάντοτε εμπεριέχει μια υπόσχεση προς ένα άλλο μέρος, τεκμαίρεται ότι μια απόφαση της διεύθυνσης ή του συμβουλίου. δεν καταλήγει σε μια 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 μια βάσιμη προσδοκία σε αυτούς, ότι η οικονομική οντότητα 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, μια επαρκώς καθορισμένη δημόσια δήλωση) της οικονομικής οντότητας, καταλήγει σε μια τεκμαιρόμενη δέσμευση. Για παράδειγμα, όταν περιβαλλοντική 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 οικονομική οντότητα αποδέχεται δημόσια ευθύνη για αποκατάσταση, κατά τρόπο που δημιουργεί μια τεκμαιρόμενη δέσμευση.

22. Όταν οι λεπτομέρειες ενός προτεινόμενου νέου νόμου δεν έχουν ακόμη οριστικοποιηθεί, μια δέσμευση προκύπτει μόνον όταν η νομοθεσία είναι πράγματι βέβαιο ότι πρόκειται να θεσπιστεί σύμφωνα με το σχέδιο νόμου. Για το σκοπό του Προτύπου αυτού, τέτοια δέσμευση θεωρείται ως μια νομική δέσμευση. Διαφορές στις συνθήκες που περιβάλλουν την θέσπιση κάνουν αδύνατο να καθοριστεί ένα μεμονωμένο γεγονός, που θα καθιστούσε την θέσπιση ενός νόμου κατ' ουσίαν βέβαιη. Σε πολλές περιπτώσεις θα είναι αδύνατο να είναι κατ' ουσίαν βέβαιη η θέσπιση ενός νόμου μέχρις ότου θεσπιστεί.

▼B

Πιθανή εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη

23. Προκειμένου μια δέσμευση να έχει τις προϋποθέσεις για αναγνώριση, δεν αρκεί να υπάρχει μόνο μια παρούσα δέσμευση, αλλά χρειάζεται 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]), μια 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 δεν θα συμβεί. Όταν δεν είναι πιθανό ότι μια παρούσα δέσμευση υπάρχει, μια οικονομική οντότητα γνωστοποιεί μια ενδεχόμενη υποχρέωση, εκτός αν η πιθανότητα μιας εκροής πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη είναι απομακρυσμένη (βλ. παράγραφο 86).

24. Όταν υπάρχει ένας αριθμός όμοιων δεσμεύσεων (π.χ. εγγυήσεις προϊόντων ή όμοιες συμβάσεις), η πιθανότητα ότι μια 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 καλώς να πιθανολογείται, ότι κάποια εκροή πόρων θα χρειαστεί για να διακανονίσει την κατηγορία των δεσμεύσεων ως ένα σύνολο. Αν αυτό συμβαίνει, μια πρόβλεψη αναγνωρίζεται (αν τα άλλα κριτήρια αναγνώρισης 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 ►**M5** στοιχεία στην κατάσταση συνολικών εσόδων ◄. Εκτός από εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις, μια οικονομική οντότητα θα είναι σε θέση να προσδιορίσει μια σειρά πιθανών συνεπειών και μπορεί συνεπώς να κάνει μια εκτίμηση της δέσμευσης η οποία θα είναι επαρκώς αξιόπιστη για χρήση στην αναγνώριση μιας πρόβλεψης.

26. Σε εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις, όπου καμία αξιόπιστη εκτίμηση δεν μπορεί να γίνει, υπάρχει υποχρέωση η οποία όμως δεν μπορεί να αναγνωριστεί. Αυτή η υποχρέωση γνωστοποιείται ως ενδεχόμενη υποχρέωση (βλ. παράγραφο 86).

Ενδεχόμενες υποχρεώσεις

27. Μια οικονομική οντότητα δεν θα αναγνωρίζει μια ενδεχόμενη υποχρέωση.

28. Μια ενδεχόμενη υποχρέωση γνωστοποιείται, όπως ορίζεται από την παράγραφο 86, εκτός αν η πιθανότητα μιας εκροής πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη είναι απομακρυσμένη.

29. Όταν μια οικονομική οντότητα ευθύνεται στο ακέραιο για μια δέσμευση, το μέρος της δέσμευσης που αναμένεται να εκπληρωθεί από τρίτους θεωρείται ενδεχόμενη υποχρέωση. Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει μια 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.

([1]) Η ερμηνεία του «πιθανού» σε αυτό το Πρότυπο ως «περισσότερο αληθοφανούς» δεν εφαρμόζεται αναγκαστικά σε άλλα Πρότυπα.

▼B

30. Ενδεχόμενες υποχρεώσεις μπορεί να ανακύψουν κατά τρόπο που δεν αναμενόταν αρχικά. Συνεπώς, εκτιμώνται συνεχώς για να προσδιοριστεί, αν μια εκροή πόρων, που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη έχει καταστεί πιθανή. Αν καθίσταται πιθανό ότι μια εκροή μελλοντικών οικονομικών ωφελειών θα απαιτηθεί, για ένα στοιχείο που προηγουμένως εθεωρείτο ως μια ενδεχόμενη υποχρέωση, μια πρόβλεψη αναγνωρίζεται 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).

Ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία

31. Μια οικονομική οντότητα δεν θα αναγνωρίζει ένα ενδεχόμενο περιουσιακό στοιχείο.

32. Ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία συνήθως προκύπτουν από απρογραμμάτιστα ή άλλα μη αναμενόμενα γεγονότα, που δημιουργούν την πιθανότητα μιας εισροής οικονομικών ωφελειών στην οικονομική οντότητα. Ένα παράδειγμα είναι μια αξίωση για την οποία η οικονομική οντότητα έχει προσφύγει δικαστικά, όπου το αποτέλεσμα είναι αβέβαιο.

33. Ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία δεν αναγνωρίζονται σε οικονομικές καταστάσεις δεδομένου ότι αυτό μπορεί να καταλήξει στην αναγνώριση εσόδων που μπορεί να μην πραγματοποιηθούν ποτέ. Όμως, όταν η πραγματοποίηση εσόδων είναι κατ' ουσίαν βέβαιη, τότε το σχετικό περιουσιακό στοιχείο δεν είναι ενδεχόμενο περιουσιακό στοιχείο και η αναγνώριση του είναι σωστή.

34. Ένα ενδεχόμενο περιουσιακό στοιχείο γνωστοποιείται, όπως απαιτείται από την παράγραφο 89, όταν μια εισροή οικονομικών ωφελειών είναι πιθανή.

35. Τα ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία εκτιμώνται συνεχώς για να διασφαλιστεί, ότι οι εξελίξεις αντικατοπτρίζονται ορθά στις οικονομικές καταστάσεις. Αν έχει καταστεί κατ' ουσίαν βέβαιο, ότι μια εισροή οικονομικών ωφελειών θα προκύψει, το περιουσιακό στοιχείο και το σχετικό έσοδο αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις της περιόδου στην οποία η μεταβολή συμβαίνει. Αν μια εισροή οικονομικών ωφελειών έχει καταστεί πιθανή, μια οικονομική οντότητα γνωστοποιεί το ενδεχόμενο περιουσιακό στοιχείο (βλ. παράγραφο 89).

ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ

Βέλτιστη εκτίμηση

36. Το ποσό που αναγνωρίζεται ως πρόβλεψη θα είναι η βέλτιστη εκτίμηση της δαπάνης που απαιτείται, για να διακανονιστεί η παρούσα δέσμευση κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

37. Η βέλτιστη εκτίμηση της δαπάνης που απαιτείται για διακανονισμό της παρούσας δέσμευσης, είναι το ποσό που μια οικονομική οντότητα 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 μια δέσμευση κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Όμως, η εκτίμηση του ποσού που μια οικονομική οντότητα λογικά θα πλήρωνε για να διακανονίσει ή να μεταβιβάσει τη δέσμευση δίδει τη βέλτιστη 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 οικονομικής οντότητας, συμπληρούμενες από την εμπειρία όμοιων συναλλαγών και, σε μερικές περιπτώσεις, αναφορές ανεξαρτήτων εμπειρογνωμόνων. Οι λαμβανόμενες υπόψη αποδείξεις, συμπεριλαμβάνουν κάθε πρόσθετη απόδειξη που παρέχεται από γεγονότα ►M5 μετά την περίοδο αναφοράς ◄.

▼B

39. Αβεβαιότητες που περιβάλλουν το ποσό που αναγνωρίζεται ως μια πρόβλεψη, σχετίζονται με διάφορες έννοιες, αναλόγως με τις συνθήκες. Όταν η πρόβλεψη που επιμετράται, συμπεριλαμβάνει μια 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 «αναμενόμενη 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 μια συνεχής σειρά πιθανών συνεπειών και κάθε σημείο στη σειρά αυτή είναι τόσο όμοιο όσο κάθε άλλο, το μέσο σημείο της σειράς χρησιμοποιείται.

Παράδειγμα

Μια οικονομική οντότητα 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, τα κόστη επισκευής θα ανέρχονταν σε 1 εκατομμύριο. Αν μεγαλύτερα ελαττώματα αποκαλυφθούν σε όλα τα πωληθέντα προϊόντα, τα κόστη επισκευής θα ανέρχονταν σε 4 εκατομμύρια. Η εμπειρία του παρελθόντος της οικονομικής οντότητας και οι μελλοντικές προσδοκίες δείχνουν ότι για το ερχόμενο έτος, 75 % των πωληθέντων εμπορευμάτων δεν 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, μια οικονομική οντότητα προσδιορίζει την πιθανότητα μιας εκροής για τις δεσμεύσεις της λόγω εγγύησης συνολικά.

Η αναμενόμενη αξία του κόστους των επισκευών είναι:

(75 % του μηδενός) + (20 % του 1 εκατομ.) + (5 % των 4 εκατομ.) = 400 000

40. Όταν μια μόνο δέσμευση επιμετράται, το μεμονωμένο πιο πιθανό αποτέλεσμα, μπορεί να είναι η βέλτιστη εκτίμηση της υποχρέωσης. Όμως, ακόμη και σε τέτοια περίπτωση, η οικονομική οντότητα λαμβάνει υπόψη άλλα πιθανά αποτελέσματα. Όταν άλλα πιθανά αποτελέσματα είναι είτε κυρίως υψηλότερα, είτε κυρίως χαμηλότερα από το πιο πιθανό αποτέλεσμα, η ορθή εκτίμηση θα είναι ένα υψηλότερο ή χαμηλότερο ποσό. Για παράδειγμα, αν μια οικονομική οντότητα πρέπει να αποκαταστήσει ένα σοβαρό ελάττωμα σε ένα μεγάλο εργοστάσιο που έχει κατασκευάσει για ένα πελάτη, το μεμονωμένο πιο πιθανό αποτέλεσμα μπορεί να είναι για την επισκευή να επιτύχει στην πρώτη προσπάθεια στο κόστος των 1 000, αλλά μια πρόβλεψη για ένα μεγαλύτερο ποσό γίνεται, αν υπάρχει ένας σημαντικός κίνδυνος ότι περαιτέρω προσπάθειες θα είναι αναγκαίες.

41. Η πρόβλεψη επιμετράται πριν από το φόρο, καθώς οι φορολογικές συνέπειες της πρόβλεψης και οι μεταβολές σε αυτή αντιμετωπίζονται στο ΔΛΠ *12*.

Κίνδυνοι και αβεβαιότητες

42. Οι κίνδυνοι και οι αβεβαιότητες που αναπόφευκτα περιβάλλουν πολλά γεγονότα και καταστάσεις θα λαμβάνονται υπόψη για την προσέγγιση στην βέλτιστη εκτίμηση μιας πρόβλεψης.

▼B

43. Ο κίνδυνος προδιαγράφει μεταβλητότητα του αποτελέσματος. Μια προσαρμογή κινδύνου μπορεί να αυξήσει το ποσό στο οποίο μια υποχρέωση επιμετράται. 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, η αβεβαιότητα δεν δικαιολογεί τη δημιουργία υπερβολικών προβλέψεων ή μια αυθαίρετη υπερεκτίμηση των υποχρεώσεων. Για παράδειγμα, αν τα προβλεπόμενα κόστη ενός ιδιαιτέρως δυσμενούς αποτελέσματος εκτιμώνται πάνω σε μια συντηρητική βάση, αυτό το αποτέλεσμα δεν είναι τότε εκούσια 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 στοιχείο β).

Παρούσα αξία

45. Όταν η επίδραση της διαχρονικής αξίας του χρήματος είναι ουσιώδης, το ποσό της πρόβλεψης θα 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 ►**M5** μετά την περίοδο αναφοράς ◄, 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 θα είναι ένα προ-φόρου επιτόκιο (ή επιτόκια) που αντανακλά (αντανακλούν) τις τρέχουσες εκτιμήσεις της αγοράς για τη διαχρονική αξία του χρήματος και τους συναφείς με την υποχρέωση κινδύνους. Το επιτόκιο (επιτόκια) δεν θα 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 θα αντανακλώνται στο ποσό μιας πρόβλεψης, όταν υπάρχει επαρκής αντικειμενική απόδειξη ότι αυτά θα συμβούν.

49. Αναμενόμενα μελλοντικά γεγονότα μπορεί να είναι ιδιαίτερα σημαντικά στην επιμέτρηση προβλέψεων. Για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα 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 αναγνωρίζεται αντανακλά μια λογική προσδοκία των τεχνικώς προσοντούχων, αντικειμενικών παρατηρητών, 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 μια ευρύτερη ή περισσότερο περίπλοκη δραστηριότητα καθαρισμού από ότι έχει προηγουμένως εκτελεστεί. Όμως, μια οικονομική οντότητα δεν προβλέπει την ανάπτυξη μιας πλήρως νέας τεχνολογίας για τον καθαρισμό, εκτός αν θεμελιώνεται από επαρκή αντικειμενική απόδειξη.

▼B

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 κατ' ουσίαν 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 ό,τι η νομοθεσία θα ζητήσει και για το πότε είναι πραγματικά βέβαιο ότι ενεργοποιείται και εφαρμόζεται δεόντως. Σε πολλές περιπτώσεις, επαρκής αντικειμενική απόδειξη δεν 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 επιμέτρηση μιας πρόβλεψης.

52. Κέρδη από την αναμενόμενη διάθεση περιουσιακών στοιχείων δεν λαμβάνονται υπόψη στην επιμέτρηση μιας πρόβλεψης, ακόμη και αν η αναμενόμενη διάθεση είναι στενά συνδεμένη με γεγονός που δημιουργεί την πρόβλεψη. Αντίθετα, μια οικονομική οντότητα αναγνωρίζει κέρδη από αναμενόμενες διαθέσεις περιουσιακών στοιχείων κατά το χρόνο τον οριζόμενο από το 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 επιστραφεί από κάποιο άλλο πρόσωπο, η επιστροφή θα αναγνωρίζεται όταν, και μόνον όταν, είναι κατ' ουσίαν βέβαιο ότι η επιστροφή θα εισπραχθεί, αν η οικονομική οντότητα διακανονίσει την δέσμευση. Η επιστροφή θα αντιμετωπίζεται ως ένα ιδιαίτερο περιουσιακό στοιχείο. Το ποσό που αναγνωρίζεται για την αποζημίωση δεν θα υπερβαίνει το ποσό της πρόβλεψης.

54. Στην ►**M5** κατάσταση συνολικών εσόδων ◄, το έξοδο που αφορά μια πρόβλεψη μπορεί να παρουσιάζεται καθαρό- μειωμένο δηλαδή κατά το ποσό της επιστροφής.

55. Μερικές φορές, μια οικονομική οντότητα είναι σε θέση να αναζητά ένα άλλο πρόσωπο το οποίο θα πληρώσει μερικώς ή στο σύνολο όλες τις δαπάνες που απαιτούνται για διακανονισμό μιας πρόβλεψης (για παράδειγμα, μέσω ασφαλιστηρίων συμβολαίων, όρων αποζημίωσης ή εγγυήσεων προμηθευτών). Το άλλο πρόσωπο μπορεί είτε να επιστρέψει τα ποσά που πληρώθηκαν από την οικονομική οντότητα ή να πληρώνει τα ποσά κατευθείαν.

56. Σε πολλές περιπτώσεις η οικονομική οντότητα θα παραμείνει υπεύθυνη για το σύνολο του υπό εξέταση ποσού, έτσι που η οικονομική οντότητα θα πρέπει να διακανονίσει το πλήρες ποσό, αν το τρίτο μέρος αδυνατεί να πληρώσει για οποιοδήποτε λόγο. Σε αυτήν την περίπτωση, μια πρόβλεψη αναγνωρίζεται για το πλήρες ποσό της υποχρέωσης και μια ξεχωριστή απαίτηση για την αναμενόμενη αποζημίωση αναγνωρίζεται, όταν είναι κατ' ουσίαν βέβαιο ότι η επιστροφή θα εισπραχθεί αν η οικονομική οντότητα διακανονίσει την υποχρέωση.

57. Σε μερικές περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα δεν θα είναι υπεύθυνη για τα υπό εξέταση κόστη, αν το τρίτο μέρος αδυνατεί να πληρώσει. Σε τέτοια περίπτωση, η οικονομική οντότητα δεν έχει υποχρέωση για αυτά τα κόστη και αυτά δεν συμπεριλαμβάνονται στην πρόβλεψη.

58. Καθώς σημειώθηκε στην παράγραφο 29, μια δέσμευση για την οποία μια οικονομική οντότητα ευθύνεται στο ακέραιο, είναι ενδεχόμενη υποχρέωση στο σημείο που αναμένεται η δέσμευση να διακανονιστεί από τα άλλα μέρη.

▼B

ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΣΕ ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ

59. Οι προβλέψεις θα αναθεωρούνται στο ►M5 τέλος κάθε περιόδου αναφοράς ◄ και θα προσαρμόζονται, για να αντανακλούν την τρέχουσα βέλτιστη εκτίμηση. Αν δεν είναι εφεξής πιθανό ότι μια εκροή πόρων, που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη, θα απαιτηθεί για να διακανονιστεί η δέσμευση, η πρόβλεψη θα 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 αναγνωρίζεται ως κόστος δανεισμού.

ΧΡΗΣΗ ΠΡΟΒΛΕΨΕΩΝ

61. Μια πρόβλεψη θα χρησιμοποιείται μόνο για δαπάνες, για τις οποίες η πρόβλεψη είχε αρχικώς αναγνωριστεί.

62. Μόνο δαπάνες που αφορούν στην αρχική πρόβλεψη αναγνωρίζονται έναντι αυτής. Καταχωρώντας δαπάνες έναντι μιας πρόβλεψης που αρχικά είχε αναγνωριστεί για ένα άλλο σκοπό θα αποκρυπτόταν η επίδραση των δύο διαφορετικών γεγονότων.

ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΚΑΝΟΝΩΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗΣ ΚΑΙ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ

Μελλοντικές λειτουργικές ζημίες

63. Προβλέψεις δεν θα αναγνωρίζονται για μελλοντικές λειτουργικές ζημίες.

64. Μελλοντικές λειτουργικές ζημίες δεν πληρούν τον ορισμό μιας υποχρέωσης της παραγράφου 10, καθώς και τα γενικά κριτήρια αναγνώρισης που τίθενται για τις προβλέψεις στην παράγραφο 14.

65. Η προσδοκία μελλοντικών λειτουργικών ζημιών είναι μια ένδειξη ότι ορισμένα περιουσιακά στοιχεία της οικονομικής οντότητας μπορεί να απομειώνονται. Μια οικονομική οντότητα ελέγχει αυτά τα περιουσιακά στοιχεία για απομείωση σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 *Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων*.

Επαχθείς συμβάσεις

66. Αν μια οικονομική οντότητα έχει μια σύμβαση που είναι επαχθής, η παρούσα δέσμευση σύμφωνα με τη σύμβαση, θα αναγνωρίζεται και θα επιμετράται ως μια 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 εγκαθιδρύουν 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 μια υποχρέωση υφίσταται η οποία και αναγνωρίζεται. Εκτελεστέες συμβάσεις που δεν είναι επαχθείς δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής αυτού του Προτύπου.

68. Το παρόν Πρότυπο ορίζει ως επαχθή σύμβαση μια σύμβαση στην οποία τα αναπόφευκτα έξοδα εκπλήρωσης των δεσμεύσεων, σύμφωνα με τη σύμβαση, υπερβαίνουν τα οικονομικά οφέλη που αναμένεται να ληφθούν σύμφωνα με αυτήν. Τα αναπόφευκτα έξοδα σύμφωνα με μια σύμβαση αντανακλούν το ελάχιστο καθαρό κόστος της υπαναχώρησης από τη σύμβαση, που είναι μικρότερο από το κόστος εκπλήρωσης αυτής και από κάθε αποζημίωση ή ποινές που προκύπτουν από αδυναμία για εκπλήρωση αυτής.

69. Προτού δημιουργηθεί μια ξεχωριστή πρόβλεψη για μια επαχθή σύμβαση, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει μια ζημία απομείωσης η οποία έχει συμβεί σε περιουσιακά στοιχεία τα οποία είναι αφιερωμένα σε αυτή τη σύμβαση (βλ. ΔΛΠ 36).

▼B

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 μια χώρα ή περιοχή ή επαναχωροθέτηση των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων από μια χώρα ή περιοχή σε μια άλλη·

γ) μεταβολές στη δομή της διεύθυνσης, για παράδειγμα, απάλειψη ενός επιπέδου διεύθυνσης και

δ) βασικές αναδιοργανώσεις που έχουν μια ουσιώδη επίδραση στη φύση και στο κέντρο των εκμεταλλεύσεων της οικονομικής οντότητας.

71. Μια πρόβλεψη για τα κόστη αναδιάρθρωσης αναγνωρίζεται μόνον όταν τα γενικά κριτήρια αναγνώρισης για προβλέψεις που τίθενται στην παράγραφο 14 πληρούνται. Οι παράγραφοι 72-83 ορίζουν πώς εφαρμόζονται τα γενικά κριτήρια αναγνώρισης σε αναδιαρθρώσεις.

72. Μια τεκμαιρόμενη δέσμευση για αναδιάρθρωση προκύπτει μόνον όταν μια οικονομική οντότητα:

α) έχει ένα λεπτομερές επίσημο 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 και

v) πότε το πρόγραμμα θα εφαρμοστεί και

β) έχει δημιουργήσει μια 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 μια οικονομική οντότητα 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. Μια δημόσια δήλωση ενός λεπτομερούς προγράμματος για αναδιάρθρωση συνιστά μια 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 οικονομική οντότητα θα φέρει σε πέρας την αναδιάρθρωση.

74. Για να είναι ένα πρόγραμμα σε θέση να δημιουργεί μια 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 μια μακρά καθυστέρηση, προτού αρχίσει η αναδιάρθρωση ή ότι η αναδιάρθρωση θα χρειαστεί ένα αδικαιολόγητα μακρύ χρόνο, είναι απίθανο το πρόγραμμα να εγείρει μια βάσιμη προσδοκία προς το μέρος των άλλων ότι η οικονομική οντότητα κατά το παρόν δεσμεύεται σε αναδιάρθρωση, γιατί το πλαίσιο χρόνου παρέχει ευκαιρίες στην οικονομική οντότητα έτσι ώστε να μεταβάλλει τα προγράμματά της.

▼B

75. Μια απόφαση της διοίκησης ή του διοικητικού συμβουλίου για αναδιάρθρωση η οποία λαμβάνεται πριν από την ημερομηνία του ισολογισμού, δεν καταλήγει σε μια τεκμαιρομένη δέσμευση κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, εκτός αν η οικονομική 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 μια βάσιμη προσδοκία σε αυτούς, ότι η οικονομική οντότητα θα φέρει σε πέρας την αναδιάρθρωση.

Εάν μια οικονομική οντότητα ξεκινήσει την υλοποίηση ενός προγράμματος αναδιάρθρωσης ή ανακοινώσει τα κύρια χαρακτηριστικά του σε εκείνους που επηρεάζει, μόνο ►**M5** μετά την περίοδο αναφοράς ◄, απαιτείται γνωστοποίηση σύμφωνα με το ΔΛΠ 10 ►**M5** *Γεγονότα μετά την περίοδο αναφοράς* ◄ εάν η αναδιάρθρωση είναι ουσιαστική και η έλλειψη γνωστοποίησης θα μπορούσε να επηρεάσει τις οικονομικές αποφάσεις που λαμβάνουν οι χρήστες βασιζόμενοι στις οικονομικές καταστάσεις.

76. Μολονότι μια τεκμαιρόμενη δέσμευση δεν δημιουργείται μόνον από μια απόφαση της διεύθυνσης, μια δέσμευση μπορεί να προκύψει από άλλα προγενέστερα γεγονότα μαζί με μια 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 συμβουλίου. Άπαξ αυτή η έγκριση έχει παρασχεθεί και ανακοινωθεί σε τρίτους, η οικονομική οντότητα έχει μια 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. Λόγω του ότι μια απόφαση από ένα τέτοιο συμβούλιο περιλαμβάνει κοινοποίηση σε αυτές τις αντιπροσωπείες, μπορεί να καταλήξει σε μια τεκμαιρόμενη δέσμευση για αναδιάρθρωση.

78. Καμία δέσμευση δεν προκύπτει για πώληση μιας εκμετάλλευσης μέχρις ότου η οικονομική οντότητα δεσμευτεί στην πώληση, δηλαδή υπάρξει μια δεσμευτική συμφωνία πώλησης.

79. Ακόμη και όταν μια οικονομική οντότητα έχει λάβει μια απόφαση να πωλήσει μια εκμετάλλευση και έχει ανακοινώσει αυτήν την απόφαση δημοσίως, δεν μπορεί να δεσμεύεται στην πώληση μέχρις ότου αναδειχθεί ένας αγοραστής και υπάρξει μια δεσμευτική συμφωνία πώλησης. Μέχρις ότου υπάρξει μια δεσμευτική συμφωνία πώλησης, η οικονομική οντότητα 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 παρίσταται ως μέρος μιας αναδιάρθρωσης, τα περιουσιακά στοιχεία της εκμετάλλευσης επανεξετάζονται για απομείωση, σύμφωνα με το ΔΛΠ 36. Όταν μια πώληση αποτελεί μόνο ένα μέρος μιας αναδιάρθρωσης, μια τεκμαιρόμενη δέσμευση μπορεί να προκύψει για τα μέρη της αναδιάρθρωσης προτού υπάρξει μια δεσμευτική συμφωνία πώλησης.

80. Μια πρόβλεψη αναδιάρθρωσης θα 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 οικονομικής οντότητας.

▼B

81. Μια πρόβλεψη αναδιάρθρωσης δεν περιλαμβάνει τέτοια κόστη, όπως:

α) επανεκπαίδευσης ή μετάθεσης εν ενεργεία προσωπικού·

β) μάρκετινγκ ή

γ) επενδύσεων σε νέα συστήματα και δίκτυα διανομής

Αυτές οι δαπάνες αφορούν σε μελλοντική έκβαση της οικονομικής οντότητας και δεν είναι υποχρεώσεις για αναδιάρθρωση κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Τέτοιες δαπάνες αναγνωρίζονται στην ίδια βάση που θα αναγνωρίζονταν αν προέκυπταν ανεξάρτητα από μια αναδιάρθρωση.

82. Αναγνωρίσιμες μελλοντικές λειτουργικές ζημίες μέχρι την ημερομηνία μιας αναδιάρθρωσης δεν περιλαμβάνονται σε μια πρόβλεψη, εκτός αν αυτές αφορούν σε μια επαχθή σύμβαση, όπως ορίστηκε στην παράγραφο 10.

83. Όπως απαιτείται από την παράγραφο 51, κέρδη από αναμενόμενη διάθεση περιουσιακών στοιχείων δεν λαμβάνονται υπόψη στην επιμέτρηση μιας πρόβλεψης αναδιάρθρωσης, ακόμη και αν η πώληση των περιουσιακών στοιχείων λογίζεται ως μέρος της αναδιάρθρωσης.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

84. Για κάθε κατηγορία πρόβλεψης, μια οικονομική οντότητα θα 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 και

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 δεν απαιτούνται.

85. Η οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί τα ακόλουθα για κάθε κατηγορία πρόβλεψης:

α) μια σύντομη περιγραφή της φύσης της δέσμευσης και το αναμενόμενο χρονοδιάγραμμα κάθε προκύπτουσας εκροής οικονομικών ωφελειών·

β) Μια ένδειξη των αβεβαιοτήτων για το ποσό ή το χρονοδιάγραμμα αυτών των εκροών. Όπου είναι αναγκαίο να παρέχει ικανοποιητική πληροφόρηση, μια οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί τις βασικότερες παραδοχές που έγιναν σχετικά με μελλοντικά γεγονότα, όπως αναφέρθηκε στην παράγραφο 48 και

γ) το ποσό κάθε αναμενόμενης επιστροφής, δηλώνοντας το ποσό κάθε περιουσιακού στοιχείου που έχει αναγνωριστεί για αυτή την αναμενόμενη επιστροφή.

86. Εκτός από την περίπτωση που η πιθανότητα κάθε εκροής για διακανονισμό είναι απομακρυσμένη, μια οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί για κάθε κατηγορία ενδεχόμενων υποχρεώσεων κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, μια σύντομη περιγραφή της φύσης της ενδεχόμενης υποχρέωσης και όπου είναι εφικτό:

α) μια εκτίμηση της οικονομικής επίπτωσής της, η οποία επιμετράται σύμφωνα με τις παραγράφους 36-52·

β) μια ένδειξη των αβεβαιοτήτων που αφορούν στο ποσό ή στο χρονοδιάγραμμα κάθε εκροής και

γ) την πιθανότητα κάθε αποζημίωσης.

▼B

87. Κατά τον προσδιορισμό, των προβλέψεων ή ενδεχόμενων υποχρεώσεων που μπορεί να συναθροιστούν για να αποτελέσουν μια κατηγορία, είναι αναγκαίο να λαμβάνεται υπόψη αν η φύση των στοιχείων είναι επαρκώς όμοια έτσι ώστε να καταχωρίζεται μια ενιαία μοναδική δήλωση σχετικά με αυτά, με σκοπό την τήρηση των προϋποθέσεων την παράγραφο 85 στοιχεία α) και β) και την παράγραφο 86 στοιχεία α) και β). Έτσι, μπορεί να είναι σωστό να αντιμετωπίζονται ως μια απλή κατηγορία πρόβλεψης ποσά που αφορούν σε εγγυήσεις διαφόρων προϊόντων, αλλά δεν θα ήταν σωστό να αντιμετωπίζονται ως μια απλή κατηγορία ποσά που αφορούν κανονικές εγγυήσεις και ποσά που υπόκεινται σε νομικές διαδικασίες.

88. Όταν μια πρόβλεψη και μια ενδεχόμενη υποχρέωση ανακύπτει από την ίδια σειρά συνθηκών, μια οικονομική οντότητα 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 μια εισροή οικονομικών ωφελειών είναι πιθανή, μια οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί μια σύντομη περιγραφή της φύσης των ενδεχόμενων περιουσιακών στοιχείων κατά την ημερομηνία του ισολογισμού και όπου είναι εφικτό, μια εκτίμηση της οικονομικής επίδρασης τους, χρησιμοποιώντας για την επιμέτρηση τις αρχές που τίθενται για προβλέψεις στις παραγράφους 36-52.

90. Είναι σημαντικό οι γνωστοποιήσεις για ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία να αποφεύγουν να δίδουν παραπλανητικές ενδείξεις πιθανότητας δημιουργίας εσόδου.

91. Όταν κάθε πληροφόρηση που απαιτείται από τις παραγράφους 86 και 89 δεν γνωστοποιείται, γιατί δεν είναι εφικτό να γίνει έτσι, αυτό το γεγονός πρέπει να δηλώνεται.

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 οικονομικής οντότητας σε μια διαμάχη με άλλα μέρη στο υπό εξέταση θέμα της πρόβλεψης, ενδεχόμενης υποχρέωσης ή ενδεχόμενου περιουσιακού στοιχείου. Σε τέτοιες περιπτώσεις, μια οικονομική οντότητα δεν χρειάζεται να γνωστοποιεί τις πληροφορίες, αλλά πρέπει να γνωστοποιεί τη γενική φύση της διαμάχης, μαζί με το γεγονός 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 νωρίτερα) θα απεικονίζεται ως μια προσαρμογή του υπολοίπου έναρξης των κερδών εις νέον για την περίοδο για την οποία το Πρότυπο υιοθετείται για πρώτη φορά. Οι οικονομικές οντότητες ενθαρρύνονται, αλλά δεν απαιτείται από αυτές, να προσαρμόσουν το υπόλοιπο έναρξης των κερδών εις νέον για την παλαιότερη περίοδο που παρουσιάζονται και να επαναδιατυπώνουν συγκριτικές πληροφορίες. Αν οι συγκριτικές πληροφορίες δεν επαναδιατυπώνονται, το γεγονός αυτό γνωστοποιείται.

94. [Απαλείφθηκε]

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

95. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται για οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1η Ιουλίου 1999. Η εφαρμογή νωρίτερα ενθαρρύνεται. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει αυτό το Πρότυπο για λογιστική περίοδο που αρχίζει πριν από την 1η Ιουλίου 1999, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

96. [Απαλείφθηκε]

▼M43

99. Με τις *Ετήσιες βελτιώσεις των ΔΠΧΑ του κύκλου 2010-2012*, που εκδόθηκαν τον Δεκέμβριο του 2013, τροποποιήθηκε η παράγραφος 5 ως παρεπόμενη τροποποίηση που προκύπτει από την τροποποίηση του ΔΠΧΑ 3. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτή την τροποποίηση μελλοντικά σε συνενώσεις επιχειρήσεων στις οποίες εφαρμόζεται η τροποποίηση του ΔΠΧΑ 3.

▼**M52**

100. Με το ΔΠΧΑ 15 *Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες*, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2014, τροποποιήθηκε η παράγραφος 5 και διαγράφηκε η παράγραφος 6. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 15, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις.

▼**M53**

101. Με το ΔΠΧΑ 9, όπως εκδόθηκε τον Ιούλιο του 2014, τροποποιήθηκε η παράγραφος 2 και διαγράφηκαν οι παράγραφοι 97 και 98. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις.

▼**M54**

102. Με το ΔΠΧΑ 16, το οποίο εκδόθηκε τον Ιανουάριο του 2016, τροποποιήθηκε η παράγραφος 5. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 16, οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν την εν λόγω τροποποίηση.

▼B

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 38

Άυλα περιουσιακά στοιχεία

ΣΚΟΠΟΣ

1. Ο σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό των άυλων περιουσιακών στοιχείων, με τα οποία δεν ασχολήθηκε ιδιαιτέρως ένα άλλο Πρότυπο. Το Πρότυπο επίσης καθορίζει πώς επιμετράται η λογιστική αξία των άυλων περιουσιακών στοιχείων και απαιτεί ορισμένες καθορισμένες γνωστοποιήσεις σχετικά με τα άυλα περιουσιακά στοιχεία.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

2. Το παρόν Πρότυπο αυτό εφαρμόζεται στη λογιστική των άυλων περιουσιακών στοιχείων εκτός από:

α) άυλα περιουσιακά στοιχεία που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής άλλου Προτύπου·

β) χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, όπως ορίζονται στο ΔΛΠ 32 *Χρηματοοικονομικά μέσα: Παρουσίαση*·

γ) αναγνώριση και επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων που προέρχονται από εξερεύνηση και αξιολόγηση (βλ. ΔΠΧΑ 6 *Εξερεύνηση και αξιολόγηση μεταλλευτικών πόρων)* και

δ) δαπάνες για την ανάπτυξη και εξόρυξη ορυκτών, πετρελαίου, φυσικού αερίου και όμοιων μη ανανεώσιμων πόρων.

▼M54

3. Εάν ένα άλλο Πρότυπο ορίζει τον λογιστικό χειρισμό ενός ειδικού τύπου άυλου περιουσιακού στοιχείου, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει εκείνο το Πρότυπο αντί του παρόντος Προτύπου. Για παράδειγμα, το παρόν Πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε:

▼M52

α) στα άυλα περιουσιακά στοιχεία που κατέχει μια οικονομική οντότητα για πώληση κατά τη συνήθη πορεία της επιχείρησης (βλέπε ΔΛΠ 2 *Αποθέματα*)·

▼B

β) στα αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία (βλ. ΔΛΠ 12 *Φόροι εισοδήματος*)·

▼M54

γ) μισθώσεις άυλων περιουσιακών στοιχείων που αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 16 *Μισθώσεις*·

▼B

δ) στα περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν από παροχές σε εργαζομένους (βλ. ΔΛΠ 19 *Παροχές σε εργαζομένους*)·

▼M32

ε) χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, όπως ορίζονται στο ΔΛΠ 32. Η αναγνώριση και η επιμέτρηση ορισμένων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων καλύπτονται από το ΔΠΧΑ 10 *Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις*, το ΔΛΠ 27 *Ατομικές οικονομικές καταστάσεις* και το ΔΛΠ 28 *Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες*.

▼B

στ) στην υπεραξία που αποκτάται σε μια συνένωση επιχειρήσεων (βλ. ΔΠΧΑ 3 *Συνενώσεις επιχειρήσεων*)·

ζ) στο αναβαλλόμενο κόστος απόκτησης και σε άυλα περιουσιακά στοιχεία, που προκύπτουν από τα συμβατικά δικαιώματα του ασφαλιστικού φορέα σύμφωνα με ασφαλιστήρια συμβόλαια που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 4 *Ασφαλιστήρια συμβόλαια*. Το ΔΠΧΑ 4 θέτει συγκεκριμένες απαιτήσεις γνωστοποίησης για εκείνο το αναβαλλόμενο κόστος απόκτησης αλλά όχι για εκείνα τα άυλα περιουσιακά στοιχεία. Συνεπώς οι απαιτήσεις γνωστοποίησης του παρόντος Προτύπου εφαρμόζονται σε εκείνα τα άυλα περιουσιακά στοιχεία·

▼B

η) σε μη κυκλοφορούντα άυλα περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως κατεχόμενα προς πώληση (ή που συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση) σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5 *Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες*.

▼M52

θ) σε περιουσιακά στοιχεία που απορρέουν από συμβάσεις με πελάτες, τα οποία αναγνωρίζονται σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 15 *Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες*.

▼B

4. Μερικά άυλα περιουσιακά στοιχεία μπορεί να περιλαμβάνονται σε ένα στοιχείο με φυσική υπόσταση, τέτοια όπως ένας ψηφιακός δίσκος μαγνητικής εγγραφής (στην περίπτωση του ηλεκτρονικού λογισμικού), μια νομική τεκμηρίωση (στην περίπτωση μιας άδειας ή ευρεσιτεχνίας) ή φιλμ. Κατά τον προσδιορισμό, αν ένα περιουσιακό στοιχείο που ενσωματώνει συγχρόνως άυλα και υλικά στοιχεία, πρέπει να αντιμετωπίζεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 *Ενσώματα πάγια* ή ως ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο σύμφωνα με αυτό το Πρότυπο, η οικονομική 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 υλικού 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 υλικού, το λογισμικό αντιμετωπίζεται ως ένα άυλο 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 παράδειγμα, ένα πρωτότυπο), το φυσικό στοιχείο του περιουσιακού στοιχείου είναι δευτερεύον ως προς το άυλο συνθετικό στοιχείο του, που είναι η γνώση που ενσωματώνεται σε αυτό.

▼M54

6. Δικαιώματα που κατέχει ο μισθωτής βάσει συμβάσεων παραχώρησης αδειών εκμετάλλευσης για στοιχεία όπως κινηματογραφικές ταινίες, βιντεοσκοπήσεις, θεατρικά έργα, χειρόγραφα, ευρεσιτεχνίες και συγγραφικά δικαιώματα εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου και εξαιρούνται από το πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 16.

▼B

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 έναν 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 άυλα περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται (τέτοια όπως ηλεκτρονικό λογισμικό) και άλλα κόστη (τέτοια όπως κόστη εκκίνησης), σε εξορυκτικές βιομηχανίες ή από ασφαλιστικούς φορείς.

ΟΡΙΣΜΟΙ

▼M33

8. **Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται στο παρόν πρότυπο με τις έννοιες που προσδιορίζονται:**

[διαγράφηκε]

α) [διαγράφηκε]

β) [διαγράφηκε]

γ) [διαγράφηκε]

▼M12

———————

▼B

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

Ένα *περιουσιακό στοιχείο* είναι ένας πόρος:

α) που ελέγχεται από μια οικονομική οντότητα ως αποτέλεσμα παρελθόντων γεγονότων και

β) από τον οποίο μελλοντικά οικονομικά οφέλη αναμένεται να εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα.

Λογιστική αξία είναι το ποσό με το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται στον ισολογισμό μετά την αφαίρεση οποιωνδήποτε σωρευμένων αποσβέσεων και σωρευμένων ζημιών απομείωσης.

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 ή, όταν αρμόζει, το ποσό που αποδίδεται σε εκείνο το περιουσιακό στοιχείο κατά την αρχική του αναγνώριση σύμφωνα με τις συγκεκριμένες απαιτήσεις άλλων ΔΠΧΑ, παραδείγματος χάρη του ΔΠΧΑ 2, *Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών*.

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.

Συγκεκριμένη αξία σε σχέση με την οντότητα είναι η παρούσα αξία των ταμιακών ροών, που η οικονομική 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.

▼M33

Εύλογη αξία* είναι η τιμή που θα λάμβανε μια οντότητα για την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου ή που θα κατέβαλε μια οντότητα για τη μεταβίβαση μιας υποχρέωσης σε μια κανονική συναλλαγή μεταξύ συμμετεχόντων στην αγορά κατά την ημερομηνία επιμέτρησης. (Βλ. ΔΠΧΑ 13 *Επιμέτρηση εύλογης αξίας.)

▼B

Ζημία απομείωσης είναι το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του.

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

Χρηματικά περιουσιακά στοιχεία είναι χρήματα που κατέχονται και περιουσιακά στοιχεία που πρόκειται να εισπραχθούν 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.

Η *υπολειμματική αξία* ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι η αξία που η οικονομική 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.

▼B

Ωφέλιμη ζωή είναι:

α) η περίοδος κατά τη διάρκεια της οποίας ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να είναι διαθέσιμο για χρήση από την οικονομική οντότητα ή

β) το πλήθος των παραγωγικών ή όμοιων μονάδων που η οικονομική οντότητα αναμένει να αποκτήσει από το περιουσιακό στοιχείο.

Άυλα περιουσιακά στοιχεία

9. Οι οικονομικές οντότητες συχνά δαπανούν πόρους ή αναλαμβάνουν υποχρεώσεις κατά την απόκτηση, ανάπτυξη, συντήρηση ή αναβάθμιση άυλων 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 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 άυλου 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 άυλου περιουσιακού στοιχείου, οι δαπάνες για να αποκτηθεί αυτό ή να δημιουργηθεί αυτό εσωτερικώς, αναγνωρίζονται ως έξοδα, όταν πραγματοποιούνται. Όμως, αν το στοιχείο αποκτάται σε μια συνένωση επιχειρήσεων, αποτελεί μέρος της υπεραξίας που αναγνωρίζεται κατά την ημερομηνία της απόκτησης (βλ. παράγραφο 68).

Αναγνωρισιμότητα

▼M12

11. Ο ορισμός ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου απαιτεί ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο να είναι αναγνωρίσιμο ώστε να μη συγχέεται με την υπεραξία. Η υπεραξία που αναγνωρίζεται σε μια συνένωση επιχειρήσεων είναι περιουσιακό στοιχείο που αντιπροσωπεύει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που προκύπτουν από άλλα περιουσιακά στοιχεία αποκτηθέντα σε συνένωση επιχειρήσεων που δεν προσδιορίζονται μεμονωμένα και δεν αναγνωρίζονται ξεχωριστά. Οι μελλοντικές οικονομικές ωφέλειες μπορεί να προέλθουν από σύμπραξη μεταξύ των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν ή από περιουσιακά στοιχεία τα οποία, μεμονωμένα, δεν αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις.

12. Ένα περιουσιακό στοιχείο είναι αναγνωρίσιμο εάν είτε:

α) διαχωρίζεται, ήτοι μπορεί να διαχωριστεί ή να αποχωρισθεί από την οικονομική οντότητα και να πωληθεί, μεταβιβαστεί, παραχωρηθεί, ενοικιαστεί ή ανταλλαγεί είτε μεμονωμένα είτε σε συνδυασμό με σχετικό συμβόλαιο, προσδιοριζόμενο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση, ασχέτως εάν η οικονομική οντότητα προτίθεται να το πράξει ή

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

▼B

Έλεγχος

13. Η οικονομική 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 οικονομικής οντότητας να ελέγχει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη από ένα άυλο 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 οικονομική 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 οικονομική 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 οικονομική οντότητα μπορεί να έχει μια 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 οικονομική οντότητα μπορεί επίσης να αναμένει ότι το προσωπικό θα συνεχίσει να διαθέτει τις δεξιότητές του σε αυτήν. Όμως, συνήθως μια οικονομική οντότητα έχει ανεπαρκή έλεγχο πάνω στα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που προκύπτουν από μια ομάδα εξειδικευμένου προσωπικού και από εκπαίδευση έτσι ώστε αυτά τα στοιχεία να πληρούν τον ορισμό ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου. Για έναν όμοιο λόγο, ορισμένο διευθυντικό ή τεχνικό χάρισμα είναι απίθανο να πληροί τον ορισμό ενός άυλου 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 οικονομική 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 οικονομική οντότητα. Όμως, εν απουσία νομίμων δικαιωμάτων για προστασία ή άλλων τρόπων ελέγχου των σχέσεων με τους πελάτες ή της εμπιστοσύνης των πελατών προς την οικονομική οντότητα, η οικονομική 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 άυλων 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 οικονομική οντότητα είναι παρ' όλ' 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 σχέσεις αυτές εμπίπτουν στον ορισμό του άυλου περιουσιακού στοιχείου.

Μελλοντικά οικονομικά οφέλη

17. Τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που απορρέουν από ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να περιλαμβάνουν έσοδα από την πώληση προϊόντων ή υπηρεσιών, εξοικονόμηση κόστους ή άλλα οφέλη που προέρχονται από τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου από την οικονομική οντότητα. Για παράδειγμα, η χρήση της πνευματικής ιδιοκτησίας σε μια παραγωγική διαδικασία μπορεί να μειώσει τα μελλοντικά κόστη παραγωγής μάλλον παρά να αυξήσει τα μελλοντικά έσοδα.

▼B

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ

18. Η αναγνώριση ενός στοιχείου ως άυλο περιουσιακό στοιχείο απαιτεί όπως μια οικονομική οντότητα αποδεικνύει ότι το στοιχείο πληροί:

α) τον ορισμό του άυλου περιουσιακού στοιχείου (βλ. παραγράφους 8-17) και

β) τα κριτήρια αναγνώρισης (βλ. παραγράφους 21-23).

Η απαίτηση αυτή ισχύει για τα κόστη που πραγματοποιήθηκαν αρχικά για την απόκτηση ή την εσωτερική δημιουργία άυλου 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 άυλα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκτηθεί ξεχωριστά και οι παράγραφοι 33-43 ασχολούνται με την εφαρμογή σε άυλα περιουσιακά στοιχεία που αποκτήθηκαν σε συνένωση επιχειρήσεων. Η παράγραφος 44 ασχολείται με την αρχική επιμέτρηση των άυλων περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν με κρατική επιχορήγηση, οι παράγραφοι 45-47 με ανταλλαγές άυλων 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 εσωτερικώς δημιουργούμενων άυλων περιουσιακών στοιχείων

20. Η φύση των άυλων 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 άυλο περιουσιακό στοιχείο αντί να πληρούν τον ορισμό του άυλου περιουσιακού στοιχείου και τα κριτήρια αναγνώρισης που τίθενται στο παρόν Πρότυπο. Επιπρόσθετα, είναι συχνά δύσκολο να αποδίδονται τέτοιες μεταγενέστερες δαπάνες απευθείας σε ένα ορισμένο άυλο περιουσιακό στοιχείο, παρά στην επιχείρηση ως ένα σύνολο. Συνεπώς, μόνο σπανίως οι μεταγενέστερες δαπάνες —δαπάνες που πραγματοποιούνται μετά την αρχική αναγνώριση ενός αποκτηθέντος άυλου περιουσιακού στοιχείου ή μετά την ολοκλήρωση ενός εσωτερικώς δημιουργούμενου άυλου 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 άυλο περιουσιακό στοιχείο θα αναγνωρίζεται όταν και μόνον όταν:

α) πιθανολογείται ότι τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που αποδίδονται στο περιουσιακό στοιχείο θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα και

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

22. Η οικονομική οντότητα πρέπει να εκτιμά την πιθανότητα αναμενόμενων μελλοντικών οικονομικών ωφελειών με τη χρησιμοποίηση λογικών και βάσιμων παραδοχών που αντιπροσωπεύουν την ορθή εκτίμηση της διοίκησης για το πλαίσιο των οικονομικών συνθηκών που θα υπάρχουν κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου.

23. Η οικονομική 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.

▼B

24. Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο θα επιμετράται αρχικώς στο κόστος.

Διακεκριμένη απόκτηση

▼M12

25. Κανονικά, η τιμή που καταβάλει η οικονομική οντότητα ώστε να αποκτήσει ξεχωριστά ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο θα αντανακλά τις προσδοκίες για την πιθανότητα ότι τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα. Με άλλα λόγια, η οικονομική οντότητα αναμένει να υπάρχει εισροή οικονομικών οφελών, ακόμα κι αν υπάρχει αβεβαιότητα για τον χρόνο ή το ποσό της εισροής. Συνεπώς, το κριτήριο της πιθανότητας για αναγνώριση της παραγράφου 21 (α) θεωρείται πάντοτε ότι ικανοποιείται για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που αποκτώνται ξεχωριστά.

▼B

26. Επιπλέον, το κόστος ενός άυλου 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 άυλου περιουσιακού στοιχείου που αποκτήθηκε ξεχωριστά εμπεριέχει:

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

β) κάθε άμεσα 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) που προκύπτουν άμεσα από την αποκατάσταση της λειτουργίας του περιουσιακού στοιχείου·

β) οι επαγγελματικές αμοιβές που προκύπτουν άμεσα για να φέρουν το περιουσιακό στοιχείο σε κατάσταση λειτουργίας και

γ) το κόστος των δοκιμών της ορθής λειτουργίας του περιουσιακού στοιχείου.

29. Παραδείγματα δαπανών που δεν αποτελούν μέρος του κόστους ενός άυλου 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 άυλου 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 άυλου περιουσιακού στοιχείου δεν συμπεριλαμβάνεται στη λογιστική αξία εκείνου του στοιχείου. Για παράδειγμα, τα ακόλουθα κόστη δεν συμπεριλαμβάνονται στη λογιστική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου:

α) τα κόστη που πραγματοποιούνται όταν ένα στοιχείο που είναι σε θέση να λειτουργήσει με τον τρόπο που 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.

▼B

31. Κάποιες δραστηριότητες δημιουργούνται σε σχέση με την ανάπτυξη ενός άυλου 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 τα σχετικά έξοδα των δευτερευουσών λειτουργιών αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα και συμπεριλαμβάνονται στις αντίστοιχες κατατάξεις των εσόδων και των εξόδων.

▼M1

32. Αν πληρωμή για ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αναβάλλεται πέραν των συνήθων πιστωτικών ορίων, το κόστος του 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 εάν κεφαλαιοποιηθεί σύμφωνα με το ΔΛΠ 23 *Κόστος Δανεισμού*.

▼B

Απόκτηση ως μέρος μιας συνένωσης επιχειρήσεων

▼M12

►M33 33. Σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 3 *Συνενώσεις Επιχειρήσεων*, αν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αποκτάται σε μια συνένωση επιχειρήσεων, το κόστος αυτού του άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι η εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία απόκτησης. Η εύλογη αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου αντανακλά τις προσδοκίες των συμμετεχόντων στην αγορά, κατά την ημερομηνία απόκτησης, για την πιθανότητα ότι τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο θα εισρεύσουν στην οντότητα. ◄ Με άλλα λόγια, η οικονομική οντότητα αναμένει να υπάρχει εισροή οικονομικών οφελών, ακόμα κι αν υπάρχει αβεβαιότητα για τον χρόνο ή το ποσό της εισροής. Συνεπώς, το κριτήριο της πιθανότητας για αναγνώριση της παραγράφου 21 (α) θεωρείται πάντοτε ότι ικανοποιείται για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που αποκτώνται σε συνενώσεις επιχειρήσεων. Εάν ένα περιουσιακό στοιχείο αποκτηθέν σε συνένωση επιχειρήσεων διαχωρίζεται ή προκύπτει από συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα, υπάρχουν αρκετές πληροφορίες για να επιμετρηθεί με ακρίβεια η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου. Συνεπώς, το αξιόπιστο κριτήριο για επιμέτρηση της παραγράφου 21(β) θεωρείται πάντοτε ότι ικανοποιείται για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που αποκτώνται σε συνενώσεις επιχειρήσεων.

34. Σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο και το Δ.Π.Χ.Α. 3, (όπως αναθεωρήθηκε από το Διεθνή Οργανισμό Λογιστικών Προτύπων το 2008), ο αποκτών αναγνωρίζει άυλο περιουσιακό στοιχείο του αποκτώμενου κατά την ημερομηνία της απόκτησης ξεχωριστά από την υπεραξία, άσχετα αν το περιουσιακό στοιχείο είχε αναγνωριστεί από τον αποκτώμενο πριν τη συνένωση επιχειρήσεων 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 τις προϋποθέσεις του ορισμού του άυλου περιουσιακού στοιχείου. Το έργο έρευνας και ανάπτυξης σε εξέλιξη ενός αποκτώμενου πληροί τις προϋποθέσεις του ορισμού του άυλου περιουσιακού στοιχείου όταν:

α) πληροί τον ορισμό του περιουσιακού στοιχείου και

β) είναι αναγνωρίσιμο, ήτοι διαχωρίζεται ή ανακύπτει από συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα.

▼M33

Άυλα περιουσιακά στοιχεία αποκτηθέντα σε μια συνένωση επιχειρήσεων

▼M12

35. Εάν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αποκτηθέν σε συνένωση επιχειρήσεων διαχωρίζεται ή προκύπτει από συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα, υπάρχουν αρκετές πληροφορίες για να επιμετρηθεί με ακρίβεια η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου. Όταν, για τις εκτιμήσεις που χρησιμοποιούνται για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου, υπάρχει μια σειρά πιθανών αποτελεσμάτων με διαφορετικές πιθανότητες, η αβεβαιότητα αυτή εντάσσεται στην επιμέτρηση της εύλογης αξίας του στοιχείου.

▼M22

36. Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που αποκτήθηκε σε συνένωση επιχειρήσεων μπορεί να διαχωρίζεται, αλλά μόνο σε συνδυασμό με σχετικό συμβόλαιο, αναγνωρίσιμο περιουσιακό στοιχείο ή αναγνωρίσιμη υποχρέωση. Σε τέτοιες περιπτώσεις, ο αποκτών αναγνωρίζει το άυλο στοιχείο ξεχωριστά από την υπεραξία αλλά μαζί με το σχετικό στοιχείο.

37. Ο αποκτών μπορεί να αναγνωρίσει μια ομάδα συμπληρωματικών άυλων περιουσιακών στοιχείων ως ένα περιουσιακό στοιχείο, εφόσον τα επιμέρους περιουσιακά στοιχεία στην ομάδα έχουν όμοιες ωφέλιμες ζωές. Για παράδειγμα, οι όροι «μάρκα» και «ονομασία προϊόντος» συχνά χρησιμοποιούνται ως συνώνυμα για τα εμπορικά και άλλα σήματα. Όμως, ο πρώτος είναι γενικός όρος του μάρκετινγκ που συνήθως αναφέρεται σε ομάδα συμπληρωματικών περιουσιακών στοιχείων όπως ένα εμπορικό σήμα (ή σήμα υπηρεσιών) και τη σχετιζόμενη εμπορική επωνυμία, τους τύπους, τις συνταγές και την τεχνική εμπειρογνωμοσύνη.

▼M12

_____

▼M33

_____

▼B

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 μια συνένωση επιχειρήσεων και αναγνωρίστηκε ως άυλο περιουσιακό στοιχείο και

β) πραγματοποιούνται μετά την απόκτηση του έργου

θα αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με τις παραγράφους 54-62.

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 μια συνένωση επιχειρήσεων και αναγνωρίστηκε ως άυλο περιουσιακό στοιχείο:

α) αναγνωρίζονται ως έξοδα όταν πραγματοποιούνται αν πρόκειται για δαπάνη που αφορά την έρευνα·

β) αναγνωρίζονται ως έξοδα όταν πραγματοποιούνται αν πρόκειται για δαπάνες που αφορούν την ανάπτυξη που δεν πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης ως άυλο περιουσιακό στοιχείο της παραγράφου 57 και

γ) προστίθενται στη λογιστική αξία της έρευνας σε εξέλιξη ή του έργου ανάπτυξης που αποκτήθηκε αν είναι δαπάνη που αφορά την ανάπτυξη η οποία πληροί τα κριτήρια αναγνώρισης της παραγράφου 57.

▼B

Απόκτηση μέσω μιας κρατικής επιχορήγησης

44. Σε μερικές περιπτώσεις, ένα άυλο 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 μια οικονομική οντότητα άυλα 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 οικονομική οντότητα μπορεί να επιλέξει να αναγνωρίσει τόσο, το άυλο περιουσιακό στοιχείο όσο και την επιχορήγηση στην εύλογη αξία αρχικά. Αν η οικονομική οντότητα επιλέξει να μην αναγνωρίσει το περιουσιακό στοιχείο αρχικά στην εύλογη αξία, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει το περιουσιακό στοιχείο αρχικά σε μια 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 άυλων περιουσιακών στοιχείων με μη χρηματικό περιουσιακό στοιχείο ή στοιχεία ή συνδυασμό χρηματικών και μη χρηματικών περιουσιακών στοιχείων. Το παράδειγμα που ακολουθεί αναφέρεται μόνο σε ανταλλαγή ενός μη χρηματικού στοιχείου με άλλο, αλλά εφαρμόζεται επίσης σε όλες τις ανταλλαγές που περιγράφηκαν στην προηγούμενη πρόταση. Το κόστος τέτοιου άυλου περιουσιακού στοιχείου επιμετράται στην εύλογη αξία εκτός αν α) η συναλλαγή ανταλλαγής στερείται εμπορικής ουσίας ή β) δεν μπορεί να επιμετρηθεί 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 οικονομική 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 οικονομική 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. Μια πράξη ανταλλαγής έχει εμπορική ουσία αν:

α) η σύνθεση (ήτοι 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 συγκεκριμένη αξία σε σχέση με την οντότητα του τμήματος των επηρεαζόμενων από τη συναλλαγή λειτουργιών της οικονομικής 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 μια πράξη ανταλλαγής έχει εμπορική ουσία, η ειδική αξία του τμήματος των επηρεαζόμενων από τη συναλλαγή λειτουργιών της οικονομικής οντότητας θα αντανακλά τις μετά φόρων ταμιακές ροές. Το αποτέλεσμα των προαναφερόμενων αναλύσεων μπορεί να είναι ξεκάθαρο χωρίς να χρειάζεται η οικονομική οντότητα να προβεί σε λεπτομερείς υπολογισμούς.

▼M33

47. Η παράγραφος 21 στοιχείο β) προσδιορίζει ότι προϋπόθεση για την αναγνώριση άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι το κόστος του περιουσιακού στοιχείου να δύναται να επιμετρηθεί αξιόπιστα. Η εύλογη αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι δυνατό να επιμετρηθεί με αξιοπιστία εάν α) δεν υφίσταται για το περιουσιακό στοιχείο σημαντική διακύμανση του εύρους των ορθολογικών επιμετρήσεων της εύλογης αξίας, ή β) είναι δυνατός ο ορθολογικός προσδιορισμός των πιθανοτήτων των διαφόρων εκτιμήσεων εντός του εύρους τιμών και η εφαρμογή τους στην επιμέτρηση της εύλογης αξίας. Αν μια οντότητα μπορεί να προσδιορίσει με αξιοπιστία την εύλογη αξία είτε του παραληφθέντος περιουσιακού στοιχείου είτε του παραχωρηθέντος περιουσιακού στοιχείου, τότε η εύλογη αξία του τελευταίου χρησιμοποιείται για την επιμέτρηση του κόστους, εκτός αν η εύλογη αξία του παραληφθέντος περιουσιακού στοιχείου είναι πιο έκδηλη.

▼B

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 άυλου 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 μια αναγνωρίσιμη πηγή πόρων (ήτοι δεν διαχωρίζεται ούτε προκύπτει από συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα) που ελέγχεται από την οικονομική οντότητα και μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα στο κόστος.

▼M33

50. Οι διαφορές μεταξύ της εύλογης αξίας μιας οντότητας και της λογιστικής αξίας των αναγνωρίσιμων καθαρών περιουσιακών στοιχείων της σε οποιαδήποτε χρονική στιγμή μπορεί να καταγράφουν μια σειρά παραγόντων, που επηρεάζουν την εύλογη αξία της οικονομικής οντότητας. Ωστόσο, τέτοιες διαφορές δεν αντιπροσωπεύουν το κόστος των άυλων περιουσιακών στοιχείων που ελέγχονται από την οντότητα.

▼B

Εσωτερικώς δημιουργούμενα άυλα περιουσιακά στοιχεία

51. Είναι μερικές φορές δύσκολο να εκτιμάται αν και κατά πόσο ένα εσωτερικώς δημιουργούμενο άυλο 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 αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη και

β) να προσδιορίζεται το κόστος του περιουσιακού στοιχείου αξιόπιστα. Σε μερικές περιπτώσεις, το κόστος δημιουργίας ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου εσωτερικά δεν μπορεί να διαχωριστεί από το κόστος συντήρησης ή ενίσχυσης της εσωτερικώς δημιουργούμενης υπεραξίας της οικονομικής οντότητας ή των τρεχουσών καθημερινών επιχειρηματικών δραστηριοτήτων.

Συνεπώς, επιπρόσθετα προς τη συμμόρφωση με τις γενικές προϋποθέσεις για την αναγνώριση και την αρχική επιμέτρηση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις απαιτήσεις και οδηγίες των παραγράφων 52-67 για όλα τα εσωτερικώς δημιουργούμενα άυλα περιουσιακά στοιχεία.

52. Η οικονομική οντότητα, για να εκτιμήσει αν ένα εσωτερικώς δημιουργούμενο άυλο περιουσιακό στοιχείο πληροί τα κριτήρια για αναγνώριση, κατατάσσει τη δημιουργία του περιουσιακού στοιχείου σε:

α) μια φάση έρευνας και

β) μια φάση ανάπτυξης.

Μολονότι οι όροι «έρευνα» και «ανάπτυξη» ορίζονται, οι όροι «φάση έρευνας» και «φάση ανάπτυξης» έχουν μια ευρύτερη έννοια για το σκοπό αυτού του Προτύπου.

53. Αν η οικονομική οντότητα δεν μπορεί να διαχωρίσει τη φάση έρευνας από τη φάση ανάπτυξης ενός εσωτερικού προγράμματος δημιουργίας άυλου περιουσιακού στοιχείου, η οικονομική οντότητα μεταχειρίζεται τις δαπάνες αυτού του προγράμματος ως αν πραγματοποιήθηκαν μόνο για τη φάση έρευνας.

Φάση έρευνας

54. Άυλο 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.

▼B

55. Στη φάση έρευνας ενός προγράμματος, η οικονομική οντότητα δεν μπορεί να αποδείξει ότι υπάρχει ένα άυλο 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 άυλο περιουσιακό στοιχείο που προέρχεται από ανάπτυξη (ή από τη φάση ανάπτυξης ενός εσωτερικού προγράμματος) θα αναγνωρίζεται όταν και μόνον όταν, η οικονομική οντότητα μπορεί να αποδείξει όλα τα ακόλουθα:

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

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

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

δ) πως το άυλο περιουσιακό στοιχείο θα δημιουργήσει πιθανά μελλοντικά οικονομικά οφέλη. Μεταξύ άλλων, η οικονομική οντότητα μπορεί να αποδείξει την ύπαρξη μιας αγοράς για το προϊόν του άυλου περιουσιακού στοιχείου ή για το ίδιο το άυλο περιουσιακό στοιχείο ή, αν πρόκειται να χρησιμοποιείται εσωτερικώς, τη χρησιμότητα του άυλου περιουσιακού στοιχείου·

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

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

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

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 εμπερικλείουν 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.

▼B

60. Για να αποδείξει η οικονομική οντότητα πώς ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο θα δημιουργήσει πιθανά μελλοντικά οικονομικά οφέλη, η οικονομική 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 οικονομική οντότητα εφαρμόζει την αρχή των μονάδων δημιουργίας ταμιακών ροών του ΔΛΠ 36.

61. Διαθεσιμότητα πόρων για ολοκλήρωση, χρησιμοποίηση και απόκτηση των ωφελειών από ένα άυλο 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 οικονομικής οντότητας να εξασφαλίσει αυτούς τους πόρους. Σε ορισμένες περιπτώσεις, η οικονομική 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 οικονομικής οντότητας μπορεί συχνά να επιμετρούν αξιόπιστα το κόστος της δημιουργίας ενός άυλου 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 άυλα 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 άυλα περιουσιακά στοιχεία.

Κόστος ενός εσωτερικώς δημιουργούμενου άυλου περιουσιακού στοιχείου

65. Το κόστος ενός εσωτερικώς δημιουργούμενου άυλου περιουσιακού στοιχείου για το σκοπό της παραγράφου 24 είναι το σύνολο των δαπανών που πραγματοποιήθηκαν από την ημερομηνία που το άυλο 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 άυλου 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 άυλου περιουσιακού στοιχείου·

β) το κόστος των παροχών προς εργαζομένους (καθώς ορίζεται στο ΔΛΠ 19) που προκύπτουν άμεσα από τη δημιουργία του περιουσιακού στοιχείου·

γ) οι εισφορές για την καταχώριση νομικών δικαιωμάτων και

δ) η απόσβεση διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας και αδειών που χρησιμοποιούνται για τη δημιουργία του άυλου περιουσιακού στοιχείου.

Το ΔΛΠ 23 καθορίζει κριτήρια για την αναγνώριση του τόκου ως στοιχείο του κόστους ενός εσωτερικώς δημιουργούμενου άυλου περιουσιακού στοιχείου.

67. Τα ακόλουθα δεν είναι συνθετικά στοιχεία του κόστους ενός εσωτερικώς δημιουργούμενου άυλου 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·

β) καθαρά διαπιστωμένες ανεπάρκειες και αρχικές λειτουργικές ζημίες που πραγματοποιούνται προτού ένα περιουσιακό στοιχείο επιτύχει την προγραμματισμένη απόδοση και

▼B

γ) δαπάνες εκπαίδευσης προσωπικού για να λειτουργεί το περιουσιακό στοιχείο.

Παράδειγμα που επεξηγεί την παράγραφο 65

Μια οικονομική οντότητα αναπτύσσει μια νέα παραγωγική διαδικασία. Κατά τη διάρκεια του 20Χ5 οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν ήταν ΝΜ1 000 (α), από τις οποίες ΝΜ900 πραγματοποιήθηκαν πριν από την 1η Δεκεμβρίου 20Χ5 και ΝΜ100 πραγματοποιήθηκαν μεταξύ 1ης Δεκεμβρίου 20Χ5 και 31ης Δεκεμβρίου 20Χ5. Η οικονομική οντότητα είναι σε θέση να αποδείξει ότι, κατά την 1η Δεκεμβρίου 20Χ5, η παραγωγική διαδικασία πληρούσε τα κριτήρια για αναγνώριση ως ένα άυλο 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 καταχωρίζεται ως ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο με ένα κόστος ΝΜ100 (δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν από την ημερομηνία που τα κριτήρια αναγνώρισης πληρούνταν, τουτέστιν την 1η Δεκεμβρίου 20Χ5). Οι δαπάνες ΝΜ900 που πραγματοποιήθηκαν πριν από την 1η Δεκεμβρίου 20Χ5 αναγνωρίζονται ως έξοδα, γιατί τα κριτήρια αναγνώρισης δεν πληρούνταν μέχρι την 1η Δεκεμβρίου 20Χ5. Αυτές οι δαπάνες δεν αποτελούν μέρος του κόστους της παραγωγικής διαδικασίας που αναγνωρίστηκε στον ισολογισμό.

Κατά τη διάρκεια του 20Χ6, οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν ήταν ΝΜ2 000. Στο τέλος του 20Χ6, 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 ΝΜ1 900.

Στο τέλος του 20Χ6, το κόστος της παραγωγικής διαδικασίας είναι ΝΜ2 100 (ΝΜ100 δαπάνες που αναγνωρίστηκαν στο τέλος του 20Χ5 πλέον δαπάνες ΝΜ2 000που αναγνωρίστηκαν στο 20Χ6). Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει μια 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 μια επόμενη περίοδο, αν πληρούνται οι προϋποθέσεις για την αναστροφή μίας ζημίας απομείωσης του ΔΛΠ 36.

(α) Σε αυτό το Πρότυπο, τα χρηματικά ποσά εκφράζονται σε «νομισματικές μονάδες» (ΝΜ).

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΕΝΟΣ ΕΞΟΔΟΥ

▼M12

68. Δαπάνες για ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο θα αναγνωρίζονται ως έξοδα, όταν αυτές πραγματοποιούνται, εκτός αν:

α) αποτελούν μέρος του κόστους ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που πληροί τα κριτήρια αναγνώρισης (βλέπε παραγράφους 18-67) ή

β) το στοιχείο αποκτάται σε μια συνένωση επιχειρήσεων και δεν μπορεί να αναγνωριστεί ως ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο. Αν συμβαίνει αυτό, αποτελεί μέρος του ποσού που αναγνωρίζεται ως υπεραξία κατά την ημερομηνία απόκτησης (βλέπε Δ.Π.Χ.Α. 3).

▼M8

69. Σε μερικές περιπτώσεις, πραγματοποιούνται δαπάνες για να παρέχουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη σε μια οικονομική οντότητα, αλλά κανένα άυλο περιουσιακό στοιχείο ή άλλο περιουσιακό στοιχείο δεν αποκτάται ή δημιουργείται το οποίο μπορεί να αναγνωριστεί. Στην περίπτωση παροχής αγαθών, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τέτοιες δαπάνες ως έξοδο, όταν έχει δικαίωμα πρόσβασης σε αυτά τα αγαθά. Στην περίπτωση παροχής υπηρεσιών, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τη δαπάνη ως έξοδο, όταν λαμβάνει τις υπηρεσίες. Για παράδειγμα, η δαπάνη για έρευνα αναγνωρίζεται ως έξοδο όταν πραγματοποιείται (βλ. παράγραφο 54), εκτός όταν αποκτάται στα πλαίσια συνένωσης επιχειρήσεων Άλλα παραδείγματα δαπανών που αναγνωρίζονται ως έξοδα, όταν πραγματοποιούνται περιλαμβάνουν:

▼B

α) έξοδα για δραστηριότητες εκκίνησης (ήτοι κόστη εκκίνησης), εκτός αν αυτές οι δαπάνες περιλαμβάνονται στο κόστος στοιχείου των ενσώματων παγίων σύμφωνα με το ΔΛΠ 16. Τα κόστη εκκίνησης μπορεί να αποτελούνται από κόστη εγκατάστασης όπως νομικά κόστη και κόστη γραμματείας που πραγματοποιούνται κατά την ίδρυση μιας νομικής οικονομικής 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·

▼M8

γ) δαπάνες διαφήμισης και προώθησης (συμπεριλαμβανομένων καταλόγων ταχυδρομικών παραγγελιών.)·

▼B

δ) δαπάνες για επανεγκατάσταση ή αναδιοργάνωση μέρους ή του συνόλου μιας οικονομικής οντότητας.

▼M8

69Α. Μια οικονομική οντότητα έχει δικαίωμα πρόσβασης σε αγαθά όταν τα κατέχει. Ομοίως, έχει δικαίωμα πρόσβασης σε αγαθά, όταν έχουν κατασκευαστεί από προμηθευτή σύμφωνα με τους όρους σύμβασης προμήθειας και η οικονομική οντότητα μπορεί να απαιτήσει την παράδοσή τους με αντάλλαγμα την καταβολή πληρωμής. Οι υπηρεσίες λαμβάνονται όταν πραγματοποιούνται από προμηθευτή σύμφωνα με σύμβαση για παράδοση σε μια οικονομική οντότητα και όχι όταν η οικονομική οντότητα τις χρησιμοποιεί για να παραδώσει μια άλλη υπηρεσία, για παράδειγμα, να παραδώσει μια διαφήμιση σε πελάτες.

70. Η παράγραφος 68 δεν αποκλείει αναγνώριση μιας προπληρωμής ως περιουσιακό στοιχείο, όταν η πληρωμή για την παράδοση αγαθών έχει πραγματοποιηθεί προκαταβολικά από την οικονομική οντότητα, που αποκτά το δικαίωμα πρόσβασης σε αυτά τα εμπορεύματα. Αγαθά. Ομοίως, η παράγραφος 68 δεν αποκλείει αναγνώριση μιας προπληρωμής ως περιουσιακό στοιχείο, όταν η πληρωμή για τις υπηρεσίες έχει πραγματοποιηθεί πριν η οικονομική οντότητα παραλάβει αυτές τις υπηρεσίες.

▼B

Έξοδα παρελθόντος που δεν αναγνωρίζονται ως περιουσιακά στοιχεία

71. Δαπάνες, για ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που αρχικά είχαν αναγνωριστεί ως έξοδα, δεν θα αναγνωρίζονται ως μέρος του κόστους ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου σε μια μεταγενέστερη ημερομηνία.

▼B

ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

72. Η οικονομική οντότητα θα επιλέξει ως λογιστική της πολιτική τη μέθοδο του κόστους της παραγράφου 74 ή τη μέθοδο αναπροσαρμογής της παραγράφου 75. Αν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αντιμετωπίζεται λογιστικά με τη μέθοδο της αναπροσαρμογής, όλα τα άλλα περιουσιακά στοιχεία της κατηγορίας του πρέπει επίσης να αντιμετωπίζονται λογιστικά με την ίδια μέθοδο, εκτός αν δεν υπάρχει ενεργός αγορά για αυτά τα περιουσιακά στοιχεία.

73. Μια κατηγορία άυλων περιουσιακών στοιχείων είναι μια συγκέντρωση περιουσιακών στοιχείων όμοιας φύσης και χρήσης στις εκμεταλλεύσεις μιας οικονομικής οντότητας. Τα στοιχεία μιας κατηγορίας άυλων 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 άυλο περιουσιακό στοιχείο θα απεικονίζεται στο κόστος του μείον κάθε σωρευμένη απόσβεση και κάθε σωρευμένη ζημία απομείωσης.

Μέθοδος αναπροσαρμογής

75. Μετά την αρχική αναγνώριση, ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο θα απεικονίζεται σε μια αναπροσαρμοσμένη αξία, που είναι η εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία της αναπροσαρμογής μείον κάθε μεταγενέστερη σωρευμένη απόσβεση και κάθε μεταγενέστερη σωρευμένη ζημία απομείωσης. ►**M33** **Για την πραγματοποίηση αναπροσαρμογών σύμφωνα με το παρόν πρότυπο, η εύλογη αξία επιμετράται βάσει μιας ενεργούς αγοράς.** ◄ Αναπροσαρμογές πρέπει να γίνονται τόσο τακτικά ώστε η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου κατά την ημερομηνία του ισολογισμού να μην διαφέρει ουσιωδώς από την εύλογη αξία του.

76. Η μέθοδος της αναπροσαρμογής δεν επιτρέπει:

α) την αναπροσαρμογή άυλων περιουσιακών στοιχείων που δεν έχουν προηγουμένως αναγνωριστεί ως περιουσιακά στοιχεία ή

β) την αρχική αναγνώριση άυλων 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 άυλου περιουσιακού στοιχείου αναγνωρίζεται ως ένα περιουσιακό στοιχείο, για το λόγο ότι το περιουσιακό στοιχείο δεν πληρούσε τα κριτήρια αναγνώρισης μέχρι ενός σημείου της όλης διαδικασίας (βλ. παράγραφο 65), η μέθοδος αναπροσαρμογής μπορεί να εφαρμόζεται στο σύνολο αυτού του περιουσιακού στοιχείου. Επίσης, η μέθοδος αναπροσαρμογής μπορεί να εφαρμόζεται σε ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που είχε παραληφθεί μέσω μιας κρατικής επιχορήγησης και αναγνωριστεί με ένα τεκμαρτό ποσό (βλ. παράγραφο 44).

►**M33** 78. Δεν είναι σύνηθες να υπάρχει ενεργός αγορά για ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο, αν και ενδέχεται να υπάρχει. ◄ Για παράδειγμα, σε ορισμένες δικαιοδοσίες, μια ενεργός αγορά μπορεί να υπάρχει για ελευθέρως μεταβιβάσιμες άδειες ταξί, αλιευτικές άδειες ή ποσοστώσεις παραγωγής. Όμως, μια 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 άυλα 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.

▼B

79. Η συχνότητα των αναπροσαρμογών εξαρτάται από τη μεταβλητότητα των εύλογων αξιών των άυλων περιουσιακών στοιχείων που επανεκτιμώνται. Αν η εύλογη αξία ενός αναπροσαρμοσμένου περιουσιακού στοιχείου διαφέρει ουσιωδώς από τη λογιστική αξία του, μια περαιτέρω αναπροσαρμογή είναι αναγκαία. Μερικά άυλα 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 άυλα περιουσιακά στοιχεία με μόνο ασήμαντες διακυμάνσεις σε εύλογη αξία.

▼M43

80 Όταν αναπροσαρμόζεται άυλο περιουσιακό στοιχείο, η λογιστική αξία του εν λόγω περιουσιακού στοιχείου προσαρμόζεται στο αναπροσαρμοσμένο ποσό. Κατά την ημερομηνία της αναπροσαρμογής, το περιουσιακό στοιχείο αντιμετωπίζεται με έναν από τους ακόλουθους τρόπους:

α) η ακαθάριστη λογιστική αξία προσαρμόζεται κατά τρόπο που είναι συνεπής με την ανατίμηση της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου. Για παράδειγμα, η ακαθάριστη λογιστική αξία μπορεί να επαναδιατυπωθεί με αναφορά σε παρατηρήσιμα δεδομένα της αγοράς ή μπορεί να επαναδιατυπωθεί ανάλογα με τη μεταβολή στη λογιστική αξία. Η σωρευμένη απόσβεση κατά την ημερομηνία της αναπροσαρμογής προσαρμόζεται ώστε να ισούται με τη διαφορά μεταξύ της προ αποσβέσεων λογιστικής αξίας και της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου μετά τον συνυπολογισμό των σωρευμένων ζημιών απομείωσης, ή

β) Η σωρευμένη απόσβεση αφαιρείται από την ακαθάριστη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου.

Το ποσό της προσαρμογής των σωρευμένων αποσβέσεων αποτελεί μέρος της αύξησης ή της μείωσης της λογιστικής αξίας που αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με τις παραγράφους 85 και 86.

▼B

81. Αν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο σε μια κατηγορία αναπροσαρμοσμένων άυλων 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.

▼M33

82. **Εάν η εύλογη αξία ενός αναπροσαρμοσμένου άυλου περιουσιακού στοιχείου δεν δύναται πλέον να επιμετράται βάσει μιας ενεργούς αγοράς, η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου πρέπει να είναι η αναπροσαρμοσμένη αξία του κατά την ημερομηνία της τελευταίας αναπροσαρμογής βάσει της ενεργούς αγοράς μείον κάθε μεταγενέστερη σωρευμένη απόσβεση και κάθε μεταγενέστερη σωρευμένη ζημία απομείωσης.**

▼B

83. Το γεγονός ότι δεν υπάρχει πλέον μια ενεργός αγορά για ένα αναπροσαρμοσμένο άυλο περιουσιακό στοιχείο, μπορεί να δείχνει ότι το περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο και ότι χρειάζεται να εξεταστεί, σύμφωνα με το ΔΛΠ 36.

▼M33

84. Αν η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου δύναται να επιμετρηθεί βάσει μιας ενεργούς αγοράς σε μια μεταγενέστερη ημερομηνία επιμέτρησης, η μέθοδος της αναπροσαρμογής εφαρμόζεται από αυτήν την ημερομηνία.

▼B

►M5 85. Αν η λογιστική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου αυξάνεται ως αποτέλεσμα μιας αναπροσαρμογής, η αύξηση θα πιστώνεται στα λοιπά συνολικά έσοδα και θα σωρεύεται στα ίδια κεφάλαια κάτω από την επικεφαλίδα του πλεονάσματος αναπροσαρμογής. Ωστόσο ◄, μια αύξηση λόγω αναπροσαρμογής θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, κατά την έκταση που αναστρέφει μια προηγούμενη υποτίμηση του ιδίου περιουσιακού στοιχείου, η οποία είχε προηγουμένως αναγνωριστεί στα αποτελέσματα.

▼B

86. Αν η λογιστική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου μειώνεται ως αποτέλεσμα μιας αναπροσαρμογής, η μείωση πρέπει να αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. ►M5 Ωστόσο, η μείωση θα αναγνωρίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα στην έκταση του εκάστοτε πιστωτικού υπολοίπου που υφίσταται στο πλεόνασμα αναπροσαρμογής για εκείνο το περιουσιακό στοιχείο. Η μείωση που αναγνωρίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα μειώνει το ποσό που συσσωρεύεται στα ίδια κεφάλαια στο πλεόνασμα αναπροσαρμογής. ◄

87. Το σωρευμένο πλεόνασμα αναπροσαρμογής που περιλαμβάνεται στα ίδια κεφάλαια μπορεί να μεταφέρεται άμεσα στα κέρδη εις νέον, όταν πραγματοποιηθεί το πλεόνασμα. Το σύνολο του πλεονάσματος μπορεί να πραγματοποιείται κατά την απόσυρση ή διάθεση του περιουσιακού στοιχείου. Ωστόσο, μέρος του πλεονάσματος μπορεί να πραγματοποιηθεί κατά τη διάρκεια της χρήσης του περιουσιακού στοιχείου από την οικονομική οντότητα. Σε τέτοια περίπτωση, το ποσό του πλεονάσματος 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 το «πλεόνασμα αναπροσαρμογής» στα κέρδη εις νέον δεν γίνεται ►M5 μέσω των αποτελεσμάτων ◄.

ΩΦΕΛΙΜΗ ΖΩΗ

88. Η οικονομική οντότητα θα εκτιμά αν η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου 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 οικονομική οντότητα θα θεωρεί ότι ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο έχει αόριστη ωφέλιμη ζωή όταν, βάσει ανάλυσης των σχετικών παραγόντων, δεν υπάρχει προβλεπόμενη λήξη της περιόδου κατά την οποία το περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να δημιουργήσει καθαρές ταμιακές εισροές για την οικονομική οντότητα.

89. Ο λογιστικός χειρισμός για ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο βασίζεται στην ωφέλιμη ζωή του. Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή αποσβένεται (βλ. παραγράφους 97-106) και ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο με αόριστη ωφέλιμη ζωή δεν αποσβένεται (βλ. παραγράφους 107-110). Τα επεξηγηματικά παραδείγματα που συνοδεύουν το παρόν Πρότυπο επεξηγούν τον προσδιορισμό της ωφέλιμης ζωής για διάφορα άυλα 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 άυλου περιουσιακού στοιχείου συμπεριλαμβανομένων:

α) της προσδοκώμενης χρήσης του περιουσιακού στοιχείου από την οικονομική οντότητα και αν το περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να διαχειρίζεται αποτελεσματικά από μια 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 εξόδων συντήρησης που απαιτούνται για να λαμβάνονται τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη από το περιουσιακό στοιχείο και την ικανότητα και πρόθεση της οικονομικής οντότητας να φθάσει σε τέτοιο επίπεδο·

▼B

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 οικονομικής οντότητας.

91. Ο όρος «αόριστος» δεν σημαίνει «απεριόριστος». Η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου αντανακλά μόνον εκείνο το επίπεδο συντήρησης που απαιτείται για να διατηρηθεί το κανονικό επίπεδο επίδοσης του περιουσιακού στοιχείου κατά το χρόνο της εκτίμησης της ωφέλιμης ζωής του και την ικανότητα και πρόθεση της οικονομικής οντότητας να φθάσει στο επίπεδο αυτό. Το συμπέρασμα ότι η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι αόριστη δεν θα πρέπει να εξαρτάται από τις προγραμματισμένες μελλοντικές δαπάνες που απαιτούνται για να διατηρηθεί το επίπεδο της απόδοσης.

▼M47

92. Λαμβάνοντας υπόψη το ιστορικό των ταχειών μεταβολών στην τεχνολογία, στο ηλεκτρονικό λογισμικό και πολλά άλλα, τα άυλα περιουσιακά στοιχεία είναι ευαίσθητα στην τεχνολογική απαξίωση. Συνεπώς, συχνά η ωφέλιμη ζωή τους είναι σύντομη. Οι αναμενόμενες μελλοντικές μειώσεις στην τιμή πώλησης ενός είδους που παράχθηκε με τη χρησιμοποίηση άυλου περιουσιακού στοιχείου μπορούν να δείχνουν την αναμενόμενη τεχνολογική ή εμπορική απαξίωση του περιουσιακού στοιχείου, η οποία με τη σειρά της μπορεί να αντικατοπτρίζει τη μείωση των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο.

▼B

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

▼M12

94. Η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που ανακύπτει από συμβατικά ή άλλα νομικά 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 οικονομική 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 άυλου περιουσιακού στοιχείου θα περιλαμβάνει την περίοδο (τις περιόδους) ανανέωσης μόνο αν υπάρχουν αποδείξεις που υποστηρίζουν την ανανέωση από την οικονομική οντότητα χωρίς σημαντικό κόστος. Η ωφέλιμη ζωή ενός επαναποκτηθέντος δικαιώματος που αναγνωρίζεται ως άυλο περιουσιακό στοιχείο σε συνένωση επιχειρήσεων, είναι η εναπομένουσα συμβατική περίοδος της σύμβασης από την οποία παραχωρήθηκε το δικαίωμα και δεν θα περιλαμβάνει περιόδους ανανέωσης.

▼B

95. Μπορεί να υπάρχουν τόσο οικονομικοί όσο και νομικοί παράγοντες που επηρεάζουν την ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου. Οι οικονομικοί παράγοντες προσδιορίζουν την περίοδο κατά την οποία μελλοντικά οικονομικά οφέλη θα λαμβάνονται από την οικονομική οντότητα. Η περίοδος κατά την οποία η οικονομική 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 μια οικονομική 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

▼B

γ) το κόστος με το οποίο επιβαρύνεται η οικονομική οντότητα για την ανανέωση δεν είναι σημαντικό σε σύγκριση με τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που αναμένεται να εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα από την ανανέωση.

Αν το κόστος της ανανέωσης είναι σημαντικό σε σύγκριση με τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που αναμένεται να εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα από την ανανέωση, το κόστος «ανανέωσης» αντιπροσωπεύει, στην ουσία, το κόστος απόκτησης ενός νέου άυλου περιουσιακού στοιχείου κατά την ημερομηνία της ανανέωσης.

ΑΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΜΕ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗ ΩΦΕΛΙΜΗ ΖΩΗ

Περίοδος απόσβεσης και μέθοδος απόσβεσης

97. Το αποσβέσιμο ποσό ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή θα κατανέμεται συστηματικά κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. Η απόσβεση θα αρχίζει όταν το περιουσιακό στοιχείο καθίσταται διαθέσιμο προς χρήση, ήτοι όταν βρίσκεται στην τοποθεσία και την κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει. Η απόσβεση ενός περιουσιακού στοιχείου θα παύει κατά τη νωρίτερη ημερομηνία μεταξύ εκείνης που το περιουσιακό στοιχείο κατατάσσεται ως κατεχόμενο προς πώληση (ή που συμπεριλαμβάνεται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση) σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5 και εκείνης κατά την οποία παύει να αναγνωρίζεται το περιουσιακό στοιχείο. Η χρησιμοποιούμενη μέθοδος απόσβεσης θα αντικατοπτρίζει το ρυθμό με τον οποίο τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη αναμένεται να αναλωθούν από την οικονομική οντότητα. Αν αυτός ο ρυθμός δεν μπορεί να καθοριστεί αξιόπιστα, η σταθερή μέθοδος θα χρησιμοποιείται. Η επιβάρυνση 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.

▼M8

98. Μια ποικιλία μεθόδων απόσβεσης μπορεί να χρησιμοποιείται για να κατανέμεται το αποσβέσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου σε συστηματική βάση κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. Αυτές οι μέθοδοι περιλαμβάνουν τη σταθερή μέθοδο, τη μέθοδο του φθίνοντος υπολοίπου και τη ►M47 μέθοδο των μονάδων παραγωγής ◄. Η μέθοδος που χρησιμοποιείται επιλέγεται βασιζόμενη στον προσδοκώμενο ρυθμό ανάλωσης των αναμενόμενων μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο και εφαρμόζεται με συνέπεια από περίοδο σε περίοδο, εκτός αν υπάρχει μια μεταβολή στον προσδοκώμενο ρυθμό ανάλωσης αυτών των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών.

▼M47

98Α. Υπάρχει μαχητό τεκμήριο σύμφωνα με το οποίο μια μέθοδος απόσβεσης που βασίζεται στα έσοδα που παράγονται από μια δραστηριότητα η οποία περιλαμβάνει τη χρήση άυλου περιουσιακού στοιχείου δεν είναι κατάλληλη. Τα έσοδα που παράγονται από μια δραστηριότητα η οποία περιλαμβάνει τη χρήση άυλου περιουσιακού στοιχείου αντικατοπτρίζουν συνήθως παράγοντες που δεν συνδέονται άμεσα με την ανάλωση των οικονομικών ωφελειών που ενσωματώνονται στο άυλο περιουσιακό στοιχείο. Παραδείγματος χάρη, τα έσοδα επηρεάζονται από άλλες εισροές και διαδικασίες, δραστηριότητες πώλησης και μεταβολές των όγκων και τιμών πώλησης. Η συνιστώσα τιμής των εσόδων μπορεί να επηρεάζεται από τον πληθωρισμό, πράγμα που δεν έχει καμιά επιρροή στον τρόπο με τον οποίο αναλώνεται ένα περιουσιακό στοιχείο. Το τεκμήριο αυτό μπορεί να καταρριφθεί μόνο στις περιορισμένες περιπτώσεις:

α) στις οποίες το άυλο περιουσιακό στοιχείο εκφράζεται ως μέτρο των εσόδων, όπως περιγράφεται στην παράγραφο 98Γ· ή

β) στις οποίες μπορεί να αποδειχθεί ότι υπάρχει υψηλή συσχέτιση μεταξύ των εσόδων και της ανάλωσης των οικονομικών ωφελειών του άυλου περιουσιακού στοιχείου.

▼M47

98Β. Κατά την επιλογή μιας κατάλληλης μεθόδου απόσβεσης σύμφωνα με την παράγραφο 98, μια οντότητα θα μπορούσε να καθορίσει τον κυρίαρχο περιοριστικό παράγοντα που είναι εγγενής στο άυλο περιουσιακό στοιχείο. Παραδείγματος χάρη, στη σύμβαση στην οποία ορίζονται τα δικαιώματα της οντότητας σχετικά με τη χρήση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου, η επιτρεπόμενη χρήση του άυλου περιουσιακού στοιχείου από μέρους της οντότητας θα μπορούσε να προσδιορίζεται ως ένας προκαθορισμένος αριθμός ετών (δηλαδή ως χρόνος), ως αριθμός παραγόμενων μονάδων ή ως ένα καθορισμένο συνολικό ποσό εσόδων που θα παραχθούν. Ο προσδιορισμός ενός τέτοιου κυρίαρχου περιοριστικού παράγοντα θα μπορούσε να χρησιμεύει ως σημείο εκκίνησης για τον καθορισμό της κατάλληλης βάσης απόσβεσης, αλλά μπορεί να χρησιμοποιηθεί άλλη βάση εάν ανταποκρίνεται καλύτερα στο αναμενόμενο σχήμα ανάλωσης των οικονομικών ωφελειών.

98Γ. Στην περίπτωση που ο κυρίαρχος περιοριστικός παράγοντας που είναι εγγενής σε ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο είναι η επίτευξη ενός ορίου εσόδων, τα έσοδα που θα παραχθούν μπορεί να αποτελούν κατάλληλη βάση για την απόσβεση. Παραδείγματος χάρη, μια οντότητα θα μπορούσε να αποκτήσει άδεια παραχώρησης για έρευνα και εξόρυξη χρυσού από χρυσωρυχείο. Η λήξη της σύμβασης θα μπορούσε να βασίζεται σε ένα καθορισμένο ποσό συνολικών εσόδων που θα παραχθούν από την εξόρυξη (παραδείγματος χάρη, μια σύμβαση μπορεί να επιτρέπει την εξόρυξη χρυσού από το ορυχείο μέχρις ότου τα συνολικά σωρευτικά έσοδα από την πώληση του χρυσού να φθάσουν σε 2 δισεκατ. ΝΜ) και να μην βασίζεται στον χρόνο ή στην ποσότητα του εξορυσσόμενου χρυσού. Σε ένα άλλο παράδειγμα, το δικαίωμα εκμετάλλευσης διοδίων θα μπορούσε να στηρίζεται σε ένα καθορισμένο συνολικό ποσό εσόδων που θα παραχθούν από το συνολικό ποσό των διοδίων που χρεώνονται (παραδείγματος χάρη, μια σύμβαση θα μπορούσε να επιτρέπει την εκμετάλλευση των διοδίων μέχρις ότου το σωρευτικό ποσό των διοδίων που προκύπτει από την εκμετάλλευση των διοδίων φθάσει σε 100 εκατ. ΝΜ). Στην περίπτωση που τα έσοδα έχουν καθοριστεί ως ο κυρίαρχος περιοριστικός παράγοντας στη σύμβαση για τη χρήση του άυλου περιουσιακού στοιχείου, τα έσοδα που θα παραχθούν μπορεί να αποτελούν την κατάλληλη βάση για την απόσβεση του άυλου περιουσιακού στοιχείου, με την προϋπόθεση ότι η σύμβαση ορίζει ένα καθορισμένο συνολικό ποσό εσόδων που θα παραχθούν για τα οποία πρέπει να προσδιοριστεί η απόσβεση.

▼B

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 επιβάρυνση της απόσβεσης αποτελεί τμήμα του κόστους του άλλου περιουσιακού στοιχείου και περιλαμβάνεται στη λογιστική αξία του. Για παράδειγμα, η απόσβεση των άυλων περιουσιακών στοιχείων που χρησιμοποιήθηκαν σε μια παραγωγική διαδικασία περιλαμβάνονται στη λογιστική αξία των αποθεμάτων (βλ. ΔΛΠ 2 *Αποθέματα*).

Υπολειμματική αξία

▼M33

100. **Η υπολειμματική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή εκτιμάται ότι είναι μηδενική, εκτός αν:**

▼B

α) υπάρχει μια δέσμευση τρίτου μέρος να αγοράσει το περιουσιακό στοιχείο στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του ή

▼M33

β) **υπάρχει ενεργός αγορά (όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 13) για το περιουσιακό στοιχείο και**

▼B

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.

▼B

101. Το αποσβέσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή προσδιορίζεται μετά την έκπτωση της υπολειμματικής αξίας του. Μια υπολειμματική αξία εκτός από μηδέν δείχνει ότι η οικονομική οντότητα αναμένει να διαθέσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο πριν από το τέλος της οικονομικής ζωής του.

102. Μια 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. Μια 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 άυλου περιουσιακού στοιχείου μπορεί να αυξηθεί σε ποσό ίσο προς ή μεγαλύτερο της λογιστικής αξίας του. Αν αυξηθεί, η επιβάρυνση 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 άυλο 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 μεταβάλλεται κατ' ακολουθία. Αν έχει υπάρξει μια ουσιώδη μεταβολή στον προσδοκώμενο ρυθμό των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο, η μέθοδος απόσβεσης πρέπει να μεταβληθεί έτσι ώστε να αντανακλά το διαμορφωμένο ρυθμό. Τέτοιες μεταβολές θα αντιμετωπίζονται λογιστικά ως μεταβολές της λογιστικής εκτίμησης σύμφωνα με το ΔΛΠ 8.

105. Κατά τη διάρκεια της ζωής ενός άυλου 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 τω χρόνω, το πρόγραμμα των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που αναμένονται να εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα από ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να μεταβληθεί. Για παράδειγμα, μπορεί να καταστεί εμφανές ότι μια μέθοδος απόσβεσης του φθίνοντος υπολοίπου είναι κατάλληλη παρά μια σταθερή μέθοδος. Ένα άλλο παράδειγμα είναι όταν η χρήση των δικαιωμάτων που αντιπροσωπεύονται από μια 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.

ΑΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΜΕ ΑΟΡΙΣΤΗ ΩΦΕΛΙΜΗ ΖΩΗ

107. Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο με αόριστη ωφέλιμη ζωή δεν θα αποσβένεται.

108. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 36, η οικονομική οντότητα απαιτείται να εξετάζει τα άυλα περιουσιακά στοιχεία για απομείωση συγκρίνοντας τα ανακτήσιμα ποσά τους με τη λογιστική αξία τους

α) ετησίως και

β) όποτε υπάρχει ένδειξη ότι το άυλο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να έχει υποστεί απομείωση αξίας.

▼B

Επανεξέταση της εκτίμησης της ωφέλιμης ζωής

109. Η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που δεν αποσβένεται θα επανεξετάζεται σε κάθε περίοδο για να προσδιοριστεί αν τα γεγονότα και οι συνθήκες συνεχίζουν να υποστηρίζουν την εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής για εκείνο το στοιχείο. Αν δεν την υποστηρίζουν, η μεταβολή της εκτίμησης της ωφέλιμης ζωής από αόριστη σε περιορισμένη θα πρέπει να αντιμετωπίζεται λογιστικά ως μεταβολή λογιστικής εκτίμησης, σύμφωνα με το ΔΛΠ 8.

110. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 36, η επανεκτίμηση της ωφέλιμης ζωής ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου ως περιορισμένης αντί αόριστης αποτελεί ένδειξη ότι το περιουσιακό στοιχείο μπορεί να έχει υποστεί απομείωση αξίας. Συνεπώς, η οικονομική 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.

ΑΝΑΚΤΗΣΙΜΟΤΗΤΑ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΑΞΙΑΣ — ΖΗΜΙΕΣ ΑΠΟΜΕΙΩΣΗΣ

111. Για να προσδιορίσει πότε ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο απομειώνεται, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το ΔΛΠ 36. Εκείνο το Πρότυπο εξηγεί πώς και πότε η οικονομική 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.

ΑΠΟΣΥΡΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΕΙΣ

112. Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο θα παύει να αναγνωρίζεται:

α) κατά τη διάθεση ή

β) όταν δεν αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη από τη χρήση ή τη διάθεση του στοιχείου.

▼M54

113. Το κέρδος ή η ζημία που απορρέει από την παύση αναγνώρισης ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου προσδιορίζεται ως η διαφορά μεταξύ του καθαρού προϊόντος της διάθεσης, αν υπάρχει, και της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου. Αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα όταν το περιουσιακό στοιχείο παύει να αναγνωρίζεται (εκτός αν το ΔΠΧΑ 16 απαιτεί διαφορετικά σε συναλλαγή πώλησης και επαναμίσθωσης). Τα κέρδη δεν αναγνωρίζονται ως έσοδα.

114. Η διάθεση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου μπορεί να γίνεται με διάφορους τρόπους (π.χ. διά της πώλησης, της σύναψης σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης ή της δωρεάς). Η ημερομηνία διάθεσης ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι η ημερομηνία κατά την οποία ο αποδέκτης αποκτά τον έλεγχο του εν λόγω περιουσιακού στοιχείου σύμφωνα με τις απαιτήσεις για τον καθορισμό του χρόνου εκπλήρωσης μιας υποχρέωσης εκτέλεσης που προβλέπονται στο ΔΠΧΑ 15 *Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες*. Το ΔΠΧΑ 16 εφαρμόζεται στη διάθεση μέσω πώλησης και επαναμίσθωσης.

▼B

115. Αν σύμφωνα με την αρχή της αναγνώρισης της παραγράφου 21 η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει το κόστος αντικατάστασης τμήματος ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου στη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, τότε διαγράφει τη λογιστική αξία του αντικαθιστάμενου τμήματος. Αν δεν είναι πρακτικά δυνατό η οικονομική οντότητα να προσδιορίσει τη λογιστική αξία του αντικαθιστάμενου τμήματος, μπορεί να χρησιμοποιήσει το κόστος της αντικατάστασης ως ένδειξη του κόστους του αντικαθιστάμενου τμήματος όταν αποκτήθηκε ή δημιουργήθηκε εσωτερικώς.

▼M12

115Α. Στην περίπτωση επαναποκτηθέντος δικαιώματος σε συνένωση επιχειρήσεων, εάν το δικαίωμα επανεκδοθεί (πωληθεί) μεταγενέστερα σε τρίτους, η τυχόν σχετική λογιστική αξία θα χρησιμοποιηθεί για τον προσδιορισμό το κέρδους ή της ζημίας κατά την επανέκδοση.

▼**M52**

116. Το ποσό του ανταλλάγματος που θα περιληφθεί στα κέρδη ή τις ζημίες ως αποτέλεσμα της παύσης αναγνώρισης ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου καθορίζεται σύμφωνα με τις απαιτήσεις για τον προσδιορισμό της τιμής συναλλαγής που προβλέπονται στις παραγράφους 47–72 του ΔΠΧΑ 15. Μετέπειτα μεταβολές στο υπολογιζόμενο ποσό του ανταλλάγματος που θα περιληφθεί στα κέρδη ή τις ζημίες λογιστικοποιούνται σύμφωνα με τις απαιτήσεις σχετικά με τις μεταβολές της τιμής συναλλαγής που προβλέπονται στο ΔΠΧΑ 15.

▼**B**

117. Η απόσβεση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή δεν παύει όταν παύει να χρησιμοποιείται το άυλο περιουσιακό στοιχείο, εκτός αν το περιουσιακό στοιχείο έχει αποσβεστεί πλήρως ή κατατάσσεται ως κατεχόμενο για πώληση (ή συμπεριλαμβάνεται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη για πώληση) σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Γενικά

118. Η οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί τα ακόλουθα για κάθε κατηγορία άυλων περιουσιακών στοιχείων, διακρίνοντας μεταξύ εσωτερικώς δημιουργούμενων άυλων περιουσιακών στοιχείων και άλλων άυλων 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 άυλα 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 άυλων περιουσιακών στοιχείων περιλαμβάνεται·

ε) μια 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 κατεχόμενα για πώληση ή που συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη για πώληση σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 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 ►**M5** στα λοιπά συνολικά έσοδα ◄ σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 (αν υπάρχουν),

iv) ζημίες απομείωσης που αναγνωρίστηκαν στα αποτελέσματα κατά τη διάρκεια της περιόδου, σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 (αν υπάρχουν),

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,

▼B

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 οικονομικής οντότητας και

viii) άλλες μεταβολές στη λογιστική αξία κατά τη διάρκεια της περιόδου.

119. Μια κατηγορία άυλων περιουσιακών στοιχείων είναι μια συγκέντρωση περιουσιακών στοιχείων όμοιας φύσης και χρήσης στις εκμεταλλεύσεις μιας οικονομικής 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) άυλα 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 οικονομική οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες για τα απομειωμένα άυλα περιουσιακά στοιχεία, σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 επιπρόσθετα των πληροφοριών που απαιτούνται από την παράγραφο 118 στοιχείο ε) σημεία iii)-v).

121. Το ΔΛΠ 8 απαιτεί η οικονομική οντότητα να γνωστοποιεί το είδος και το ποσό μιας μεταβολής στην εκτίμηση που είτε έχει μια ουσιαστική επίδραση στην τρέχουσα περίοδο είτε αναμένεται να έχει μια ουσιαστική επίδραση στις επόμενες περιόδους. Τέτοιες γνωστοποιήσεις μπορεί να ανακύψουν από μεταβολές:

α) στην εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής του άυλου περιουσιακού στοιχείου·

β) στη μέθοδο απόσβεσης ή

γ) στην υπολειμματική αξία.

122. Η οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί επίσης τα ακόλουθα:

α) για άυλο περιουσιακό στοιχείο το οποίο έχει αξιολογηθεί ως έχον 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 οικονομική οντότητα θα περιγράψει τον παράγοντα (ή τους παράγοντες) που έπαιξαν ένα σημαντικό ρόλο στον προσδιορισμό ότι το περιουσιακό στοιχείο έχει αόριστη ωφέλιμη ζωή·

β) μια περιγραφή, τη λογιστική αξία και την απομένουσα περίοδο απόσβεσης κάθε μεμονωμένου άυλου περιουσιακού στοιχείου, το οποίο είναι ουσιαστικό στις οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής οντότητας·

γ) για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που αποκτήθηκαν μέσω μιας κρατικής επιχορήγησης και αρχικώς αναγνωρίστηκαν στην εύλογη αξία (βλ. παράγραφο 44):

i) την εύλογη αξία που αρχικώς αναγνωρίστηκε για αυτά τα περιουσιακά στοιχεία,

▼B

ii) την λογιστική αξία τους 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 άυλων περιουσιακών στοιχείων των οποίων ο τίτλος κυριότητος είναι υπό όρους και τις λογιστικές αξίες των άυλων περιουσιακών στοιχείων που είναι ενεχυριασμένα σε εξασφάλιση υποχρεώσεων·

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

123. Όταν η οικονομική οντότητα περιγράφει τον παράγοντα ή τους παράγοντες που έπαιξαν σημαντικό ρόλο στον προσδιορισμό της ωφέλιμης ζωής ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου ως αόριστο, η οικονομική οντότητα λαμβάνει υπόψη τον πίνακα των παραγόντων στην παράγραφο 90.

Άυλα περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται μετά την αναγνώριση με τη μέθοδο της αναπροσαρμογής

▼M33

124. **Αν άυλα περιουσιακά στοιχεία λογιστικοποιούνται στην αναπροσαρμοσμένη αξία, μια οντότητα οφείλει να γνωστοποιεί τα ακόλουθα:**

α) **ανά κατηγορία άυλων περιουσιακών στοιχείων:**

▼B

i) την ημερομηνία έναρξης ισχύος της αναπροσαρμογής,

ii) τη λογιστική αξία των αναπροσαρμοσμένων άυλων περιουσιακών στοιχείων και

▼M33

iii) τη λογιστική αξία που θα είχε αναγνωριστεί αν είχε επιμετρηθεί η αναπροσαρμοσμένη κατηγορία άυλων περιουσιακών στοιχείων μετά την αναγνώριση, με τη μέθοδο του κόστους της παράγραφος 74· και

β) **το ποσό του «πλεονάσματος αναπροσαρμογής» που αφορά στα άυλα 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.**

γ) [διαγράφηκε]

▼B

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 άυλων περιουσιακών στοιχείων που περιλαμβάνει ποσά που έχουν επιμετρηθεί σύμφωνα με τις μεθόδους του κόστους και της αναπροσαρμογής.

Δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης

126. Η οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί το άθροισμα των εξόδων 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 (βλ. παραγράφους 66 και 67 για οδηγίες σχετικά με τον τύπο των δαπανών που συμπεριλαμβάνεται για το σκοπό της απαιτούμενης γνωστοποίησης της παραγράφου 126).

Άλλες πληροφορίες

128. Η οικονομική οντότητα ενθαρρύνεται, αλλά δεν υποχρεώνεται, να δίδει τις ακόλουθες πληροφορίες:

α) μια περιγραφή κάθε πλήρως αποσβεσμένου άυλου περιουσιακού στοιχείου που είναι ακόμη σε χρήση και

▼B

β) μια σύντομη περιγραφή των σημαντικών άυλων περιουσιακών στοιχείων που ελέγχονται από την οικονομική 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 *Άυλα περιουσιακά στοιχεία* που εκδόθηκε το 1998.

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΚΑΙ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

▼M12

_____

130. Μια οικονομική οντότητα θα εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο:

▼B

α) στη λογιστική αντιμετώπιση άυλων περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν σε συνενώσεις επιχειρήσεων η ημερομηνία συμφωνίας των οποίων είναι την ή μετά την 31η Μαρτίου 2004 και

β) στη λογιστική αντιμετώπιση όλων των λοιπών άυλων περιουσιακών στοιχείων μελλοντικά από την έναρξη της πρώτης ετήσιας περιόδου που ξεκινάει την ή μετά τις 31η Μαρτίου 2004. Συνεπώς, η οικονομική οντότητα δεν θα προσαρμόσει τη λογιστική αξία των άυλων περιουσιακών στοιχείων που αναγνωρίστηκαν την ημερομηνία εκείνη. Όμως, η οικονομική οντότητα θα εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο εκείνη την ημερομηνία προκειμένου να επανεκτιμήσει τις ωφέλιμες ζωές τέτοιων άυλων περιουσιακών στοιχείων. Αν, λόγω του αποτελέσματος της επανεκτίμησης αυτής, η οικονομική οντότητα μεταβάλει την εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής ενός περιουσιακού στοιχείου, η μεταβολή αυτή θα αντιμετωπίζεται ως μεταβολή λογιστικής εκτίμησης σύμφωνα με το ΔΛΠ 8.

130Α. Μια οικονομική οντότητα θα εφαρμόσει τις τροποποιήσεις της παραγράφου 2 για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2006. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει το ΔΠΧΑ 6 σε νωρίτερη περίοδο, οι τροποποιήσεις αυτές θα εφαρμοστούν και σε εκείνη τη νωρίτερη περίοδο.

▼M5

130Β. Στο Δ.Λ.Π. 1 *Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων* (όπως αναθεωρήθηκε το 2007) τροποποιήθηκε η ορολογία που χρησιμοποιείται στα Δ.Π.Χ.Α. Επιπρόσθετα, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 85, 86 και 118(ε)(iii). Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την 1η Ιανουαρίου 2009 ή μετά από αυτήν. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει το Δ.Λ.Π. 1 (που αναθεωρήθηκε το 2007) για προγενέστερη περίοδο, οι τροποποιήσεις εφαρμόζονται σε εκείνη την προγενέστερη περίοδο.

▼M22

130Γ. Το Δ.Π.Χ.Α. 3 (όπως αναθεωρήθηκε το 2008) τροποποίησε τις παραγράφους 12, 33-35, 68, 69, 94 και 130, απάλειψε τις παραγράφους 38 και 129 και πρόσθεσε την παράγραφο 115Α. Οι *Βελτιώσεις στα Δ.Π.Χ.Α*. που εκδόθηκαν τον Απρίλιο 2009 τροποποίησαν τις παραγράφους 36 και 37. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις μελλοντικά για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1 Ιουλίου 2009 ή μεταγενέστερα. Έτσι, ποσά που αναγνωρίζονται ως άυλα περιουσιακά στοιχεία και υπεραξία σε προηγούμενες συνενώσεις επιχειρήσεων δεν προσαρμόζονται. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει το Δ.Π.Χ.Α. 3 (που αναθεωρήθηκε το 2008) για προγενέστερη περίοδο, η εν λόγω τροποποίηση πρέπει να εφαρμόζεται και σε εκείνη τη προγενέστερη περίοδο και το γεγονός αυτό να γνωστοποιείται.

▼M8

130Δ. Οι παράγραφοι 69, 70 και 98 τροποποιήθηκαν και η παράγραφος 69Α προστέθηκε από τις *Βελτιώσεις στα Δ.Π.Χ.Α*. που εκδόθηκαν τον Μάιο του 2008. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις για τις ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2009 ή αργότερα. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Αν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις τροποποιήσεις αυτές για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼M33

_____

▼M32

130ΣΤ. Το ΔΠΧΑ 10 και το ΔΠΧΑ 11 *Κοινές ρυθμίσεις*, τα οποία εκδόθηκαν τον Μάιο του 2011, τροποποίησαν την παράγραφο 3 στοιχείο ε). Μια οικονομική οντότητα θα εφαρμόζει αυτή την τροποποίηση όταν εφαρμόζει τα ΔΠΧΑ 10 και ΔΠΧΑ 11.

▼M33

130Ζ. Το ΔΠΧΑ 13, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2011, προβλέπει τροποποίηση των παραγράφων 8, 33, 47, 50, 75, 78, 82, 84, 100 και 124, διαγραφή των παραγράφων 39-41 και προσθήκη της παραγράφου 130Ε. Μια οντότητα θα πρέπει να εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 13.

▼M43

130Η. Με τις *Ετήσιες βελτιώσεις των ΔΠΧΑ του κύκλου 2010-2012*, που εκδόθηκαν τον Δεκέμβριο του 2013, τροποποιήθηκε η παράγραφος 80. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτή την τροποποίηση για τις ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιουλίου 2014 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή νωρίτερα. Αν μια οντότητα εφαρμόσει την εν λόγω τροποποίηση για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

130Θ. Μια οντότητα εφαρμόζει την τροποποίηση που πραγματοποιήθηκε με τις *ετήσιες βελτιώσεις των ΔΠΧΑ του κύκλου 2010-2012* σε όλες τις αναπροσαρμογές που αναγνωρίζονται σε ετήσιες λογιστικές περιόδους οι οποίες ξεκινούν το νωρίτερο την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής της εν λόγω τροποποίησης και στην αμέσως προηγούμενη ετήσια περίοδο. Μια οικονομική οντότητα μπορεί να παρουσιάσει επίσης προσαρμοσμένες συγκριτικές πληροφορίες για οποιαδήποτε προηγούμενη περίοδο που έχει παρουσιάσει, όμως δεν απαιτείται να το πράξει. Εάν μια οικονομική οντότητα παρουσιάσει μη προσαρμοσμένες συγκριτικές πληροφορίες για οποιαδήποτε προηγούμενη περίοδο, προσδιορίζει ευκρινώς τα στοιχεία που δεν έχουν προσαρμοστεί ακόμα, δηλώνει ότι έχουν καταρτιστεί σε διαφορετική βάση και επεξηγεί τη συγκεκριμένη βάση.

▼M47

130Η. Με τη *Διευκρίνιση των αποδεκτών μεθόδων απόσβεσης* (τροποποιήσεις στο ΔΛΠ 16 και στο ΔΛΠ 38) που εκδόθηκε τον Μάιο του 2014, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 92 και 98 και προστέθηκαν οι παράγραφοι 98Α–98Γ. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις μελλοντικά για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την 1η Ιανουαρίου 2016 ή μετά την ημερομηνία αυτή. Επιτρέπεται η εφαρμογή νωρίτερα. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις εν λόγω τροποποιήσεις για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼M52

130ΙΑ. Με το ΔΠΧΑ 15 *Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες*, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2014, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 3, 114 και 116. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 15, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις.

▼M54

130ΙΒ. Με το ΔΠΧΑ 16, το οποίο εκδόθηκε τον Ιανουάριο του 2016, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 3, 6, 113 και 114. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 16, οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν τις εν λόγω τροποποιήσεις.

▼B

Ανταλλαγές όμοιων περιουσιακών στοιχείων

131. Η απαίτηση της παραγράφου 129 και της παραγράφου 130 στοιχείο β) να εφαρμοστεί το Πρότυπο αυτό μελλοντικά σημαίνει ότι εάν μια ανταλλαγή περιουσιακών στοιχείων επιμετρήθηκε πριν από την ημερομηνία έναρξης ισχύος του παρόντος Προτύπου βάσει της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου που παραχωρήθηκε, η οικονομική οντότητα δεν επαναδιατυπώνει τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου που αποκτήθηκε ώστε να αντανακλά την εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία της απόκτησης.

▼B

Πρόωρη εφαρμογή

132. Οι οικονομικές οντότητες στις οποίες εφαρμόζεται η παράγραφος 130 ενθαρρύνονται να εφαρμόσουν τις απαιτήσεις του παρόντος Προτύπου πριν από τις ημερομηνίες έναρξης ισχύος που καθορίζονται στην παράγραφο 130. Όμως, αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει το παρόν Πρότυπο πριν από εκείνες τις ημερομηνίες έναρξης ισχύος, θα εφαρμόσει επίσης τα ΔΠΧΑ 3 και ΔΛΠ 36 (όπως αναθεωρήθηκε το 2004) συγχρόνως.

ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΤΟΥ ΔΛΠ 38 (ΕΚΔΟΘΕΝ ΤΟ 1998)

133. Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 38 *Άυλα περιουσιακά στοιχεία* (εκδοθέν το 1998).

▼B

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 39

Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση

▼M53 _____

▼B

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

▼M53

2. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται από όλες τις οικονομικές οντότητες και για όλα τα χρηματοοικονομικά μέσα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 9 *Χρηματοοικονομικά μέσα* εφόσον και στον βαθμό που:

α) το ΔΠΧΑ 9 επιτρέπει την εφαρμογή των απαιτήσεων λογιστικής αντιστάθμισης του παρόντος Προτύπου· και

β) το χρηματοοικονομικό μέσο αποτελεί τμήμα μιας σχέσης αντιστάθμισης που πληροί τις προϋποθέσεις για λογιστική αντιστάθμισης σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο.

▼B

i) απαιτήσεις από μισθώματα που αναγνωρίζονται από εκμισθωτή υπόκεινται στις διατάξεις του παρόντος Προτύπου που αφορούν την παύση αναγνώρισης και την απομείωση (βλ. παραγράφους 15-37, 58, 59, 63-65 και το προσάρτημα Α παράγραφοι ΟΕ36-ΟΕ52 και ΟΕ84-ΟΕ93)·

ii) υποχρεώσεις από χρηματοδοτικές μισθώσεις που αναγνωρίζονται από μισθωτή υπόκεινται στις διατάξεις του παρόντος Προτύπου που αφορούν στην παύση αναγνώρισης (βλ. παραγράφους 39-42 και το προσάρτημα Α παράγραφοι ΟΕ57-ΟΕ63) και

iii) παράγωγα που ενσωματώνονται σε μισθώσεις υπόκεινται στις διατάξεις του παρόντος Προτύπου που αφορούν ενσωματωμένα παράγωγα (βλ. παραγράφους 10-13 και το προσάρτημα Α παράγραφοι ΟΕ27-ΟΕ33)·

γ) δικαιώματα και δεσμεύσεις εργοδοτών σύμφωνα με προγράμματα παροχών σε εργαζομένους στα οποία εφαρμόζεται το ΔΛΠ 19 *Παροχές σε εργαζομένους*·

▼M6

δ) χρηματοοικονομικά μέσα εκδιδόμενα από την οικονομική οντότητα που πληρούν τον ορισμό του συμμετοχικού τίτλου του Δ.Λ.Π. 32 (συμπεριλαμβανομένων των δικαιωμάτων προαίρεσης και των δικαιωμάτων αγοράς μετοχής) ή που απαιτείται να κατατάσσονται ως συμμετοχικοί τίτλοι σύμφωνα με τις παραγράφους 16Α και 16Β ή τις παραγράφους 16Γ και 16Δ, του Δ.Λ.Π. 32. Όμως, ο κάτοχος τέτοιων συμμετοχικών τίτλων θα εφαρμόζει το Πρότυπο αυτό στα μέσα αυτά, εκτός αν ανταποκρίνονται στην εξαίρεση του (α), ανωτέρω·

▼B

ε) δικαιώματα και δεσμεύσεις που απορρέουν i) από ασφαλιστήρια συμβόλαια όπως ορίζονται στο ΔΠΧΑ 4 *Ασφαλιστήρια συμβόλαια*, εκτός των δικαιωμάτων και δεσμεύσεων ενός εκδότη που απορρέουν από ένα ασφαλιστήριο συμβόλαιο που ανταποκρίνεται στον ορισμό του συμβολαίου χρηματοοικονομικής εγγύησης στην παράγραφο 9, ή ii) μια σύμβαση που υπάγεται στον πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 4 διότι περιλαμβάνει ένα χαρακτηριστικό προαιρετικής συμμετοχής. Ωστόσο, το παρόν πρότυπο ισχύει για ένα παράγωγο ενσωματωμένο σε ένα συμβόλαιο που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 4 εάν το παράγωγο καθαυτό δεν αποτελεί συμβόλαιο υπαγόμενο στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 4 (βλ. παραγράφους 10-13 και προσάρτημα Α, παραγράφους ΟΕ27-ΟΕ33 του παρόντος Προτύπου). Επιπλέον, εάν ένας εκδότης συμβολαίων χρηματοοικονομικής εγγύησης έχει αναφέρει προηγουμένως ρητά ότι θεωρεί τα εν λόγω συμβόλαια ως ασφαλιστήρια συμβόλαια και έχει χρησιμοποιήσει τη λογιστική μεταχείριση που ισχύει για ασφαλιστήρια συμβόλαια, τότε δύναται να επιλέξει να εφαρμόσει είτε το παρόν Πρότυπο είτε το ΔΠΧΑ 4 για τα εν λόγω συμβόλαια χρηματοοικονομικής εγγύησης (βλ. παραγράφους ΟΕ4 και ΟΕ4Α). Ο εκδότης δύναται να κάνει την επιλογή αυτή συμβόλαιο προς συμβόλαιο, αλλά η επιλογή που κάνει για κάθε συμβόλαιο είναι αμετάκλητη·

▼M12

———————

▼M38

ζ) τυχόν προθεσμιακό συμβόλαιο μελλοντικής αγοράς ή πώλησης μεταξύ ενός αποκτώντος και ενός πωλητού μετόχου που θα έχει ως αποτέλεσμα μια συνένωση επιχειρήσεων εντός του πεδίου εφαρμογής του ΔΠΧΑ 3 *Συνενώσεις επιχειρήσεων* σε μελλοντική ημερομηνία απόκτησης. Η διάρκεια του προθεσμιακού συμβολαίου δεν πρέπει να υπερβαίνει μια εύλογη χρονική περίοδο που συνήθως χρειάζεται για τη λήψη τυχόν απαιτούμενων εγκρίσεων και για την ολοκλήρωση της συναλλαγής.

▼B

η) δανειακές δεσμεύσεις εκτός των δανειακών δεσμεύσεων που περιγράφονται στην παράγραφο 4. Ο εκδότης δανειακών δεσμεύσεων εφαρμόζει το ΔΛΠ 37 *Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία* σε δανειακές δεσμεύσεις που δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου. Ωστόσο, όλες οι δανειακές δεσμεύσεις υπόκεινται στις διατάξεις του παρόντος Προτύπου που αφορούν στην παύση αναγνώρισης (βλ. παραγράφους 15-42 και το προσάρτημα Α παραγράφους ΟΕ36-ΟΕ63)·

θ) χρηματοοικονομικά μέσα, συμβάσεις και δεσμεύσεις που αφορούν συμφωνίες για παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών στις οποίες εφαρμόζεται το ΔΠΧΑ 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 το παρόν Πρότυπο·

ι) δικαιώματα σε πληρωμές για την αποζημίωση της οικονομικής οντότητας για δαπάνες στις οποίες υποχρεούται να προβεί προκειμένου να διακανονίσει μια υποχρέωση που αναγνωρίζει ως πρόβλεψη, σύμφωνα με το ΔΛΠ 37 *Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία* ή για τις οποίες, σε προγενέστερη περίοδο, είχε αναγνωρίσει πρόβλεψη σύμφωνα με το ΔΛΠ 37.

▼M52

ια) δικαιώματα και δεσμεύσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 15 *Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες* που αποτελούν χρηματοοικονομικά μέσα, με εξαίρεση εκείνα για τα οποία το ΔΠΧΑ 15 ορίζει ότι αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το παρόν ΔΠΧΑ 9.

▼M52

2Α. **Οι απαιτήσεις απομείωσης που ορίζονται στο παρόν Πρότυπο εφαρμόζονται στα δικαιώματα τα οποία το ΔΠΧΑ 15 ορίζει ότι αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο για τους σκοπούς της αναγνώρισης ζημιών απομείωσης.**

▼B

3. [Απαλείφθηκε]

▼M53

4–7. [Διαγράφηκε]

▼B

ΟΡΙΣΜΟΙ

▼M53

8. Οι όροι που καθορίζονται στα ΔΠΧΑ 13, ΔΠΧΑ 9 και ΔΛΠ 32 χρησιμοποιούνται στο παρόν Πρότυπο με τις σημασίες που προσδιορίζονται στο προσάρτημα Α του ΔΠΧΑ 13, στο προσάρτημα Α του ΔΠΧΑ 9 και στην παράγραφο 11 του ΔΛΠ 32. Στα ΔΠΧΑ 13, ΔΠΧΑ 9 και ΔΛΠ 32 καθορίζονται οι ακόλουθοι όροι:

— αποσβεσμένο κόστος χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή χρηματοοικονομικής υποχρέωσης

— παύση αναγνώρισης

— παράγωγο

— μέθοδος του πραγματικού επιτοκίου

— πραγματικό επιτόκιο

— συμμετοχικός τίτλος

— εύλογη αξία

— χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο

— χρηματοοικονομικό μέσο

— χρηματοοικονομική υποχρέωση

και παρέχονται οδηγίες σχετικά με την εφαρμογή των ορισμών αυτών.

▼M43

9. **Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται στο παρόν πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:**

▼M53

———————

▼B

Ορισμοί που αφορούν στη λογιστική αντιστάθμισης

Μια *βέβαιη δέσμευση* είναι μια δεσμευτική συμφωνία για την ανταλλαγή μιας καθορισμένης ποσότητας πόρων σε μια καθορισμένη τιμή και σε μια 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 μια μη παράγωγη χρηματοοικονομική υποχρέωση της οποίας η εύλογη αξία ή οι ταμιακές ροές αναμένεται να συμψηφίσουν τις μεταβολές της εύλογης αξίας ή των ταμιακών ροών ενός προσδιοριζόμενο αντισταθμισμένου στοιχείου (οι παράγραφοι 72-77 και οι παράγραφοι ΟΕ94-ΟΕ97 του προσαρτήματος Α αναλύουν περαιτέρω τον ορισμό ενός μέσου αντιστάθμισης).

▼B

Αντισταθμισμένο στοιχείο είναι περιουσιακό στοιχείο, υποχρέωση, βέβαιη δέσμευση ή πολύ πιθανή μελλοντική προσδοκώμενη συναλλαγή ή καθαρή επένδυση σε εκμετάλλευση στο εξωτερικό που α) εκθέτει την οικονομική οντότητα σε κίνδυνο μεταβολών της εύλογης αξίας ή των μελλοντικών ταμιακών ροών, και το οποίο β) προσδιορίζεται ως αντισταθμισμένο στοιχείο (οι παράγραφοι 78-84 του ΔΛΠ 39 και το προσάρτημα, παράγραφοι ΟΕ98-ΟΕ101 αναλύουν περαιτέρω τον ορισμό των αντισταθμισμένων στοιχείων).

Η *αποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης* είναι ο βαθμός στον οποίο οι μεταβολές στην εύλογη αξία ή οι ταμιακές ροές του αντισταθμισμένου στοιχείου που αποδίδονται σε αντισταθμισμένο κίνδυνο συμψηφίζονται από μεταβολές στην εύλογη αξία ή τις ταμιακές ροές του μέσου αντιστάθμισης (βλ. προσάρτημα Α παράγραφοι ΟΕ105-ΟΕ113).

▼M53

_____

▼B

ΑΝΤΙΣΤΑΘΜΙΣΗ

▼M53

71. **Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 9 και δεν έχει επιλέξει στο πλαίσιο της λογιστικής πολιτικής της να συνεχίσει την εφαρμογή των απαιτήσεων λογιστικής αντιστάθμισης του παρόντος Προτύπου (βλέπε παράγραφο 7.2.19 του ΔΠΧΑ 9), εφαρμόζει τις απαιτήσεις λογιστικής αντιστάθμισης στο κεφάλαιο 6 του ΔΠΧΑ 9. Εντούτοις, για αντιστάθμιση εύλογης αξίας της έκθεσης σε κίνδυνο επιτοκίου ενός χαρτοφυλακίου χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων, η οικονομική οντότητα δύναται, σύμφωνα με την παράγραφο 6.1.3 του ΔΠΧΑ 9, να εφαρμόζει τις απαιτήσεις λογιστικής αντιστάθμισης του παρόντος Προτύπου αντί των αντίστοιχων του ΔΠΧΑ 9. Σε αυτή την περίπτωση, η οικονομική οντότητα πρέπει επίσης να εφαρμόζει τις ειδικές απαιτήσεις της λογιστικής αντιστάθμισης εύλογης αξίας που ισχύουν για την αντιστάθμιση του κινδύνου επιτοκίου ενός χαρτοφυλακίου (βλέπε παραγράφους 81Α, 89Α και ΟΕ114–ΟΕ132).**

▼B

Μέσα αντιστάθμισης

Κατάλληλα μέσα

72. Το παρόν Πρότυπο 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 (βλ. προσάρτημα Α παράγραφος ΟΕ94). Όμως, ένα μη παράγωγο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή μια μη παράγωγη χρηματοοικονομική υποχρέωση μπορεί να προσδιοριστεί ως μέσο αντιστάθμισης μόνο για την αντιστάθμιση συναλλαγματικού κινδύνου.

▼M8

73. Για τους σκοπούς της λογιστικής αντιστάθμισης, μόνο μέσα τα οποία εμπλέκουν μέρος που δεν ανήκει στην αναφέρουσα οικονομική οντότητα (ήτοι, είναι εκτός του ομίλου ή της μεμονωμένης οικονομικής οντότητας για την οποία γίνεται η αναφορά) μπορούν να προσδιοριστούν ως μέσα αντιστάθμισης. Μολονότι επί μέρους οικονομικές οντότητες ενός ενοποιημένου ομίλου ή τα επί μέρους τμήματα μιας οικονομικής οντότητας ενδέχεται να υπεισέρχονται σε αντισταθμιστικές συναλλαγές με άλλες οικονομικές οντότητες του ομίλου ή τμήματα της ίδιας οικονομικής 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 ατομικές οικονομικές καταστάσεις των μεμονωμένων οικονομικών οντοτήτων του ομίλου, με τη προϋπόθεση ότι βρίσκονται εκτός της οικονομικής οντότητας για την οποία γίνεται η αναφορά.

▼B

Προσδιορισμός των μέσων αντιστάθμισης

74. Κατά κανόνα υπάρχει μια μοναδική επιμέτρηση της εύλογης αξίας ενός αντισταθμιστικού μέσου στο σύνολό του, οι δε παράγοντες που προξενούν μεταβολές στην εύλογη αξία είναι συνεξαρτώμενοι. Κατά συνέπεια, μια σχέση αντιστάθμισης προσδιορίζεται από την οικονομική οντότητα για ένα μέσο αντιστάθμισης στο σύνολό του. Οι μοναδικές εξαιρέσεις είναι:

α) ο διαχωρισμός της εσωτερικής αξίας και της διαχρονικής αξίας ενός συμβολαίου δικαιώματος προαίρεσης και ο προσδιορισμός ως μέσου αντιστάθμισης μόνο της μεταβολής της εσωτερικής αξίας ενός δικαιώματος προαίρεσης, χωρίς τις μεταβολές στη διαχρονική αξία του και

β) ο διαχωρισμός του στοιχείου του επιτοκίου και της τρέχουσας τιμής ενός προθεσμιακού συμβολαίου.

Οι εξαιρέσεις αυτές επιτρέπονται επειδή η εσωτερική αξία του δικαιώματος προαίρεσης και του υπέρ του αρτίου ποσού του προθεσμιακού συμβολαίου συνήθως μπορούν να επιμετρηθούν διακεκριμένα. Δυναμική αντισταθμιστική στρατηγική η οποία λαμβάνει υπόψη τόσο την εσωτερική όσο και τη διαχρονική αξία ενός δικαιώματος προαίρεσης είναι δυνατό να υπαχθεί στις διατάξεις περί αντισταθμιστικής λογιστικής.

75. Σε μια σχέση αντιστάθμισης είναι δυνατό να αντιστοιχίζεται μέρος του μέσου αντιστάθμισης, π.χ. το 50 τοις εκατό του τεκμαρτού του ποσού. Εν τούτοις, δεν υφίσταται σχέση αντιστάθμισης 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 αντισταθμισμένοι κίνδυνοι προσδιορίζονται με σαφήνεια, β) η αποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης αποδεικνύεται, 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 άλλα. 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.

Αντισταθμισμένα στοιχεία

Κατάλληλα στοιχεία

78. Το αντισταθμισμένο στοιχείο δύναται να είναι ένα αναγνωρισμένο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση, μια εκτός ισολογισμού βέβαιη δέσμευση, μια πολύ πιθανή προσδοκώμενη συναλλαγή ή μια καθαρή επένδυση σε εκμετάλλευση στο εξωτερικό. Το αντισταθμισμένο στοιχείο μπορεί να είναι α) ένα μοναδικό περιουσιακό στοιχείο, μια υποχρέωση, μια βέβαιη δέσμευση, μια πολύ πιθανή προσδοκώμενη συναλλαγή ή μια καθαρή επένδυση σε εκμετάλλευση στο εξωτερικό, β) μια 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 αντισταθμισμένο κίνδυνο.

▼M53

_____

▼B

►M22 80. Για σκοπούς λογιστικής αντιστάθμισης, μόνο περιουσιακά στοιχεία, βέβαιες δεσμεύσεις και πολύ πιθανές προσδοκώμενες συναλλαγές στις οποίες εμπλέκεται μέρος που δεν ανήκει στην οικονομική οντότητα μπορούν να προσδιοριστούν ως αντισταθμισμένα στοιχεία. ◄ ►M38 Άρα μπορεί να εφαρμοστεί λογιστική αντιστάθμισης σε συναλλαγές μεταξύ οικονομικών οντοτήτων του ιδίου ομίλου μόνο στις επιμέρους ή ατομικές οικονομικές καταστάσεις αυτών των οικονομικών οντοτήτων και όχι στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις του ομίλου, με εξαίρεση τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις εταιρείας επενδύσεων, όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 10, στις οποίες οι συναλλαγές μεταξύ της εταιρείας επενδύσεων και των θυγατρικών της που επιμετρούνται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων δεν απαλείφονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. ◄ Σύμφωνα με το ΔΛΠ 21, τα κέρδη και ζημίες συναλλαγματικής ισοτιμίας επί ενδοεταιρικών χρηματικών στοιχείων δεν απαλείφονται πλήρως κατά την ενοποίηση όταν η συναλλαγή που περιλαμβάνει το ενδοεταιρικό χρηματικό στοιχείο διενεργείται μεταξύ δύο οικονομικών οντοτήτων του ομίλου που έχουν διαφορετικά νομίσματα επιχειρηματικής λειτουργίας. Επιπρόσθετα, στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις ο συναλλαγματικός κίνδυνος μιας πολύ πιθανής προσδοκώμενης ενδοεταιρικής συναλλαγής δύναται να χαρακτηρισθεί αντισταθμιζόμενο στοιχείο υπό τον όρο ότι εκφράζεται σε νόμισμα διαφορετικό από το λειτουργικό νόμισμα της οικονομικής οντότητας που συνάπτει τη συναλλαγή και ο συναλλαγματικός κίνδυνος θα επηρεάσει τα ενοποιημένα αποτελέσματα.

Προσδιορισμός χρηματοοικονομικών στοιχείων ως αντισταθμισμένα στοιχεία

81. Εάν το αντισταθμισμένο στοιχείο είναι χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή χρηματοοικονομική υποχρέωση, είναι δυνατόν να αντισταθμίζεται εν μέρει ως προς τις ταμιακές του ροές ή την εύλογη αξία του (όπως μια 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 ή μιας τοκοφόρου υποχρέωσης μπορεί να προσδιοριστεί ως αντισταθμισμένος κίνδυνος (για παράδειγμα ένα στοιχείο επιτοκίου ελευθέρου κινδύνου ή επιτοκίου αναφοράς της συνολικής έκθεσης στον κίνδυνο επιτοκίου ενός αντισταθμισμένου χρηματοοικονομικού μέσου).

81Α. Σε μια 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 οικονομική 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 οικονομική οντότητα μπορεί να αντισταθμίσει τη μεταβολή στην εύλογη αξία που αποδίδεται σε μεταβολή αντισταθμισμένου επιτοκίου βάσει αναμενόμενων, αντί συμβατικών, ημερομηνιών αναπροσαρμογής επιτοκίων. […]

▼B

Προσδιορισμός μη χρηματοοικονομικών στοιχείων ως αντισταθμισμένα στοιχεία

82. Στην περίπτωση που το αντισταθμισμένο στοιχείο είναι μη χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή μη χρηματοοικονομική υποχρέωση, προσδιορίζεται ως αντισταθμισμένο στοιχείο α) έναντι συναλλαγματικού κινδύνου ή 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 αντισταθμισμένα στοιχεία

83. Παρεμφερή περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις συναθροίζονται και αντισταθμίζονται ως ομάδα μόνο αν τα επιμέρους περιουσιακά στοιχεία ή οι επιμέρους υποχρεώσεις της ομάδας μοιράζονται την έκθεση σε κίνδυνο που προσδιορίζεται ως αντισταθμισμένη. Επιπρόσθετα, η αλλαγή της εύλογης αξίας που αποδίδεται στον αντισταθμισμένο κίνδυνο για κάθε επιμέρους στοιχείο της ομάδας αναμένεται να είναι περίπου ανάλογη προς τη συνολική αλλαγή της εύλογης αξίας που αποδίδεται στον αντισταθμισμένο κίνδυνο της ομάδας των στοιχείων.

84. Επειδή μια οικονομική 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 αντισταθμισμένου στοιχείου (ή ομάδας συναφών αντισταθμισμένων 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 αντισταθμισμένο στοιχείο, δεν πληροί τις προϋποθέσεις της λογιστικής αντιστάθμισης.

Λογιστική αντιστάθμισης

85. Η λογιστική αντιστάθμισης αναγνωρίζει τη συμψηφιστική επίδραση των μεταβολών των εύλογων αξιών του μέσου αντιστάθμισης και του αντισταθμισμένου στοιχείου στα αποτελέσματα.

86. Οι σχέσεις αντιστάθμισης είναι τριών τύπων:

α) *αντιστάθμιση της 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:* 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 μια πολύ πιθανή προσδοκώμενη συναλλαγή και ii) θα μπορούσε να επηρεάσει τα αποτελέσματα·

γ) *αντιστάθμιση καθαρής επένδυσης σε εκμετάλλευση στο εξωτερικό* όπως περιγράφεται στο ΔΛΠ 12.

87. Μια αντιστάθμιση του συναλλαγματικού κινδύνου μιας βέβαιης δέσμευσης μπορεί να αντιμετωπιστεί λογιστικά ως αντιστάθμιση εύλογης αξίας ή ως αντιστάθμιση ταμιακών ροών.

▼M53

88. **Μια σχέση αντιστάθμισης πληροί τις προϋποθέσεις της λογιστικής αντιστάθμισης σύμφωνα με τις παραγράφους 89-102, εάν και μόνον εάν πληρούνται σωρευτικά οι ακόλουθες προϋποθέσεις:**

▼B

α) Κατά την έναρξη της αντιστάθμισης υπάρχει επίσημος προσδιορισμός και τεκμηρίωση της αντισταθμιστικής σχέσης και της επιδίωξης της οικονομικής οντότητας αναφορικά με τη διαχείριση του κινδύνου και της στρατηγικής της για την ανάληψη της αντιστάθμισης. Η τεκμηρίωση περιλαμβάνει ρητή αναφορά στο αντισταθμιστικό χρηματοοικονομικό μέσο, το σχετικό αντισταθμισμένο στοιχείο ή συναλλαγή, τη φύση του αντισταθμισμένου κινδύνου και τον τρόπο με τον οποίο η οικονομική οντότητα αξιολογεί την αποτελεσματικότητα του μέσου αντιστάθμισης για τον συμψηφισμό της έκθεσης σε μεταβολές της εύλογης αξίας του αντισταθμισμένου στοιχείου ή των αντισταθμισμένων ταμιακών ροών που αποδίδονται στον αντισταθμισμένο κίνδυνο.

β) Η αντιστάθμιση αναμένεται να είναι άκρως αποτελεσματική (βλ. προσάρτημα Α παραγράφους ΟΕ105-ΟΕ113) ως προς τον συμψηφισμό των μεταβολών της εύλογης αξίας ή των ταμιακών ροών που αποδίδονται στον αντισταθμισμένο κίνδυνο, σύμφωνα με την τεκμηριωμένη στρατηγική διαχείρισης κινδύνου για την εν λόγω σχέση αντιστάθμισης.

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.

▼M53

δ) Η αποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης δύναται να επιμετράται αξιόπιστα, ήτοι η εύλογη αξία ή οι ταμειακές ροές του αντισταθμισμένου στοιχείου που αποδίδονται στον αντισταθμισμένο κίνδυνο και η εύλογη αξία του μέσου αντιστάθμισης δύνανται να επιμετρώνται αξιόπιστα.

▼B

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

▼M53

89. **Εφόσον αντιστάθμιση εύλογης αξίας πληροί τις προϋποθέσεις της παραγράφου 88 κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, αντιμετωπίζεται λογιστικά ως ακολούθως:**

▼B

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, επιμετρημένης σύμφωνα με το ΔΛΠ 21 (για μη παράγωγο μέσο αντιστάθμισης) αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα και

▼M53

β) το κέρδος ή η ζημία επί του αντισταθμισμένου στοιχείου που αποδίδεται στον αντισταθμισμένο κίνδυνο προσαρμόζεται στη λογιστική αξία του αντισταθμισμένου στοιχείου και αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Αυτό ισχύει εάν το αντισταθμισμένο στοιχείο επιμετράται στο κόστος. Το κέρδος ή η ζημία που αποδίδεται στον αντισταθμισμένο κίνδυνο αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα στις περιπτώσεις όπου το αντισταθμισμένο στοιχείο αποτελεί χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο που επιμετράται στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων, σύμφωνα με την παράγραφο 4.1.2Α του ΔΠΧΑ 9.

▼B

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 στοιχείο β) δύναται να καλυφθεί με την παρουσίαση του κέρδους ή της ζημίας που αφορά το αντισταθμισμένο στοιχείο:

α) είτε σε ιδιαίτερο συγκεκριμένο κονδύλιο εντός των περιουσιακών στοιχείων, για εκείνες τις χρονικές περιόδους αναπροσαρμογής του επιτοκίου κατά τις οποίες το αντισταθμισμένο στοιχείο αποτελεί περιουσιακό στοιχείο ή

β) σε ιδιαίτερο συγκεκριμένο κονδύλιο εντός των υποχρεώσεων, για εκείνες τις χρονικές περιόδους αναπροσαρμογής του επιτοκίου κατά τις οποίες το αντισταθμισμένο στοιχείο αποτελεί υποχρέωση.

Τα ιδιαίτερα συγκεκριμένα κονδύλια που αναφέρονται στις α) και β) ανωτέρω παρουσιάζονται δίπλα στα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις. Τα ποσά που περιλαμβάνονται σε εκείνα τα συγκεκριμένα κονδύλια αφαιρούνται από τον ισολογισμό όταν τα περιουσιακά στοιχεία ή οι υποχρεώσεις με τις οποίες σχετίζονται παύσουν να αναγνωρίζεται.

▼M53

90. Μόνο εάν αντισταθμίζονται συγκεκριμένοι κίνδυνοι που αποδίδονται σε ένα αντισταθμισμένο στοιχείο, αναγνωρίζονται στην εύλογη αξία του αντισταθμισμένου στοιχείου οι αναγνωρισμένες μεταβολές που δεν σχετίζονται με τον αντισταθμισμένο κίνδυνο, σύμφωνα με την παράγραφο 5.7.1 του ΔΠΧΑ 9.

▼M40

91. Η οικονομική οντότητα διακόπτει μελλοντικά τη λογιστική αντιστάθμισης που προδιαγράφεται στην παράγραφο 89 εάν:

α) το αντισταθμιστικό χρηματοοικονομικό μέσο εκπνεύσει ή πωληθεί, διακοπεί ή ασκηθεί. Για τον σκοπό αυτόν, 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 οικονομικής οντότητας. Επιπλέον, για τον σκοπό αυτόν, δεν υπάρχει εκπνοή ή διακοπή του μέσου αντιστάθμισης εάν:

i) ως συνέπεια νομοθετικών ή κανονιστικών ρυθμίσεων ή της θέσπισης νόμων ή κανονισμών, τα συμβαλλόμενα μέρη του μέσου αντιστάθμισης συμφωνούν ότι ένας ή περισσότεροι εκκαθαρίζοντες αντισυμβαλλόμενοι θα αντικαταστήσουν τον αρχικό αντισυμβαλλόμενό τους ώστε να καταστούν ο νέος αντισυμβαλλόμενος καθενός από τα μέρη. Για τον σκοπό αυτόν, ένας εκκαθαρίζων αντισυμβαλλόμενος είναι κεντρικός αντισυμβαλλόμενος (ενίοτε καλούμενος «γραφείο συμψηφισμού» ή «οργανισμός συμψηφισμού τίτλων») ή μία ή περισσότερες οικονομικές οντότητες, για παράδειγμα μέλος γραφείου συμψηφισμού ή πελάτης μέλους γραφείου συμψηφισμού, που ενεργούν ως αντισυμβαλλόμενος προκειμένου να πραγματοποιήσουν την εκκαθάριση από κεντρικό αντισυμβαλλόμενο. Ωστόσο, σε περίπτωση που τα συμβαλλόμενα μέρη του μέσου αντιστάθμισης αντικαταστήσουν τους αρχικούς τους αντισυμβαλλομένους με διαφορετικούς αντισυμβαλλομένους, η παρούσα παράγραφος εφαρμόζεται μόνον εάν καθένα από τα εν λόγω συμβαλλόμενα μέρη πραγματοποιήσει τον συμψηφισμό με τον ίδιο κεντρικό αντισυμβαλλόμενο.

▼M40

ii) ενδεχόμενες άλλες τροποποιήσεις στο μέσο αντιστάθμισης περιορίζονται στις αναγκαίες για την προαναφερόμενη αντικατάσταση του αντισυμβαλλομένου. Οι τροποποιήσεις αυτές περιορίζονται σε εκείνες οι οποίες είναι σύμφωνες με τους όρους που θα ανέμενε κανείς εάν το μέσο αντιστάθμισης είχε αρχικά εκκαθαρισθεί με τον εκκαθαρίζοντα αντισυμβαλλόμενο. Οι εν λόγω τροποποιήσεις περιλαμβάνουν αλλαγές στις απαιτήσεις εξασφάλισης, στα δικαιώματα αντιστάθμισης των υπολοίπων απαιτήσεων και οφειλών, καθώς και στα τέλη που επιβάλλονται.

▼B

β) η αντιστάθμιση δεν πληροί εφεξής τις προϋποθέσεις εφαρμογής της αντισταθμιστικής λογιστικής όπως προβλέπονται στην παράγραφο 88 ή

γ) η οικονομική οντότητα ανακαλέσει τον προσδιορισμό.

92. Κάθε προσαρμογή που απορρέει από την παράγραφο 89 στοιχείο β) στη λογιστική αξία ενός αντισταθμισμένου χρηματοοικονομικού μέσου για το οποίο χρησιμοποιείται η μέθοδος του αποτελεσματικού επιτοκίου (ή, στην περίπτωση αντιστάθμισης του κινδύνου επιτοκίου ενός χαρτοφυλακίου, στο ►M5 ιδιαίτερο συγκεκριμένο κονδύλιο στην κατάσταση οικονομικής θέσης ◄ που περιγράφηκε στην παράγραφο 89Α) αποσβένεται στα αποτελέσματα. Η απόσβεση μπορεί να αρχίσει με την εμφάνιση της προσαρμογής και αρχίζει το αργότερο κατά το χρόνο που το αντισταθμισμένο στοιχείο παύει να προσαρμόζεται για μεταβολές στην εύλογη αξία του απορρέουσες από τον αντισταθμισμένο κίνδυνο. Η απόσβεση βασίζεται σε επανυπολογιζόμενο αποτελεσματικό 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 αποτελεσματικό επιτόκιο δεν είναι εφικτή, η προσαρμογή αποσβένεται με τη χρήση σταθερής μεθόδου. Η προσαρμογή αποσβένεται πλήρως μέχρι τη λήξη του μέσου ή, στην περίπτωση αντιστάθμισης του κινδύνου επιτοκίου ενός χαρτοφυλακίου, μέχρι την εκπνοή της σχετικής περιόδου αναπροσαρμογής του επιτοκίου.

93. Όταν μια μη αναγνωρισμένη βέβαιη δέσμευση προσδιορίζεται ως αντισταθμισμένο στοιχείο, η συνεπακόλουθη σωρευτική μεταβολή της εύλογης αξίας της βέβαιης δέσμευσης που αποδίδεται στον αντισταθμισμένο κίνδυνο αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση με αντίστοιχο κέρδος ή ζημία στα αποτελέσματα [βλ. παράγραφο 89 στοιχείο β)]. Οι μεταβολές στην εύλογη αξία του μέσου αντιστάθμισης αναγνωρίζονται επίσης στα αποτελέσματα.

94. Όταν η οικονομική οντότητα αναλαμβάνει βέβαιη δέσμευση να αποκτήσει ένα περιουσιακό στοιχείο ή να αναλάβει υποχρέωση που είναι αντισταθμισμένο στοιχείο σε αντιστάθμιση εύλογης αξίας, η αρχική λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης που προκύπτει από την ανταπόκριση της οικονομικής οντότητας στην βέβαιη δέσμευση προσαρμόζεται ώστε να περιλαμβάνει τη σωρευτική μεταβολή της εύλογης αξίας της βέβαιης δέσμευσης που αποδίδεται στον αντισταθμισμένο 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, αντιμετωπίζεται λογιστικά ως ακολούθως:

α) το σκέλος του κέρδους ή της ζημίας του αντισταθμιστικού μέσου που τεκμηριώνεται ως αποτελεσματική αντιστάθμιση (βλ. παράγραφο 88) ►M5 αναγνωρίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα ◄ και

β) το αναποτελεσματικό μέρος του κέρδους ή της ζημίας του μέσου αντιστάθμισης αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.

▼M53

96. Ειδικότερα, η αντιστάθμιση ταμειακών ροών αντιμετωπίζεται λογιστικά ως ακολούθως:

▼B

α) το συνθετικό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων που αφορά το αντισταθμισμένο 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 (παρούσας αξίας) των αναμενόμενων μελλοντικών ταμιακών ροών από το αντισταθμισμένο 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

▼M53

γ) στην περίπτωση που η τεκμηριωμένη στρατηγική διαχείρισης κινδύνου της οικονομικής οντότητας για μια συγκεκριμένη σχέση αντιστάθμισης εξαιρεί από την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης ένα συγκεκριμένο συνθετικό στοιχείο του κέρδους ή της ζημίας ή των αντίστοιχων ταμειακών ροών του μέσου αντιστάθμισης [βλέπε παραγράφους 74, 75 και 88 στοιχείο α)], το εξαιρούμενο αυτό συνθετικό στοιχείο του κέρδους ή της ζημίας αναγνωρίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 5.7.1 του ΔΠΧΑ 9.

▼M22

97. Αν μια αντιστάθμιση προσδοκώμενης συναλλαγής καταλήξει μεταγενέστερα στην αναγνώριση ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης, τα σχετιζόμενα κέρδη ή ζημίες που αναγνωρίστηκαν στα λοιπά συνολικά έσοδα σύμφωνα με την παράγραφο 95 ανακατατάσσονται στα αποτελέσματα από τα ίδια κεφάλαια ως προσαρμογή από ανακατάταξη (βλ. Δ.Λ.Π. 1 (όπως αναθεωρήθηκε το 2007)) κατά την ίδια περίοδο ή περιόδους που οι αντισταθμισμένες προβλεπόμενες ταμιακές ροές επηρεάζουν τα αποτελέσματα (όπως κατά τις περιόδους που αναγνωρίζονται έσοδα ή έξοδα από τόκους). Ωστόσο, εάν η οικονομική οντότητα αναμένει ότι ολόκληρη ή μέρος μιας ζημίας που αναγνωρίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα δεν θα ανακτηθεί σε μία ή περισσότερες μελλοντικές περιόδους, ανακατατάσσει στα αποτελέσματα το ποσό που δεν αναμένεται να ανακτηθεί ως προσαρμογή από ανακατάταξη.

▼B

98. Αν μια αντιστάθμιση προσδοκώμενης συναλλαγής μεταγενέστερα καταλήξει στην αναγνώριση ενός μη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή μιας μη χρηματοοικονομικής υποχρέωσης ή μια προσδοκώμενη συναλλαγή που αφορά μη χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή μη χρηματοοικονομική υποχρέωση μετατραπεί σε βέβαιη δέσμευση στην οποία εφαρμόζεται λογιστική αντιστάθμισης, τότε η οικονομική οντότητα υιοθετεί το α) ή το β) κατωτέρω:

►M5 α) Θα ανακατατάξει τα συνδεόμενα κέρδη ή ζημίες που είχαν αναγνωριστεί στα λοιπά συνολικά έσοδα σύμφωνα με την παράγραφο 95 στα αποτελέσματα ως προσαρμογή από ανακατάταξη (βλέπε Δ.Λ.Π. 1 (όπως αναθεωρήθηκε το 2007)), κατά την ίδια περίοδο ή περιόδους που το αποκτηθέν περιουσιακό στοιχείο ή η αναληφθείσα υποχρέωση επηρεάζει τα αποτελέσματα (όπως κατά τις περιόδους που αναγνωρίζεται έξοδο απόσβεσης ή κόστος πωληθέντων). Όμως, αν η οικονομική οντότητα αναμένει ότι το σύνολο ή μέρος μιας ζημίας που αναγνωρίστηκε στα λοιπά συνολικά έσοδα δεν θα ανακτηθεί σε μία ή περισσότερες μελλοντικές περιόδους, θα ανακατατάξει το ποσό που δεν αναμένεται να ανακτηθεί από τα ίδια κεφάλαια στα αποτελέσματα.

▼B

β) Θα αφαιρεί τα συνδεόμενα κέρδη και ζημίες που αναγνωρίστηκαν απευθείας στα λοιπά συνολικά έσοδα σύμφωνα με την παράγραφο 95 ◄ και τα περιλαμβάνει στο αρχικό κόστος ή σε άλλη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης.

99. Η οικονομική οντότητα υιοθετεί είτε την επιλογή α) είτε την επιλογή β) της παραγράφου 98 ως λογιστική της πολιτική και την εφαρμόζει με συνέπεια σε κάθε αντιστάθμιση με την οποία σχετίζεται η παράγραφος 98.

▼M22

100. Για αντισταθμίσεις ταμιακών ροών εκτός από αυτών που αναφέρονται στις παραγράφους 97 και 98, ποσά που έχουν αναγνωριστεί στα λοιπά συνολικά έσοδα ανακατατάσσονται από τα ίδια κεφάλαια στα αποτελέσματα ως προσαρμογή από ανακατάταξη (βλ. Δ.Λ.Π. 1 (όπως αναθεωρήθηκε το 2007)) κατά την ίδια περίοδο ή περιόδους που οι αντισταθμισμένες προβλεπόμενες ταμιακές ροές επηρεάζουν τα αποτελέσματα (για παράδειγμα, όταν πραγματοποιείται μια προσδοκώμενη πώληση).

▼M40

101. Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που ακολουθούν, η οικονομική οντότητα διακόπτει μελλοντικά τη λογιστική αντιστάθμισης που προδιαγράφεται στις παραγράφους 95-100:

α) Το αντισταθμιστικό χρηματοοικονομικό μέσο εκπνέει ή πωλείται, διακόπτεται ή ασκείται. Στην περίπτωση αυτή, το συσσωρευμένο κέρδος ή η ζημία από το μέσο αντιστάθμισης που έχει αναγνωρισθεί απευθείας στα λοιπά συνολικά έσοδα, κατά τον χρόνο που η αντιστάθμιση ήταν ενεργός (βλέπε παράγραφο 95 στοιχείο α)), αναγνωρίζεται διακεκριμένα στα ίδια κεφάλαια μέχρις ότου πραγματοποιηθεί η προσδοκώμενη συναλλαγή. Κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της συναλλαγής, εφαρμόζονται οι παράγραφοι 97, 98 ή 100. Για τους σκοπούς του παρόντος εδαφίου, 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 οικονομικής οντότητας. Επιπλέον, για τους σκοπούς του παρόντος εδαφίου δεν υπάρχει εκπνοή ή διακοπή του μέσου αντιστάθμισης εάν:

i) ως συνέπεια νομοθετικών ή κανονιστικών ρυθμίσεων ή της θέσπισης νόμων ή κανονισμών, τα συμβαλλόμενα μέρη του μέσου αντιστάθμισης συμφωνούν ότι ένας ή περισσότεροι εκκαθαριστικοί αντισυμβαλλόμενοι θα αντικαταστήσουν τον αρχικό αντισυμβαλλόμενό τους ώστε να καταστούν ο νέος αντισυμβαλλόμενος καθενός από τα μέρη. Για τον σκοπό αυτόν, ένας εκκαθαρίζων αντισυμβαλλόμενος είναι κεντρικός αντισυμβαλλόμενος (ενίοτε αποκαλούμενος «οργανισμός εκκαθάρισης» ή «οργανισμός συμψηφισμού τίτλων») ή μία ή περισσότερες οικονομικές οντότητες, για παράδειγμα εκκαθαριστικό μέλος εκκαθαριστικού οργανισμού ή πελάτης ενός εκκαθαριστικού μέλους εκκαθαριστικού οργανισμού, που ενεργούν ως αντισυμβαλλόμενος προκειμένου να πραγματοποιήσουν την εκκαθάριση από κεντρικό αντισυμβαλλόμενο. Ωστόσο, σε περίπτωση που τα συμβαλλόμενα μέρη του μέσου αντιστάθμισης αντικαταστήσουν τους αρχικούς τους αντισυμβαλλομένους με διαφορετικούς αντισυμβαλλομένους, η παρούσα παράγραφος εφαρμόζεται μόνον εφόσον καθένα από τα εν λόγω συμβαλλόμενα μέρη πραγματοποιήσει τον συμψηφισμό με τον ίδιο κεντρικό αντισυμβαλλόμενο.

▼M40

ii) τυχόν άλλες αλλαγές στο μέσο αντιστάθμισης περιορίζονται στις αναγκαίες για την προαναφερόμενη αντικατάσταση του αντισυμβαλλομένου. Οι τροποποιήσεις αυτές περιορίζονται σε εκείνες οι οποίες είναι σύμφωνες με τους όρους που θα ανέμενε κανείς εάν το μέσο αντιστάθμισης είχε αρχικά εκκαθαρισθεί με τον εκκαθαρίζοντα αντισυμβαλλόμενο. Οι εν λόγω τροποποιήσεις περιλαμβάνουν αλλαγές στις απαιτήσεις εξασφάλισης, στα δικαιώματα αντιστάθμισης των υπολοίπων απαιτήσεων και οφειλών, καθώς και στα τέλη που επιβάλλονται.

▼B

β) Η αντιστάθμιση δεν πληροί εφεξής τις προϋποθέσεις εφαρμογής της αντισταθμιστικής λογιστικής όπως προβλέπονται στην παράγραφο 88. Στην περίπτωση αυτή, το συσσωρευμένο κέρδος ή η ζημία από το μέσο αντιστάθμισης που ►M5 έχει αναγνωριστεί στα λοιπά συνολικά έσοδα ◄, κατά το χρόνο που η αντιστάθμιση ήταν ενεργός [βλ. παράγραφο 95 στοιχείο α)], 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) Η προσδοκώμενη συναλλαγή δεν αναμένεται πλέον να συμβεί, οπότε το κάθε σχετικό συσσωρευμένο κέρδος ή ζημία από το μέσο αντιστάθμισης που ►M5 έχει αναγνωριστεί στα λοιπά συνολικά έσοδα ◄, από το χρόνο που η αντιστάθμιση ήταν ενεργός [βλ. παράγραφο 95 στοιχείο α)], ►M5 ανακατατάσσεται από τα ίδια κεφάλαια στα αποτελέσματα ως προσαρμογή από ανακατάταξη ◄. Μια προσδοκώμενη συναλλαγή που δεν είναι πλέον πολύ πιθανή [βλ. παράγραφο 88 στοιχείο γ)] μπορεί να συνεχίσει να αναμένεται να συμβεί.

δ) Η οικονομική οντότητα ανακαλεί τον προσδιορισμό. Για αντισταθμίσεις μιας προσδοκώμενης συναλλαγής, το συσσωρευμένο κέρδος ή η ζημία από το μέσο αντιστάθμισης που ►M5 έχει αναγνωριστεί στα λοιπά συνολικά έσοδα ◄, κατά το χρόνο που η αντιστάθμιση ήταν ενεργός [βλ. παράγραφο 95α)], 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 ►M5 ανακατατάσσεται από τα ίδια κεφάλαια στα αποτελέσματα ως προσαρμογή από ανακατάταξη ◄.

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 (βλ. ΔΛΠ 21), αντιμετωπίζονται λογιστικά κατά τρόπο συναφή με τις αντισταθμίσεις ταμιακών ροών:

▼M5

(α) το σκέλος του κέρδους ή της ζημίας του αντισταθμίζοντος μέσου που τεκμηριώνεται ως αποτελεσματική αντιστάθμιση (βλέπε παράγραφο 88) θα αναγνωρίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα και

(β) το αναποτελεσματικό σκέλος θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.

▼M11

Το κέρδος ή η ζημία από το μέσο αντιστάθμισης που αφορά στο αποτελεσματικό σκέλος της αντιστάθμισης που έχει αναγνωριστεί στα λοιπά συνολικά έσοδα θα ανακατατάσσεται από τα ίδια κεφάλαια στα αποτελέσματα ως προσαρμογή από ανακατάταξη (βλέπε Δ.Λ.Π. 1 (αναθεωρημένο το 2007)) σύμφωνα με τις παραγράφους 48-49 του Δ.Λ.Π. 21 κατά τη διάθεση ή την τμηματική διάθεση της εκμετάλλευσης εξωτερικού.

▼B

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ

103. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο (συμπεριλαμβανομένων και των τροποποιήσεων που εκδόθηκαν τον Μάρτιο του 2004) για ετήσιες λογιστικές περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2005 ή μετά από αυτήν. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Η οικονομική οντότητα δεν εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο (συμπεριλαμβανομένων και των τροποποιήσεων που εκδόθηκαν τον Μάρτιο του 2004) για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν πριν από την 1η Ιανουαρίου 2005 εκτός αν εφαρμόσει παράλληλα και το ΔΛΠ 32 (εκδοθέν τον Δεκέμβριο του 2003). Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει το παρόν Πρότυπο για λογιστική περίοδο που αρχίζει πριν από την 1η Ιανουαρίου 2005, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

103Α. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει την τροποποίηση της παραγράφου 2 στοιχείο ι) για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2006 ή μετά από αυτήν. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει την ΕΔΔΠΧΑ 5 *Δικαιώματα επί των συμμετοχών που απορρέουν από κονδύλια για τη θέση εκτός λειτουργίας, την αποκατάσταση και το περιβάλλον* σε νωρίτερη περίοδο, η τροποποίηση αυτή εφαρμόζεται και σε εκείνη τη νωρίτερη περίοδο.

▼M53

103Β. [Διαγράφηκε]

103Γ. Με το ΔΛΠ 1 (αναθεωρημένο το 2007) τροποποιήθηκε η ορολογία που χρησιμοποιείται στα ΔΠΧΑ. Επιπρόσθετα, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 95 στοιχείο α), 97, 98, 100, 102, 108 και ΟΕ99Β. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές για ετήσιες περιόδους αναφοράς που ξεκινούν την 1η Ιανουαρίου 2009 ή μεταγενέστερα. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει το ΔΛΠ 1 (αναθεωρημένο το 2007) για προγενέστερη περίοδο, οι τροποποιήσεις εφαρμόζονται για τη συγκεκριμένη προγενέστερη περίοδο.

103Δ. [Διαγράφηκε]

▼M11

103Ε. Το Δ.Λ.Π. 27 (όπως τροποποιήθηκε από το Διεθνή Οργανισμό Λογιστικών Προτύπων το 2008) τροποποίησε την παράγραφο 102. Μια οικονομική οντότητα πρέπει να εφαρμόζει αυτή την τροποποίηση για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την 1η Ιουλίου 2009 ή μεταγενέστερα. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει το Δ.Λ.Π. 27 (όπως τροποποιήθηκε το 2008) για προγενέστερη περίοδο, η εν λόγω τροποποίηση πρέπει να εφαρμόζεται για αυτή την προγενέστερη περίοδο.

▼M53

103ΣΤ. [Διαγράφηκε]

▼M14

_____

▼M15

103Ζ. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις παραγράφους ΟΕ99ΒΑ, ΟΕ99Ε, ΟΕ99ΣΤ, ΟΕ110Α και ΟΕ110Β αναδρομικά για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την 1η Ιουλίου 2009 ή αργότερα, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 8 *Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη*. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τα *Επιλέξιμα Αντισταθμιζόμενα Στοιχεία* (Τροποποίηση στο Δ.Λ.Π. 39) για περιόδους πριν την 1η Ιουλίου 2009, αυτό το γεγονός γνωστοποιείται.

▼M53

103Η–103Ι. [Διαγράφηκε]

103Κ. Με τις *Βελτιώσεις στα ΔΠΧΑ*, που εκδόθηκαν τον Απρίλιο 2009, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 2 στοιχείο ζ), 97 και 100. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις στις εν λόγω παραγράφους μελλοντικά σε όλα τα συμβόλαια που δεν έχουν λήξει, για ετήσιες περιόδους αναφοράς που ξεκινούν την 1η Ιανουαρίου 2010 ή μεταγενέστερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή για προγενέστερη περίοδο αναφοράς. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις τροποποιήσεις αυτές για προγενέστερη περίοδο αναφοράς, γνωστοποιεί το εν λόγω γεγονός.

103ΙΒ–103ΙΣΤ. [Διαγράφηκε]

▼M33

103ΙΖ. Το ΔΠΧΑ 13, το οποίο εκδόθηκε το Μάιο 2011, προβλέπει τροποποίηση των παραγράφων 9, 13, 28, 47, 88, ΟΕ46, ΟΕ52, ΟΕ64, ΟΕ76, ΟΕ76Α, ΟΕ80, ΟΕ81 και ΟΕ96, προσθήκη της παραγράφου 43Α και διαγραφή των παραγράφων 48–49, ΟΕ69–ΟΕ75, ΟΕ77–ΟΕ79 και ΟΕ82. Μια οντότητα θα πρέπει να εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 13.

▼M38

103ΙΗ. *Εταιρείες επενδύσεων* (τροποποιήσεις στο ΔΠΧΑ 10, ΔΠΧΑ 12 και ΔΛΠ 27), που εκδόθηκαν τον Οκτώβριο του 2012, με τις οποίες τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 2 και 80. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις παρούσες τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2014 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή νωρίτερα. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει νωρίτερα τις παρούσες τροποποιήσεις, θα εφαρμόσει συγχρόνως και όλες τις τροποποιήσεις που περιλαμβάνονται στις Εταιρείες επενδύσεων.

▼M52

103Κ. Με το ΔΠΧΑ 15 *Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες*, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2014, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 2, 9, 43, 47, 55, ΟΕ2, ΟΕ4 και ΟΕ48 και προστέθηκαν οι παράγραφοι 2Α, 44Α, 55Α και ΟΕ8Α–ΟΕ8Γ. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 15, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις.

▼M53

103ΚΑ. Με το ΔΠΧΑ 9, όπως εκδόθηκε τον Ιούλιο του 2014, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 2, 8, 9, 71, 88–90, 96, ΟΕ95, ΟΕ114, ΟΕ118 και οι επικεφαλίδες που προηγούνται της ΟΕ133 και διαγράφηκαν οι παράγραφοι 1, 4–7, 10–70, 103Β, 103Δ, 103ΣΤ, 103Η–103Ι, 103ΙΒ–103ΙΣΤ, 103ΙΘ, 105–107Α, 108Ε–108ΣΤ, ΟΕ1–ΟΕ93 και ΟΕ96. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις.

▼M54

103ΚΒ. Με το ΔΠΧΑ 16, το οποίο εκδόθηκε τον Ιανουάριο του 2016, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 2 και ΟΕ33. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 16, οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν τις εν λόγω τροποποιήσεις.

▼M53

104. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται αναδρομικά με την επιφύλαξη της παραγράφου 108. Το υπόλοιπο έναρξης των κερδών εις νέον από την παλαιότερη προγενέστερη περίοδο που παρουσιάζεται και κάθε άλλο συγκρίσιμο ποσό θα προσαρμόζεται ως εάν το παρόν Πρότυπο εφαρμοζόταν πάντοτε, εκτός αν η επαναδιατύπωση των πληροφοριών είναι ανέφικτη. Αν η επαναδιατύπωση είναι ανέφικτη, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί το γεγονός και επισημαίνει τον βαθμό στον οποίο η πληροφόρηση επαναδιατυπώθηκε.

105-107Α. [Διαγράφηκε]

▼M5

108. Η οικονομική οντότητα δεν θα προσαρμόζει τη λογιστική αξία μη χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και μη χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων για τον αποκλεισμό κερδών ή ζημιών που συνδέονται με αντισταθμίσεις ταμιακών ροών οι οποίες 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 εκτός των αποτελεσμάτων (είτε στα λοιπά συνολικά έσοδα είτε απευθείας στα ίδια κεφάλαια) για αντιστάθμιση βέβαιης δέσμευσης που σύμφωνα με το Πρότυπο αυτό αντιμετωπίζεται λογιστικά ως αντιστάθμιση εύλογης αξίας, θα ανακατατάσσεται ως περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση, εκτός από αντιστάθμιση συναλλαγματικού κινδύνου που συνεχίζει να αντιμετωπίζεται ως αντιστάθμιση ταμιακής ροής.

▼B

108Α. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει την τελευταία πρόταση της παραγράφου 80 και τις παραγράφους ΟΕ99Α και ΟΕ99Β για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2006 ή αργότερα. Η εφαρμογή νωρίτερα ενθαρρύνεται. Εάν μια οικονομική οντότητα έχει ορίσει ως αντισταθμιζόμενο στοιχείο μια προσδοκώμενη συναλλαγή με εξωτερικό αντισυμβαλλόμενο η οποία:

α) εκφράζεται στο λειτουργικό νόμισμα της οικονομικής οντότητας που συνάπτει τη συναλλαγή·

β) συνεπάγεται άνοιγμα το οποίο θα επηρεάσει τα ενοποιημένα κέρδη ή ζημίες (δηλαδή, εκφράζεται σε νόμισμα διαφορετικό από το νόμισμα στο οποίο καταρτίζονται οι καταστάσεις του ομίλου) και

γ) θα ήταν κατάλληλη για λογιστική αντιστάθμισης εάν δεν εκφραζόταν στο λειτουργικό νόμισμα της οικονομικής οντότητας που τη συνάπτει,

δύναται να εφαρμόσει λογιστική αντιστάθμισης στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις των περιόδων που προηγούνται της ημερομηνίας εφαρμογής της τελευταίας πρότασης της παραγράφου 80 και των παραγράφων ΟΕ99Α και ΟΕ99Β.

108Β. Μια οικονομική οντότητα δύναται να μην εφαρμόσει την παράγραφο ΟΕ99Β όσον αφορά συγκριτική πληροφόρηση για περιόδους που προηγούνται της ημερομηνίας εφαρμογής της τελευταίας πρότασης της παραγράφου 80 και της παραγράφου ΟΕ99Α.

▼M53

108Γ. Οι παράγραφοι 73 και ΟΕ8 τροποποιήθηκαν από τις *Βελτιώσεις στα ΔΠΧΑ* που εκδόθηκαν τον Μάιο 2008. Η παράγραφος 80 τροποποιήθηκε από τις *Βελτιώσεις στα ΔΠΧΑ* που εκδόθηκαν τον Απρίλιο 2009. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές για ετήσιες περιόδους αναφοράς που ξεκινούν την 1η Ιανουαρίου 2009 ή μεταγενέστερα. Επιτρέπεται προγενέστερη εφαρμογή όλων των τροποποιήσεων. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις τροποποιήσεις αυτές για προγενέστερη περίοδο αναφοράς, γνωστοποιεί το εν λόγω γεγονός.

▼M40

108Δ. Ανανέωση οφειλής επί παραγώγων και συνέχιση της λογιστικής αντιστάθμισης (τροποποιήσεις στο ΔΛΠ 39), δημοσιεύθηκε τον Ιούνιο του 2013, τροποποίησε τις παραγράφους 91 και 101 και πρόσθεσε την παράγραφο ΟΕ113Α. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις παραγράφους αυτές για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2014 ή μεταγενέστερα. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις αναδρομικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις εν λόγω τροποποιήσεις για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼M53

108Ε–108ΣΤ. [Διαγράφηκε]

▼B

ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΑΛΛΩΝ ΑΝΑΚΟΙΝΩΣΕΩΝ

109. Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 39 *Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση* που αναθεωρήθηκε τον Οκτώβριο του 2000.

110. Το παρόν Πρότυπο και οι συνημμένες Οδηγίες υλοποίησης εφαρμογής αντικαθιστούν τις Οδηγίες υλοποίησης εφαρμογής που εκδόθηκαν από την επιτροπή οδηγιών υλοποίησης εφαρμογής του ΔΛΠ 39, η οποία συστάθηκε από την πρώην ΕΔΛΠ.

Προσαρτημα

Οδηγίες εφαρμογής

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του παρόντος Προτύπου

▼M53

_____

▼B

ΑΝΤΙΣΤΆΘΜΙΣΗ (παράγραφοι 71-102)

Μέσα αντιστάθμισης (παράγραφοι 72-77)

Κατάλληλα μέσα (παράγραφοι 72 και 73)

ΟΕ94. Η πιθανή ζημία σε ένα δικαίωμα προαίρεσης που μια οικονομική οντότητα πωλεί δύναται να είναι ουσιωδώς μεγαλύτερη από την πιθανή αύξηση της αξίας ενός σχετικού αντισταθμισμένου στοιχείου. Με άλλα λόγια, ένα πωληθέν δικαίωμα προαίρεσης δεν αποτελεί αποτελεσματικό μέσο περιορισμού της έκθεσης ενός αντισταθμισμένου 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.

▼M53

ΟΕ95. Ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο που επιμετράται στο αποσβεσμένο κόστος δύναται να προσδιοριστεί ως μέσο αντιστάθμισης του συναλλαγματικού κινδύνου.

_____

▼B

ΟΕ97. Οι συμμετοχικοί τίτλοι της ίδιας της οικονομικής οντότητας δεν αποτελούν χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις της οικονομικής 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 μιας επιχείρησης σε μια συνένωση επιχειρήσεων δεν αποτελεί αντισταθμισμένο στοιχείο, εκτός ως προς το κίνδυνο συναλλαγματικών ισοτιμιών, επειδή οι λοιποί αντισταθμισμένοι κίνδυνοι δεν επιδέχονται ειδικό προσδιορισμό και επιμέτρηση. Εκείνοι οι λοιποί κίνδυνοι είναι επιχειρηματικοί κίνδυνοι γενικής φύσεως.

▼B

ΟΕ99. Επένδυση για την οποία εφαρμόζεται η μέθοδος της καθαρής θέσης δεν είναι δυνατό να αποτελεί αντισταθμισμένο 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, μια επένδυση σε μια ενοποιούμενη θυγατρική δεν είναι δυνατό να θεωρηθεί αντισταθμισμένο 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.

ΟΕ99Α. Η παράγραφος 80 ορίζει ότι στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις ο συναλλαγματικός κίνδυνος μιας πολύ πιθανής προσδοκώμενης ενδοεταιρικής συναλλαγής δύναται να χαρακτηρισθεί αντισταθμιζόμενο στοιχείο σε μια αντιστάθμιση ταμιακών ροών υπό τον όρο ότι εκφράζεται σε νόμισμα διαφορετικό από το λειτουργικό νόμισμα της οικονομικής οντότητας που συνάπτει τη συναλλαγή και ότι ο συναλλαγματικός κίνδυνος θα επηρεάσει τα ενοποιημένα κέρδη ή ζημίες. Προς τον σκοπό αυτόν, η οικονομική οντότητα δύναται να είναι μητρική επιχείρηση, θυγατρική επιχείρηση, συνδεδεμένη επιχείρηση, κοινή επιχείρηση ή υποκατάστημα. Εάν ο συναλλαγματικός κίνδυνος μιας ενδοεταιρικής προσδοκώμενης συναλλαγής δεν επηρεάζει το ενοποιημένο κέρδος ή ζημία, η ενδοεταιρική συναλλαγή δεν δύναται να χαρακτηρισθεί αντισταθμιζόμενο στοιχείο. Αυτό συμβαίνει συνήθως στην περίπτωση καταβολής δικαιωμάτων, τόκων ή διαχειριστικών τελών μεταξύ μελών του ιδίου ομίλου επιχειρήσεων εκτός εάν υφίσταται μια συναφής συναλλαγή με εξωτερικό αντισυμβαλλόμενο. Εάν ο συναλλαγματικός κίνδυνος μιας προσδοκώμενης ενδοεταιρικής συναλλαγής πρόκειται να επηρεάσει τα ενοποιημένα κέρδη ή ζημίες, η ενδοεταιρική συναλλαγή δύναται να χαρακτηρισθεί αντισταθμιζόμενο στοιχείο. Παράδειγμα αποτελούν οι προσδοκώμενες αγοραπωλησίες αποθεμάτων προϊόντων μεταξύ μελών του ιδίου ομίλου, όταν προβλέπεται μεταγενέστερη πώλησή τους σε εξωτερικό αντισυμβαλλόμενο. Παρομοίως, μια προσδοκώμενη ενδοεταιρική πώληση μιας μονάδας παραγωγής και εξοπλισμού παραγωγής από την οντότητα του ομίλου που τα παρήγαγε σε οντότητα του ομίλου που πρόκειται να τα χρησιμοποιήσει στις δραστηριότητές της, δύναται να επηρεάσει τα ενοποιημένα κέρδη ή ζημίες. Αυτό μπορεί να συμβεί, π.χ. στην περίπτωση που η μονάδα και ο εξοπλισμός παραγωγής αποσβεσθούν από την αγοράζουσα οντότητα με πιθανότητα να μεταβληθεί το αρχικά αναγνωρισθέν ποσό για την μονάδα και τον εξοπλισμό εάν η προσδοκώμενη ενδοεταιρική συναλλαγή εκφρασθεί σε νόμισμα διαφορετικό από το λειτουργικό νόμισμα της αγοράζουσας οντότητας.

▼M5

ΟΕ99Β. Εάν η αντιστάθμιση κινδύνου μιας ενδοεταιρικής συναλλαγής κρίνεται κατάλληλη για λογιστική αντιστάθμισης, οποιαδήποτε κέρδη ή ζημίες αναγνωρίζονται στα λοιπά συνολικά έσοδα βάσει της παραγράφου 95(α) θα ανακατατάσσονται από τα ίδια κεφάλαια στα αποτελέσματα της περιόδου ή των περιόδων κατά τις οποίες ο συναλλαγματικός κίνδυνος της αντισταθμισμένης συναλλαγής επηρεάζει τα ενοποιημένα αποτελέσματα.

▼M15

ΟΕ99ΒΑ. Η οικονομική οντότητα μπορεί να προσδιορίσει όλες τις μεταβολές στις ταμιακές ροές ή την εύλογη αξία ενός αντισταθμιζόμενου στοιχείου σε μια σχέση αντιστάθμισης. Η οικονομική οντότητα μπορεί επίσης να προσδιορίσει μόνο μεταβολές στις ταμιακές ροές ή την εύλογη αξία ενός αντισταθμιζόμενου στοιχείου υψηλότερα ή χαμηλότερα από μια συγκεκριμένη τιμή ή άλλη μεταβλητή (μονόπλευρος κίνδυνος). Η εσωτερική αξία ενός αντισταθμιζόμενου μέσου που αποτελείται από αγορασθέν δικαίωμα προαίρεσης (αν υποτεθεί ότι έχει τους ίδιους βασικούς όρους όπως ο προσδιοριζόμενος κίνδυνος), αλλά όχι τη διαχρονική του αξία, αντικατοπτρίζει μονόπλευρο κίνδυνο σε αντισταθμιζόμενο στοιχείο. Για παράδειγμα, η οικονομική οντότητα

▼M15

μπορεί να προσδιορίζει τη μεταβλητότητα των μελλοντικών ταμιακών ροών που προκύπτουν από την αύξηση στην τιμή προβλεπόμενης αγοράς εμπορεύματος. Σε τέτοια περίπτωση, προσδιορίζονται μόνο απώλειες ταμιακών ροών που προκύπτουν από αύξηση στην τιμή πάνω από το καθορισμένο επίπεδο. Ο αντισταθμιζόμενος κίνδυνος δεν περιλαμβάνει τη διαχρονική αξία αγορασθέντος δικαιώματος προαίρεσης, επειδή η διαχρονική αξία δεν είναι στοιχείο της προβλεπόμενης συναλλαγής που επηρεάζει τα αποτελέσματα [παράγραφος 86(β)].

▼B

Προσδιορισμός χρηματοοικονομικών στοιχείων ως αντισταθμισμένα στοιχεία (παράγραφοι 81 και 81Α)

ΟΕ99Γ. […] Η οικονομική οντότητα δύναται να προσδιορίσει όλες τις ταμιακές ροές ολόκληρου του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ως το αντισταθμισμένο 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 αποτελεσματικό επιτόκιο είναι 100 μονάδες κάτω του LIBOR, η οικονομική οντότητα μπορεί να προσδιορίσει ως αντισταθμισμένο 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 οικονομική οντότητα μπορεί επίσης να επιλέξει μια σχέση αντιστάθμισης εκτός εκείνης της μιας προς μια ώστε να βελτιώσει την αποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης καθώς περιγράφηκε στην παράγραφο ΟΕ100.

ΟΕ99Δ. Επιπρόσθετα, αν ένα χρηματοοικονομικό μέσο σταθερού επιτοκίου αντισταθμιστεί κάποιο χρόνο μετά τη δημιουργία του και τα επιτόκια έχουν μεταβληθεί στο μεταξύ, η οικονομική οντότητα δύναται να προσδιορίσει ένα ποσοστό ίσο προς ένα επιτόκιο αναφοράς το οποίο είναι υψηλότερο από το συμβατικό επιτόκιο που καταβάλλε ται για το στοιχείο […]. Για παράδειγμα, ας υποθέσουμε ότι μια οικονομική οντότητα δημιουργεί ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο σταθερού επιτοκίου των NM100 που έχει αποτελεσματικό 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 οικονομική οντότητα υπολογίζει ότι αν είχε αγοράσει το περιουσιακό στοιχείο την ημερομηνία που το προσδιόρισε αρχικά ως αντισταθμισμένο στοιχείο για την τότε εύλογη αξία του των NM90, η πραγματική απόδοση θα ήταν 9,5 τοις εκατό. […] Η οικονομική οντότητα μπορεί να προσδιορίσει ένα ποσοστό LIBOR των 8 τοις εκατό που απαρτίζεται εν μέρει από συμβατικές ταμιακές ροές και εν μέρει από τη διαφορά μεταξύ της τρέχουσας εύλογης αξίας (ήτοι NM90) και του πληρωτέου ποσού κατά τη λήξη (ήτοι NM100).

▼M15

ΟΕ99Ε. Η παράγραφος 81 επιτρέπει στην οικονομική οντότητα να προσδιορίσει κάτι άλλο από τη μεταβολή της συνολικής εύλογης αξίας ή της μεταβλητότητας των ταμιακών ροών ενός χρηματοοικονομικού μέσου. Για παράδειγμα:

α) Όλες οι ταμιακές ροές ενός χρηματοοικονομικού μέσου μπορεί να προσδιορίζονται ως μεταβολές ταμιακών ροών ή εύλογης αξίας, που οφείλονται σε κάποιους κινδύνους (αλλά όχι όλους), ή

β) κάποιες (αλλά όχι όλες) από τις ταμιακές ροές ενός χρηματοοικονομικού μέσου ενδέχεται να προσδιορίζονται ως μεταβολές ταμιακών ροών ή εύλογης αξίας, που οφείλονται σε όλους ή μόνο σε κάποιους κινδύνους (δηλαδή ένα «μέρος» των ταμιακών ροών του χρηματοοικονομικού μέσου μπορεί να προσδιορίζεται ως μεταβολές που οφείλονται σε όλους ή μόνο σε μερικούς κινδύνους).

▼M15

ΟΕ99ΣΤ. Για να είναι επιλέξιμοι για λογιστική αντιστάθμισης, οι προσδιοριζόμενοι κίνδυνοι και τα μέρη πρέπει να αποτελούν διακεκριμένα αναγνωρίσιμα στοιχεία του χρηματοοικονομικού μέσου, και οι μεταβολές στις ταμιακές ροές ή την εύλογη αξία του συνολικού χρηματοοικονομικού στοιχείου που προκύπτει από μεταβολές στους προσδιοριζόμενους κινδύνους και μέρη να είναι αξιόπιστα επιμετρήσιμες. Για παράδειγμα:

α) Για ένα χρηματοοικονομικό μέσο σταθερού επιτοκίου αντισταθμιζόμενου για μεταβολές στην εύλογη αξία που οφείλονται σε μεταβολές σε ελευθέρου κινδύνου επιτοκίου ή επιτοκίου αναφοράς, το ελεύθερο κινδύνου επιτόκιο ή το επιτόκιο αναφοράς συνήθως αντιμετωπίζονται και ως διακεκριμένα αναγνωρίσιμα στοιχεία του χρηματοοικονομικού μέσου και ως αξιόπιστα επιμετρήσιμα.

β) ο πληθωρισμός δεν είναι διακεκριμένα αναγνωρίσιμος και αξιόπιστα επιμετρήσιμος και δεν μπορεί να προσδιορισθεί ως κίνδυνος ή μέρος χρηματοοικονομικού μέσου αν δεν πληροί τις απαιτήσεις του γ).

γ) ένα συμβατικά καθορισμένο πληθωριστικό μέρος των ταμιακών ροών αναγνωρισμένου ομόλογου συνδεδεμένου με τον πληθωρισμό (θεωρώντας ότι δεν υπάρχει απαίτηση λογιστικοποίησης ενσωματωμένου παραγώγου διακεκριμένα) είναι διακεκριμένα αναγνωρίσιμο και αξιόπιστα επιμετρήσιμο αρκεί να μην επηρεάζονται οι άλλες ταμιακές ροές του μέσου από το πληθωριστικό μέρος του.

▼B

Προσδιορισμός μη χρηματοοικονομικών στοιχείων ως αντισταθμισμένα 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 μια μη χρηματική υποχρέωση είναι αντισταθμισμένο στοιχείο μόνο στο σύνολό του ή για των κίνδυνο των συναλλαγματικών διαφορών. Αν υπάρχει διαφορά ανάμεσα στους όρους ενός μέσου αντιστάθμισης και του αντισταθμισμένου στοιχείου (όπως μια 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 αντισταθμισμένου 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 (μια συναλλαγή καφέ Βραζιλίας) και του μέσου αντιστάθμισης (π.χ. μια 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 της αντιστάθμισης. Για παράδειγμα, αν ο συντελεστής κατευθύνσεως της γραμμής παλινδρομήσεως είναι 1,02, η σχέση αντιστάθμισης που βασίζεται σε 0,98 ποσότητες αντισταθμισμένων 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.

▼B

Προσδιορισμός ομάδων στοιχείων ως αντισταθμισμένα στοιχεία (παράγραφοι 83 και 84)

ΟΕ101. Μια αντιστάθμιση συνολικής καθαρής θέσης (ήτοι το συμψηφιστικό υπόλοιπο όλων των απαιτήσεων και των υποχρεώσεων σταθερού επιτοκίου με παρεμφερείς λήξεις) αντί ενός συγκεκριμένου αντισταθμισμένου 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 αντισταθμισμένα στοιχεία. Για παράδειγμα, αν μια τράπεζα έχει ΝΜ100 απαιτήσεων και ΝΜ90 υποχρεώσεων με συναφείς κινδύνους και όρους και επιθυμεί να αντισταθμίσει το καθαρό άνοιγμα των ΝΜ10, δύναται να ορίσει ΝΜ10 από αυτές τις απαιτήσεις ως το αντισταθμισμένο 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 οικονομική οντότητα έχει βέβαιη δέσμευση να προβεί σε αγορά ΝΜ100 σε ξένο νόμισμα και βέβαιη δέσμευση να προβεί σε πώληση ΝΜ90 σε ξένο νόμισμα, το συμψηφιστικό υπόλοιπο των ΝΜ10 είναι δυνατό να αντισταθμιστεί με την αγορά παραγώγου το οποίο χαρακτηρίζεται ως αντισταθμιστικό μέσο που συνδέεται με τις ΝΜ10 της βέβαιης δέσμευσης αγοράς των από τις ΝΜ100.

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 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 μη αναγνωρισμένη συμβατική δέσμευση αγοράς πετρελαίου σε συγκεκριμένη τιμή από εταιρεία 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. Μια 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 αντισταθμισμένο 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 αντισταθμισμένου στοιχείου που αποδίδονται στον αντισταθμισμένο

▼B

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 αντισταθμισμένου στοιχείου και εκείνων του μέσου αντιστάθμισης. Η οικονομική οντότητα μπορεί να επιλέξει μια 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 οικονομική 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 οικονομικής οντότητας.

ΟΕ107. Το παρόν Πρότυπο δεν καθορίζει μια μοναδική μέθοδο για την αξιολόγηση της αντισταθμιστικής αποτελεσματικότητας. Η μέθοδος που υιοθετείται από την οικονομική οντότητα για την εκτίμηση της αντισταθμιστικής αποτελεσματικότητας εξαρτάται από τη στρατηγική διαχείρισης κινδύνων της. Για παράδειγμα, αν η στρατηγική διαχείρισης κινδύνου της οικονομικής οντότητας έγκειται στην περιοδική προσαρμογή του μέσου αντιστάθμισης ώστε να αντανακλά τις μεταβολές της αντισταθμισμένης θέσης, η οικονομική 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 οικονομική οντότητα υιοθετεί διαφορετικές μεθόδους για διαφορετικούς τύπους αντιστάθμισης κατά περίπτωση. Στην τεκμηρίωση της οικονομικής 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 αντισταθμισμένου περιουσιακού στοιχείου, της αντισταθμισμένης υποχρέωσης, βέβαιης δέσμευσης ή της πολύ πιθανής προσδοκώμενης 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, μια 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 για την επιμέτρηση επιτοκίων είναι ίδια για το μέσο αντιστάθμισης και το αντισταθμισμένο στοιχείο. Επιπρόσθετα, μια αντιστάθμιση πολύ πιθανής προβλεπόμενης αγοράς ενός αγαθού με προθεσμιακό συμβόλαιο έχει μεγάλες πιθανότητες να είναι άκρως αποτελεσματική εάν:

α) το προθεσμιακό συμβόλαιο αφορά αγορά της αυτής ποσότητας, του αυτού εμπορεύματος, κατά τον αυτό χρόνο και τόπο, με την αντισταθμισμένη προβλεπόμενη αγορά·

▼B

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 προσδοκώμενης συναλλαγής βασίζεται στην προθεσμιακή τιμή του εμπορεύματος.

ΟΕ109. Ενίοτε, το μέσο αντιστάθμισης συμψηφίζει μόνο μέρος του αντισταθμισμένου κινδύνου. Για παράδειγμα, μια αντιστάθμιση δεν είναι πλήρως αποτελεσματική, όταν το μέσο αντιστάθμισης και το αντισταθμισμένο στοιχείο εκφράζονται σε διαφορετικά νομίσματα των οποίων οι ισοτιμίες δεν μεταβάλλονται από κοινού. Επίσης, μια 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 οικονομικής οντότητας, ενώ πρέπει τελικά να επηρεάζει τα αποτελέσματα της οικονομικής οντότητας. Μια αντιστάθμιση του κινδύνου απαξίωσης ενός ενσώματου περιουσιακού στοιχείου ή 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.

▼M15

ΟΕ110Α. Η παράγραφος 74α) επιτρέπει στην οικονομική οντότητα να διαχωρίσει την εσωτερική αξία από τη διαχρονική αξία ενός συμβολαίου δικαιώματος προαίρεσης και προσδιορίζει ως μέσο αντιστάθμισης μόνο τη μεταβολή της εσωτερικής αξίας ενός δικαιώματος προαίρεσης. Ένας τέτοιος προσδιορισμός μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα μια σχέση αντιστάθμισης που να είναι άκρως αποτελεσματική όσον αφορά τον συμψηφισμό των μεταβολών σε ταμιακές ροές που αποδίδονται σε μονόπλευρο αντισταθμισμένο κίνδυνο μιας προβλεπόμενης συναλλαγής, εάν οι βασικοί όροι της προβλεπόμενης συναλλαγής και του μέσου αντιστάθμισης είναι οι ίδιοι.

ΟΕ110Β. Εάν η οικονομική οντότητα προσδιορίσει ένα αγορασθέν δικαίωμα προαίρεσης ως το μέσο αντιστάθμισης μονόπλευρου κινδύνου που προκύπτει από προβλεπόμενη συναλλαγή, η σχέση αντιστάθμισης κινδύνου δεν θα είναι άκρως αποτελεσματική. Αυτό συμβαίνει επειδή το επιπλέον ποσό που καταβάλλεται για το δικαίωμα προαίρεσης περιλαμβάνει τη διαχρονική αξία και, όπως αναφέρεται στην παράγραφο ΟΕ99ΒΑ, ένας προσδιορισμένος μονόπλευρος κίνδυνος δεν περιλαμβάνει τη διαχρονική αξία ενός δικαιώματος προαίρεσης. Συνεπώς, σε αυτή την περίπτωση, δεν θα υπάρχει συμψηφισμός μεταξύ των ταμιακών ροών που σχετίζονται με τη διαχρονική αξία του καταβληθέντος ποσού για το δικαίωμα προαίρεσης και τον προσδιορισμένο αντισταθμιζόμενο κίνδυνο.

▼B

ΟΕ111. Στην περίπτωση κινδύνου επιτοκίου, η αποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης μπορεί να αξιολογηθεί με την κατάρτιση πίνακα ληκτότητας χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων 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.

▼B

ΟΕ112. Κατά την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας μιας αντιστάθμισης, η οικονομική οντότητα απαιτείται κατά κανόνα να λαμβάνει υπόψη τη διαχρονική αξία του χρήματος. Το σταθερό επιτόκιο του αντισταθμισμένου 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 μιας 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 μιας συμφωνίας ανταλλαγής επιτοκίου ενδέχεται να μεταβάλλονται χωρίς να επηρεάζεται ο καθαρός διακανονισμός, εφόσον και τα δύο μεταβάλλονται κατά το ίδιο ποσό.

ΟΕ113. Αν η οικονομική 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 οικονομική 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 από το γεγονός ή τη μεταβολή των συνθηκών, η οικονομική οντότητα παύει τη λογιστική αντιστάθμισης από την ημερομηνία του γεγονότος ή τη μεταβολή των συνθηκών.

▼M40

ΟΕ113Α. Προς αποφυγή αμφιβολιών, οι επιπτώσεις της αντικατάστασης του αρχικού αντισυμβαλλόμενου με εκκαθαρίζοντα αντισυμβαλλόμενο και της πραγματοποίησης των σχετικών τροποποιήσεων, όπως περιγράφεται στην παράγραφο 91 στοιχείο α) σημείο ii) και στην παράγραφο 101 στοιχείο α) σημείο ii), αντικατοπτρίζονται στην επιμέτρηση του μέσου αντιστάθμισης και, κατά συνέπεια, στην αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης και στη μέτρηση της αποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης.

▼B

Λογιστική αντιστάθμισης εύλογης αξίας για αντιστάθμιση του κινδύνου επιτοκίου χαρτοφυλακίου

▼M53

ΟΕ114. Για την αντιστάθμιση στην εύλογη αξία του κινδύνου επιτοκίου που σχετίζεται με ένα χαρτοφυλάκιο χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, η οικονομική οντότητα θα πληροί τις απαιτήσεις του παρόντος Προτύπου εάν τηρεί τις διαδικασίες που παρατίθενται στο στοιχείο α) σημείο i) και στις παραγράφους ΟΕ115–ΟΕ132 κατωτέρω.

α) Στο πλαίσιο της διαδικασίας διαχείρισης κινδύνου, η οικονομική οντότητα προσδιορίζει χαρτοφυλάκιο στοιχείων των οποίων τον κίνδυνο επιτοκίου επιθυμεί να αντισταθμίσει. Το χαρτοφυλάκιο δύναται να περιέχει μόνο περιουσιακά στοιχεία, μόνο υποχρεώσεις ή και τα δύο. Η οικονομική οντότητα δύναται να προσδιορίσει δύο ή περισσότερα χαρτοφυλάκια και στην περίπτωση αυτή ισχύει σε κάθε χαρτοφυλάκιο χωριστά η κάτωθι οδηγία:

▼B

β) Η οικονομική 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.

▼B

γ) Βάσει της ανάλυσης αυτής, η οικονομική οντότητα αποφασίζει για το ποσό που επιθυμεί να αντισταθμίσει. Η οικονομική 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 οικονομική οντότητα προσδιορίζει τον κίνδυνο επιτοκίου που αντισταθμίζει. Ο κίνδυνος αυτός μπορεί να είναι ένα ποσοστό του κινδύνου επιτοκίου του κάθε στοιχείου της αντισταθμισμένης θέσης, όπως ένα επιτόκιο αναφοράς (π.χ. LIBOR).

ε) Η οικονομική οντότητα προσδιορίζει ένα ή περισσότερα μέσα αντιστάθμισης για κάθε χρονική περίοδο αναπροσαρμογής.

στ) Χρησιμοποιώντας τους προσδιορισμούς των γ)-ε) ανωτέρω, η οικονομική 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 αντισταθμισμένη στοιχείου [καθώς προσδιορίστηκε στο στοιχείο γ)] που αποδίδεται στον αντισταθμισμένο κίνδυνο [καθώς προσδιορίστηκε στο στοιχείο δ)] […]. Εφόσον η αντιστάθμιση καθορίστηκε ως άκρως αποτελεσματική κατά την αξιολόγηση με την τεκμηριωμένη μέθοδο της οικονομικής οντότητας για την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τη μεταβολή στην εύλογη αξία του αντισταθμισμένου 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 οικονομική 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 [1] θα αναγνωριστεί στα αποτελέσματα ως διαφορά μεταξύ της μεταβολής στην εύλογη αξία που αναφέρεται στο στοιχείο ζ) και εκείνης που αναφέρεται στο στοιχείο η).

ΟΕ115. 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.

ΟΕ116. Το χαρτοφυλάκιο που εξατομικεύεται βάσει της παραγράφου ΟΕ114 στοιχείο 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 οικονομική οντότητα επιθυμεί να αντισταθμίσει. Όμως, το ίδιο το χαρτοφυλάκιο δεν ορίζεται ως το αντισταθμισμένο στοιχείο.

[1] Η σημαντικότητα που εξετάζεται στο πλαίσιο αυτό είναι ίδια με εκείνη που εφαρμόζεται σε όλα τα ΔΠΧΑ.

▼B

ΟΕ117. Κατά την εφαρμογή της παραγράφου ΟΕ114 στοιχείο β), η οικονομική οντότητα καθορίζει την αναμενόμενη ημερομηνία αναπροσαρμογής ενός στοιχείου 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 οικονομικές οντότητες που δεν διαθέτουν εμπειρία ζημιών ή έχουν ανεπαρκή εμπειρία, χρησιμοποιούν την εμπειρία ομάδας ομότιμων οικονομικών 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 οικονομική οντότητα δύναται να εφαρμόζει άλλες μεθόδους για τέτοιους επιμερισμούς. Για παράδειγμα, μπορεί να χρησιμοποιήσει πολλαπλασιαστή συντελεστή προπληρωμής για τον επιμερισμό αποσβενόμενων 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 οικονομικής οντότητας αναφορικά με τη διαχείριση κινδύνου.

▼M53

ΟΕ118. Για παράδειγμα, σχετικά με τον προσδιορισμό που παρατίθεται στην παράγραφο ΟΕ114 στοιχείο γ), εάν σε συγκεκριμένη χρονική περίοδο αναπροσαρμογής η οικονομική οντότητα εκτιμά ότι έχει περιουσιακά στοιχεία σταθερού επιτοκίου NM100 και υποχρεώσεις σταθερού επιτοκίου NM80 και αποφασίσει να αντισταθμίσει στο σύνολό της την καθαρή θέση των NM20, προσδιορίζει ως αντισταθμισμένο στοιχείο περιουσιακά στοιχεία ύψους NM20 (ένα μέρος των περιουσιακών στοιχείων). Ο προσδιορισμός διατυπώνεται ως μια «νομισματική ποσότητα» (π.χ. ένα ποσό δολαρίων, ευρώ, λιρών Αγγλίας ή ραντ) και όχι ως μεμονωμένα περιουσιακά στοιχεία. Ως εκ τούτου, όλα τα περιουσιακά στοιχεία (ή οι υποχρεώσεις) από τα οποία αντλείται το ποσό της αντιστάθμισης –ήτοι ολόκληρο το ποσό των NM100 των περιουσιακών στοιχείων στο προαναφερόμενο παράδειγμα– πρέπει να αποτελούν στοιχεία των οποίων η εύλογη αξία μεταβάλλεται ανταποκρινόμενη στις μεταβολές του επιτοκίου που αντισταθμίζεται […].

▼B

ΟΕ119. Η οικονομική οντότητα συμμορφώνεται επίσης με τις λοιπές απαιτήσεις προσδιορισμού και τεκμηρίωσης που παρατίθενται στην παράγραφο 88 στοιχείο α). Για αντιστάθμιση του κινδύνου επιτοκίου ενός χαρτοφυλακίου, ο προσδιορισμός και η τεκμηρίωση αυτή προδιαγράφουν την πολιτική της οικονομικής 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·

▼B

β) πως η οικονομική 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 μια υποχρέωση περιλαμβάνεται στο αντισταθμισμένο χαρτοφυλάκιο και για τις μεταγενέστερες αναθεωρήσεις εκείνων των εκτιμήσεων·

γ) ο αριθμός και η διάρκεια εκείνων των χρονικών περιόδων αναπροσαρμογής·

δ) πόσο συχνά η οικονομική οντότητα εξετάζει την αποτελεσματικότητα […]·

ε) τη μέθοδο που εφαρμόζει η οικονομική οντότητα για τον καθορισμό του ύψους των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που προσδιορίζονται ως αντισταθμισμένο στοιχείο […]·

στ) […]. αν η οικονομική 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 οικονομικής 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 οικονομικής οντότητας αναφορικά με τη διαχείριση κινδύνου.

ΟΕ120. Το μέσο αντιστάθμισης που αναφέρεται στην παράγραφο ΟΕ114 στοιχείο ε) μπορεί να είναι ένα μοναδικό παράγωγο ή ένα χαρτοφυλάκιο παραγώγων, που εκτίθεται στον αντισταθμισμένο κίνδυνο επιτοκίου που προσδιορίστηκε στην παράγραφο ΟΕ114 στοιχείο 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 ([1]) 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 114 στοιχείο γ) για περισσότερο από μια 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 ([2]) δεν επιτρέπει μια σχέση αντιστάθμισης να προσδιορίζεται για μέρος μιας χρονικής περιόδου κατά την οποία παραμένει σε κυκλοφορία ένα μέσο αντιστάθμισης.

ΟΕ121. Όταν η οικονομική οντότητα επιμετρά τη μεταβολή της εύλογης αξίας ενός προπληρωτέου στοιχείου σύμφωνα με την παράγραφο ΟΕ114 στοιχείο γ), μια 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 οικονομική οντότητα να προσδιορίσει ένα μέρος χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή χρηματοοικονομικής υποχρέωσης, με κοινή έκθεση σε κίνδυνο, ως αντισταθμισμένο στοιχείο, εφόσον η αποτελεσματικότητα είναι μετρήσιμη. […]

([1]) Βλ. παραγράφους 77 και ΟΕ94.
([2]) Βλ. παράγραφο 75.

▼B

ΟΕ122. Το Πρότυπο αυτό δεν καθορίζει τις τεχνικές που εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του ποσού που αναφέρεται στην παράγραφο ΟΕ114 στοιχείο γ), ήτοι τη μεταβολή της εύλογης αξίας του αντισταθμισμένου στοιχείου που αποδίδεται στον αντισταθμισμένο κίνδυνο. […] Δεν δικαιολογείται η υπόθεση ότι οι μεταβολές των εύλογων αξιών του αντισταθμισμένου στοιχείου ισούνται με τις μεταβολές στην αξία του μέσου αντιστάθμισης.

ΟΕ123. Η παράγραφος 89Α ορίζει ότι αν το αντισταθμισμένο 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 αντισταθμισμένο 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 στοιχείο ζ). Δεν απαιτείται συγκεκριμένος επιμερισμός σε μεμονωμένα περιουσιακά στοιχεία (ή υποχρεώσεις).

ΟΕ124. Η παράγραφος ΟΕ114 στοιχείο θ) επισημαίνει ότι η αναποτελεσματικότητα ανακύπτει στο βαθμό που η μεταβολή στην εύλογη αξία του αντισταθμισμένου στοιχείου που αποδίδεται στον αντισταθμισμένο 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 παύση αναγνώρισης στοιχείων του αντισταθμισμένου χαρτοφυλακίου·

γ) διαφορές μεταξύ των ημερομηνιών πληρωμής του μέσου αντιστάθμισης και του αντισταθμισμένου στοιχείου και

δ) άλλες αιτίες […].

Η αναποτελεσματικότητα αυτή ([1]) θα εξατομικεύεται και θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.

ΟΕ125. Γενικά, η αποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης θα βελτιωθεί:

α) αν η οικονομική 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 αντισταθμισμένου στοιχείου (π.χ. λόγω αλλαγών των προσδοκιών που αφορούν την προπληρωμή).

ΟΕ126. Η οικονομική οντότητα ελέγχει την αποτελεσματικότητα περιοδικά. […].

([1]) Η σημαντικότητα που εξετάζεται στο πλαίσιο αυτό είναι ίδια με εκείνη που εφαρμόζεται σε όλα τα ΔΠΧΑ.

▼B

ΟΕ127. Κατά την επιμέτρηση της αποτελεσματικότητας, η οικονομική 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 οικονομική 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 αντισταθμισμένο στοιχείο και νέο ποσοστό ως το αντισταθμισμένο ποσοστό. […]

ΟΕ128. Στοιχεία που είχαν αρχικά προγραμματιστεί σε χρονική περίοδο αναπροσαρμογής μπορούν να παύσουν να αναγνωρίζονται λόγω προπληρωμών που έγιναν νωρίτερα από ό,τι αναμενόταν ή παύση αναγνώρισης 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 στοιχείο ζ) που σχετίζεται με το στοιχείο που έπαψε να αναγνωρίζεται, θα αφαιρείται από τον ισολογισμό και θα συμπεριλαμβάνεται στο κέρδος ή τη ζημία που ανακύπτει από την παύση αναγνώρισης του στοιχείου. Για τον σκοπό αυτόν, είναι απαραίτητο να είναι γνωστές οι χρονικές περίοδοι αναπροσαρμογής στις οποίες είχε προγραμματιστεί το στοιχείο που έπαψε να αναγνωρίζεται, 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 παράγραφο ΟΕ114 στοιχείο ζ). Αν μπορεί να προσδιοριστεί σε ποια χρονική περίοδο είχε συμπεριληφθεί, το στοιχείο που παύει να αναγνωρίζεται αφαιρείται από εκείνη τη χρονική περίοδο. Αν όχι, αφαιρείται από την νωρίτερη χρονική περίοδο αν η παύση αναγνώρισης ήταν αποτέλεσμα προπληρωμών μεγαλύτερου ύψους από ό,τι 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 που δεν έχει πάψει να αναγνωρίζεται κατά τη λήξη της χρονικής περιόδου, αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα τότε (βλ. παράγραφο 89Α). […]

ΟΕ130. […]

ΟΕ131. Αν το αντισταθμισμένο ποσό για χρονική περίοδο αναπροσαρμογής μειωθεί χωρίς τα σχετιζόμενα περιουσιακά στοιχεία (ή υποχρεώσεις) να παύσουν να αναγνωρίζονται, το ποσό που περιλαμβάνεται σε εκείνο το διακεκριμένο συγκεκριμένο κονδύλιο που αναφέρεται στην παράγραφο ΟΕ114 στοιχείο ζ) που σχετίζεται με τη μείωση θα αποσβεστεί σύμφωνα με την παράγραφο 92.

ΟΕ132. Η οικονομική οντότητα μπορεί να επιθυμεί να εφαρμόσει την προσέγγιση που παρατίθεται στις παραγράφους ΟΕ114-ΟΕ131 σε αντιστάθμιση χαρτοφυλακίου που έχει προηγουμένως αντιμετωπιστεί λογιστικά ως αντιστάθμιση ταμιακής ροής σύμφωνα με το ΔΛΠ 39. Η οικονομική οντότητα αυτή θα ανακαλούσε τον προηγούμενο προσδιορισμό της αντιστάθμισης ταμιακών ροών σύμφωνα με την παράγραφο 101 στοιχείο 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.

▼**M53**

ΜΕΤΑΒΑΣΗ (ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΙ 103–108Γ)

▼**B**

OE133. Μια οικονομική οντότητα δύναται να έχει χαρακτηρίσει ως αντισταθμιζόμενο στοιχείο μια προσδοκώμενη ενδοεταιρική συναλλαγή στην αρχή μιας ετήσιας περιόδου η οποία αρχίζει την 1η Ιανουαρίου 2005 ή αργότερα ή, για τους σκοπούς της επαναδιατύπωσης της συγκριτικής πληροφόρησης, στην αρχή μιας προγενέστερης συγκριτικής περιόδου) σε μια αντιστάθμιση κατάλληλη για λογιστική αντιστάθμισης σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο (όπως τροποποιήθηκε με την τελευταία πρόταση της παραγράφου 80). Μια τέτοια οντότητα δύναται να χρησιμοποιήσει τον χαρακτηρισμό αυτόν προκειμένου να εφαρμόσει λογιστική αντιστάθμισης σε ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις από την αρχή της ετήσιας περιόδου που αρχίζει την 1η Ιανουαρίου 2005 ή αργότερα (ή την αρχή της προηγούμενης συγκριτικής περιόδου). Μια τέτοια οντότητα εφαρμόζει επίσης τις παραγράφους ΟΕ99Α και ΟΕ99Β από την αρχή της ετήσιας περιόδου που αρχίζει την 1η Ιανουαρίου 2005. Ωστόσο, σύμφωνα με την παράγραφο 108Β, δεν χρειάζεται να εφαρμόσει την παράγραφο ΟΕ99Β σε συγκριτική πληροφόρηση που αφορά προηγούμενες περιόδους.

▼**M54**

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΌ ΠΡΌΤΥΠΟ 40

Επενδύσεις σε ακίνητα

ΣΚΟΠΟΣ

1. Ο σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να καθορίσει τον λογιστικό χειρισμό των επενδύσεων σε ακίνητα και τις σχετικές γνωστοποιήσεις που απαιτούνται.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

2. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται κατά την αναγνώριση, επιμέτρηση και γνωστοποίηση επενδύσεων σε ακίνητα.

3. [Διαγράφηκε]

4. Το παρόν Πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε:

α) βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με αγροτική δραστηριότητα (βλέπε ΔΛΠ 41 *Γεωργία* και ΔΛΠ 16 *Ενσώματα πάγια*)· και

β) μεταλλευτικά δικαιώματα και μεταλλευτικά αποθέματα, όπως το πετρέλαιο, το φυσικό αέριο και παρόμοιοι μη ανανεώσιμοι πόροι.

ΟΡΙΣΜΟΙ

5. Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται στο παρόν Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:

***Λογιστική αξία* είναι το ποσό με το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται στην κατάσταση οικονομικής θέσης.**

***Κόστος* είναι τα μετρητά ή τα ταμειακά ισοδύναμα που καταβάλλονται ή η εύλογη αξία άλλου ανταλλάγματος που παραχωρείται για την απόκτηση περιουσιακού στοιχείου κατά τον χρόνο της απόκτησης ή της κατασκευής του ή, κατά περίπτωση, το ποσό που αποδίδεται στο εν λόγω περιουσιακό στοιχείο κατά την αρχική του αναγνώριση σύμφωνα με τις ειδικές απαιτήσεις άλλων ΔΠΧΑ, *π.χ.* του ΔΠΧΑ 2 *Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών*.**

***Εύλογη αξία* είναι η τιμή που μια οικονομική οντότητα θα λάμβανε για την πώληση περιουσιακού στοιχείου ή που θα κατέβαλε για τη μεταβίβαση μιας υποχρέωσης σε συνήθη συναλλαγή μεταξύ συμμετεχόντων στην αγορά κατά την ημερομηνία επιμέτρησης. (Βλέπε ΔΠΧΑ 13 *Επιμέτρηση εύλογης αξίας*).**

***Επένδυση σε ακίνητα* είναι ακίνητα (γήπεδα ή κτίρια —ή μέρη κτιρίων— ή και τα δύο) που κατέχονται (από τον ιδιοκτήτη ή από τον μισθωτή ως περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης) για την είσπραξη μισθωμάτων ή την αύξηση της αξίας των κεφαλαίων ή αμφότερα, 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 τον μισθωτή ως περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης) για χρήση στην παραγωγή ή την προμήθεια αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών ή για διοικητικούς σκοπούς.**

▼**M54**

ΚΑΤΑΤΑΞΗ ΑΚΙΝΗΤΩΝ ΩΣ ΕΠΕΝΔΥΣΗ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ Η ΙΔΙΟΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΟΥΜΕΝΑ ΑΚΙΝΗΤΑ

6. [Διαγράφηκε]

7. Μια επένδυση σε ακίνητα κατέχεται με σκοπό την είσπραξη ενοικίων ή την αύξηση της αξίας των κεφαλαίων ή αμφότερα. Συνεπώς, μια επένδυση σε ακίνητα δημιουργεί ταμειακές ροές, σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητα από τα υπόλοιπα περιουσιακά στοιχεία που κατέχει η οικονομική 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 ταμειακές 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 εφαρμόζεται στα ιδιόκτητα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα και το ΔΠΧΑ 16 εφαρμόζεται σε ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα τα οποία κατέχει ο μισθωτής ως περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης.

8. Τα ακόλουθα είναι παραδείγματα επένδυσης σε ακίνητα:

α) γη που κατέχεται για μακροπρόθεσμη αύξηση της αξίας των κεφαλαίων παρά για βραχυπρόθεσμη πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης·

β) γη που κατέχεται για μελλοντική χρήση που είναι απροσδιόριστη επί του παρόντος (αν μια οικονομική οντότητα δεν έχει προσδιορίσει ότι θα χρησιμοποιήσει τη γη είτε ως ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο είτε για βραχυπρόθεσμη πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της, η γη θεωρείται ότι κατέχεται για αύξηση της αξίας των κεφαλαίων)·

γ) κτίριο που ανήκει στην ιδιοκτησία της οικονομικής οντότητας (ή περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης που αφορά κτίριο το οποίο κατέχει η οικονομική οντότητα) και είναι μισθωμένο με μία ή περισσότερες λειτουργικές μισθώσεις·

δ) κτίριο που είναι κενό αλλά κατέχεται για να μισθωθεί με μία ή περισσότερες λειτουργικές μισθώσεις·

ε) ακίνητα που είναι υπό κατασκευή ή αξιοποίηση για μελλοντική χρήση ως επένδυση σε ακίνητα.

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 προορίζονται για πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης ή είναι στη διαδικασία κατασκευής ή αξιοποίησης για τέτοια πώληση (βλέπε ΔΛΠ 2 *Αποθέματα*), για παράδειγμα ακίνητα που αγοράστηκαν αποκλειστικά με την προοπτική να διατεθούν στο εγγύς μέλλον ή για αξιοποίηση και για επαναπώληση·

β) [διαγράφηκε]

γ) ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα (βλέπε ΔΛΠ 16 και ΔΠΧΑ 16) που περιλαμβάνουν (μεταξύ άλλων) ακίνητα που κατέχονται για μελλοντική χρήση ως ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα, ακίνητα που κατέχονται για μελλοντική αξιοποίηση και μεταγενέστερη χρήση ως ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα, ακίνητα που χρησιμοποιούνται από υπαλλήλους (ανεξάρτητα από το αν οι εργαζόμενοι καταβάλλουν ενοίκιο κατά τα ισχύοντα στην αγορά) και ακίνητα που χρησιμοποιούνται από τον ιδιοκτήτη εν αναμονή διάθεσης·

δ) [διαγράφηκε]

ε) ακίνητα που μισθώνονται σε άλλη οικονομική οντότητα με χρηματοδοτική μίσθωση.

▼**M54**

10. Ορισμένα ακίνητα περιλαμβάνουν ένα τμήμα που κατέχεται για είσπραξη μισθωμάτων ή για αύξηση της αξίας των κεφαλαίων και ένα άλλο τμήμα που κατέχεται για χρήση στην παραγωγή ή προμήθεια αγαθών ή στην παροχή υπηρεσιών ή για διοικητικούς σκοπούς. Εάν αυτά τα τμήματα μπορούν να πωληθούν χωριστά (ή να εκμισθωθούν χωριστά με χρηματοδοτική μίσθωση), η οικονομική οντότητα λογιστικοποιεί κάθε τμήμα χωριστά. Εάν τα τμήματα δεν μπορούν να πωληθούν χωριστά, το ακίνητο συνιστά επένδυση μόνον εάν ένα αμελητέο τμήμα του κατέχεται για χρήση στην παραγωγή ή προμήθεια αγαθών ή στην παροχή υπηρεσιών ή για διοικητικούς σκοπούς.

11. Σε ορισμένες περιπτώσεις, μια οικονομική οντότητα παρέχει βοηθητικές υπηρεσίες στους μισθωτές ενός ακινήτου που κατέχει. Ένα τέτοιο ακίνητο αντιμετωπίζεται λογιστικά από την οικονομική οντότητα ως επένδυση σε ακίνητο εάν οι υπηρεσίες αποτελούν αμελητέο τμήμα 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, εάν η οικονομική οντότητα κατέχει και διαχειρίζεται ένα ξενοδοχείο, οι υπηρεσίες που παρέχονται στους πελάτες αποτελούν ουσιώδες στοιχείο της συνολικής συμφωνίας. Συνεπώς, ένα ξενοδοχείο που διαχειρίζεται ο ιδιοκτήτης είναι ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο και όχι επένδυση σε ακίνητα.

13. Ενδέχεται να είναι δύσκολο να προσδιοριστεί αν οι βοηθητικές υπηρεσίες είναι τόσο σημαντικές ώστε ένα ακίνητο να μην μπορεί να χαρακτηριστεί ως επένδυση σε ακίνητα. Για παράδειγμα, ο ιδιοκτήτης ενός ξενοδοχείου μερικές φορές μεταβιβάζει ορισμένες ευθύνες σε τρίτους στο πλαίσιο σύμβασης διαχείρισης. Οι όροι μιας τέτοιας σύμβασης ποικίλλουν ευρέως. Από τη μία πλευρά, η θέση του ιδιοκτήτη μπορεί, ουσιαστικά, να είναι αυτή του παθητικού επενδυτή. Από την άλλη πλευρά, ο ιδιοκτήτης μπορεί απλώς να έχει αναθέσει σε τρίτους τις καθημερινές λειτουργίες, αλλά να διατηρεί ουσιαστική έκθεση στη διακύμανση των ταμειακών ροών που δημιουργούνται από τη λειτουργία του ξενοδοχείου.

14. Χρειάζεται κρίση για να προσδιοριστεί αν το ακίνητο μπορεί να χαρακτηριστεί ως επένδυση σε ακίνητα. Η οικονομική 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. Σύμφωνα με την παράγραφο 75 στοιχείο γ), η οικονομική οντότητα απαιτείται να γνωστοποιεί τα εν λόγω κριτήρια, όταν η ταξινόμηση είναι δύσκολη.

14Α Χρειάζεται επίσης κρίση για να προσδιοριστεί κατά πόσον η απόκτηση επένδυσης σε ακίνητα αφορά απόκτηση περιουσιακού στοιχείου ή ομάδας περιουσιακών στοιχείων ή συνένωσης επιχειρήσεων στο πλαίσιο του ΔΠΧΑ 3 *Συνενώσεις επιχειρήσεων*. Για να προσδιοριστεί αν πρόκειται για συνένωση επιχειρήσεων, απαιτείται παραπομπή στο ΔΠΧΑ 3. Βάσει των παραγράφων 7-14 του παρόντος Προτύπου εξετάζεται αν το ακίνητο αποτελεί ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο ή επένδυση σε ακίνητα και όχι το αν η απόκτηση ακινήτου συνιστά συνένωση επιχειρήσεων όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 3. Για να προσδιοριστεί αν μια συγκεκριμένη συναλλαγή πληροί τον ορισμό της συνένωσης επιχειρήσεων όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 3 και περιλαμβάνει μια επένδυση σε ακίνητα όπως ορίζεται στο παρόν Πρότυπο, απαιτείται χωριστή εφαρμογή και των δύο Προτύπων.

15. Σε μερικές περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα έχει στην ιδιοκτησία της ακίνητο που μισθώνεται στη μητρική εταιρεία της ή άλλη θυγατρική και χρησιμοποιείται από τις ίδιες. Το ακίνητο δεν χαρακτηρίζεται ως επένδυση σε ακίνητα στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις γιατί θεωρείται ιδιοχρησιμοποιούμενο από την προοπτική του ομίλου. Όμως, από την προοπτική της ιδιοκτήτριας οικονομικής οντότητας, το ακίνητο συνιστά επένδυση αν πληροί τον ορισμό της παραγράφου 5. Συνεπώς, στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις του ο εκμισθωτής αντιμετωπίζει λογιστικά το ακίνητο ως επένδυση σε ακίνητα.

▼**M54**

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

16. Μια επένδυση σε ιδιόκτητα ακίνητα 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 οικονομική οντότητα και

β) το κόστος της επένδυσης σε ακίνητα μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.

17. Σύμφωνα με αυτήν την αρχή της αναγνώρισης, η οικονομική οντότητα αποτιμά κάθε δαπάνη των επενδύσεων σε ακίνητα κατά τον χρόνο που πραγματοποιείται. Στις εν λόγω δαπάνες συμπεριλαμβάνονται οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν αρχικά για την απόκτηση της επένδυσης σε ακίνητα και οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν μεταγενέστερα για τη συμπλήρωση, την αντικατάσταση μέρους ή τη συντήρηση του ακινήτου.

18. Σύμφωνα με την αρχή της αναγνώρισης της παραγράφου 16, η οικονομική οντότητα δεν αναγνωρίζει τις δαπάνες της καθημερινής συντήρησης στη λογιστική αξία της επένδυσης σε ακίνητα. Αντ' αυτού, οι εν λόγω δαπάνες αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα κατά τον χρόνο της πραγματοποίησής τους. Οι δαπάνες καθημερινής συντήρησης περιλαμβάνουν κυρίως 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 αντικατάστασης. Για παράδειγμα, οι εσωτερικοί τοίχοι μπορεί να έχουν αντικατασταθεί. Σύμφωνα με την αρχή της αναγνώρισης, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει στη λογιστική αξία της επένδυσης σε ακίνητα τη δαπάνη αντικατάστασης τμήματος της υφιστάμενης επένδυσης κατά τον χρόνο που αυτή πραγματοποιείται, εφόσον πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης. Η λογιστική αξία των τμημάτων που αντικαθίστανται παύει να αναγνωρίζεται σύμφωνα τις διατάξεις του παρόντος Προτύπου που αφορούν την παύση αναγνώρισης.

19Α Μια επένδυση σε ακίνητα την οποία κατέχει ένας μισθωτής ως περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης αναγνωρίζεται σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 16.

ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

20. Μια επένδυση σε ιδιόκτητο ακίνητο επιμετράται αρχικώς στο κόστος της. Οι δαπάνες της συναλλαγής συμπεριλαμβάνονται στην αρχική επιμέτρηση.

21. Το κόστος μιας αποκτηθείσας με αγορά επένδυσης σε ακίνητα περιλαμβάνει την τιμή αγοράς και κάθε άμεσα επιρριπτόμενη δαπάνη. Οι άμεσα επιρριπτόμενες δαπάνες περιλαμβάνουν, για παράδειγμα, επαγγελματικές αμοιβές για νομικές υπηρεσίες, φόρους μεταβίβασης ακινήτου και άλλες δαπάνες της συναλλαγής.

22. [Διαγράφηκε]

23. Το κόστος της επένδυσης σε ακίνητα δεν αυξάνεται από:

α) δαπάνες εκκίνησης (εκτός αν είναι αναγκαίες 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

γ) υπερβολικά μεγάλη σπατάλη υλικών, εργασίας ή άλλων πόρων κατά την κατασκευή ή ανάπτυξη του ακινήτου.

▼**M54**

24. Αν η πληρωμή για μια 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. [Διαγράφηκε]

26. [Διαγράφηκε]

27. Η απόκτηση μίας ή περισσότερων επενδύσεων σε ακίνητα μπορεί να πραγματοποιηθεί με αντάλλαγμα μη χρηματικό περιουσιακό στοιχείο ή στοιχεία ή συνδυασμό χρηματικών και μη χρηματικών περιουσιακών στοιχείων. Το παράδειγμα που ακολουθεί αναφέρεται σε ανταλλαγή ενός μη χρηματικού περιουσιακού στοιχείου με άλλο, αλλά εφαρμόζεται επίσης σε όλες τις ανταλλαγές που περιγράφηκαν στην προηγούμενη πρόταση. Το κόστος τέτοιας επένδυσης σε ακίνητα επιμετράται στην εύλογη αξία εκτός αν α) η πράξη ανταλλαγής στερείται εμπορικής ουσίας ή β) δεν μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία 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 δεν είναι δυνατή η άμεση παύση αναγνώρισης από την οικονομική οντότητα του περιουσιακού στοιχείου που παραχωρήθηκε. Αν το περιουσιακό στοιχείο που αποκτήθηκε δεν επιμετράται στην εύλογη αξία, το κόστος του επιμετράται στη λογιστική αξία του παραχωρηθέντος περιουσιακού στοιχείου.

28. Η οικονομική οντότητα προσδιορίζει αν η πράξη ανταλλαγής έχει εμπορική ουσία εξετάζοντας την έκταση στην οποία αναμένεται να μεταβληθούν οι ταμειακές ροές της ως αποτέλεσμα της πράξης. Μια πράξη ανταλλαγής έχει εμπορική ουσία αν:

α) η σύνθεση (κίνδυνος, χρόνος και ποσό) των ταμειακών ροών του παραληφθέντος περιουσιακού στοιχείου διαφέρει από τη σύνθεση των ταμειακών ροών του παραχωρηθέντος περιουσιακού στοιχείου, ή

β) η ειδική για την οικονομική οντότητα αξία του τμήματος των επηρεαζόμενων από τη συναλλαγή λειτουργιών της οικονομικής οντότητας μεταβάλλεται ως αποτέλεσμα της ανταλλαγής, και

γ) η διαφορά στο στοιχείο α) ή στο στοιχείο β) είναι σημαντική σε σχέση με την εύλογη αξία των ανταλλασσόμενων περιουσιακών στοιχείων.

Προκειμένου να προσδιοριστεί αν μια πράξη ανταλλαγής έχει εμπορική ουσία, η ειδική αξία του τμήματος των επηρεαζόμενων από τη συναλλαγή λειτουργιών της οικονομικής οντότητας αντανακλά τις μετά φόρων ταμειακές ροές. Το αποτέλεσμα των προαναφερόμενων αναλύσεων μπορεί να είναι σαφές χωρίς να χρειάζεται η οικονομική οντότητα να προβεί σε λεπτομερείς υπολογισμούς.

29. Η εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου είναι δυνατό να επιμετρηθεί με αξιοπιστία εάν α) δεν υφίσταται για το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο σημαντική διακύμανση του εύρους των ορθολογικών επιμετρήσεων της εύλογης αξίας, ή β) είναι δυνατό να προσδιοριστούν ορθολογικά οι πιθανότητες των διαφόρων εκτιμήσεων εντός του εύρους τιμών και να εφαρμοστούν στην επιμέτρηση της εύλογης αξίας. Αν η οντότητα μπορεί να επιμετρήσει με αξιοπιστία την εύλογη αξία είτε του παραληφθέντος περιουσιακού στοιχείου είτε του παραχωρηθέντος περιουσιακού στοιχείου, τότε η εύλογη αξία του παραχωρηθέντος περιουσιακού στοιχείου χρησιμοποιείται για την επιμέτρηση του κόστους, εκτός αν η εύλογη αξία του παραληφθέντος περιουσιακού στοιχείου είναι πιο έκδηλη.

29Α Μια επένδυση σε ακίνητα την οποία κατέχει ένας μισθωτής ως περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης επιμετράται αρχικά στο κόστος της σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 16.

▼**M54**

ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

Λογιστική πολιτική

30. Με την εξαίρεση της παραγράφου 32Α, η οικονομική οντότητα επιλέγει ως λογιστική πολιτική της είτε τη μέθοδο της εύλογης αξίας των παραγράφων 33-55 είτε τη μέθοδο του κόστους της παραγράφου 56 και εφαρμόζει αυτή την πολιτική σε όλες τις επενδύσεις της σε ακίνητα.

31. Το ΔΛΠ 8 *Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη* ορίζει ότι μια οικειοθελής αλλαγή στη λογιστική πολιτική πραγματοποιείται μόνο αν, ως αποτέλεσμα της εν λόγω αλλαγής, οι οικονομικές καταστάσειςπαρέχουν αξιόπιστη και περισσότερο συναφή πληροφόρηση αναφορικά με τις επιδράσεις των συναλλαγών, των λοιπών γεγονότων και συνθηκών στην οικονομική θέση, τη χρηματοοικονομική επίδοση ή τις ταμειακές ροές της οικονομικής οντότητας. Είναι μάλλον απίθανο η αλλαγή από τη μέθοδο της εύλογης αξίας στη μέθοδο του κόστους να έχει ως αποτέλεσμα μια περισσότερη συναφή παρουσίαση.

32. Σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο, όλες οι οικονομικές οντότητες πρέπει να προσδιορίζουν την εύλογη αξία μιας επένδυσης σε ακίνητα για τον σκοπό είτε της επιμέτρησης (αν η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τη μέθοδο της εύλογης αξίας) είτε της γνωστοποίησης (αν εφαρμόζει τη μέθοδο του κόστους). Η οντότητα ενθαρρύνεται, αλλά δεν υποχρεούται, να επιμετρά την εύλογη αξία της επένδυσης σε ακίνητα βάσει αποτίμησης από ανεξάρτητο εκτιμητή με αναγνωρισμένα και σχετικά επαγγελματικά προσόντα και πρόσφατη εμπειρία στην τοποθεσία και την κατηγορία της επένδυσης σε ακίνητα που είναι υπό εκτίμηση.

32Α Η οικονομική οντότητα μπορεί:

α) να επιλέξει είτε τη μέθοδο της εύλογης αξίας είτε τη μέθοδο του κόστους για κάθε επένδυση σε ακίνητα που αποτελεί εγγύηση για υποχρεώσεις και η οποία αποφέρει απόδοση άμεσα συνδεόμενη με την εύλογη αξία ή με την απόδοση συγκεκριμένων περιουσιακών στοιχείων που περιλαμβάνουν την εν λόγω επένδυση σε ακίνητα· και

β) να επιλέξει είτε τη μέθοδο της εύλογης αξίας είτε τη μέθοδο του κόστους για όλες τις υπόλοιπες επενδύσεις σε ακίνητα, ασχέτως από την επιλογή στο στοιχείο α), ανωτέρω.

32Β Ορισμένες ασφαλιστικές εταιρείες και άλλες οικονομικές οντότητες διαχειρίζονται ένα εσωτερικό αμοιβαίο κεφάλαιο επενδύσεων σε ακίνητα που εκδίδει μερίδια, μερικά από τα οποία κατέχονται από επενδυτές μέσω συνδεδεμένων συμβολαίων και άλλα κατέχονται από την οικονομική οντότητα. Η παράγραφος 32Α δεν επιτρέπει σε μια οικονομική οντότητα να επιμετρά τα ακίνητα που κατέχει το αμοιβαίο κεφάλαιο μερικώς στο κόστος και μερικώς στην εύλογη αξία.

32Γ Αν η οικονομική οντότητα επιλέξει διαφορετικές μεθόδους για τις δύο κατηγορίες που περιγράφηκαν στην παράγραφο 32Α, οι πωλήσεις επενδύσεων σε ακίνητα μεταξύ ομάδων περιουσιακών στοιχείων που επιμετρώνται με τη χρήση διαφορετικών μεθόδων αναγνωρίζονται στην εύλογη αξία και η σωρευμένη μεταβολή στην εύλογη αξία αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Κατά συνέπεια, αν η επένδυση σε ακίνητα πωληθεί από ομάδα περιουσιακών στοιχείων 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 αποτελεί το τεκμαρτό κόστος του.

Μέθοδος της εύλογης αξίας

33. Μετά την αρχική αναγνώριση, η οικονομική οντότητα που επιλέγει τη μέθοδο της εύλογης αξίας επιμετρά ολόκληρη την επένδυσή της σε ακίνητα στην εύλογη αξία, εκτός από τις περιπτώσεις που περιγράφονται στην παράγραφο 53.

▼**M54**

34. [Διαγράφηκε]

35. **Κέρδος ή ζημία που ανακύπτει από μεταβολή στην εύλογη αξία της επένδυσης σε ακίνητα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα για την περίοδο στην οποία προκύπτει.**

36–39. [Διαγράφηκε]

40. Κατά την επιμέτρηση της εύλογης αξίας μιας επένδυσης σε ακίνητα σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 13, μια οικονομική οντότητα εξασφαλίζει ότι η εύλογη αξία αντανακλά, μεταξύ άλλων, τα εισοδήματα από μισθώματα τρεχουσών μισθώσεων, καθώς και άλλες υποθέσεις τις οποίες θα χρησιμοποιούσαν οι συμμετέχοντες στην αγορά κατά την αποτίμηση της επένδυσης σε ακίνητα υπό τις τρέχουσες συνθήκες της αγοράς.

40Α Όταν ένας μισθωτής χρησιμοποιεί τη μέθοδο της εύλογης αξίας για την επιμέτρηση επένδυσης σε ακίνητα που κατέχεται ως περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης, επιμετρά το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης και όχι το υποκείμενο ακίνητο, στην εύλογη αξία.

41. Το ΔΠΧΑ 16 προσδιορίζει τη βάση για την αρχική αναγνώριση του κόστους μιας επένδυσης σε ακίνητα που κατέχεται από μισθωτή ως περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης. Σύμφωνα με την παράγραφο 33, μια επένδυση σε ακίνητα που κατέχεται από μισθωτή ως περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης πρέπει να επιμετράται εκ νέου, εάνχρειάζεται, στην εύλογη αξία, εφόσον η οικονομική οντότητα επιλέξει τη μέθοδο της εύλογης αξίας. Όταν τα μισθώματα αντιστοιχούν σε τιμές της αγοράς, η εύλογη αξία μιας επένδυσης σε ακίνητα που κατέχεται από μισθωτή ως περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης κατά την απόκτηση, μετά την αφαίρεση όλων των αναμενόμενων μισθωμάτων (συμπεριλαμβανομένων εκείνων που σχετίζονται με αναγνωρισμένες υποχρεώσεις από μισθώσεις), θα πρέπει να είναι μηδενική. Ως εκ τούτου, η εκ νέου επιμέτρηση ενός περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης από το κόστος σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 16 στην εύλογη αξία βάσει της παραγράφου 33 (λαμβανομένων υπόψη των απαιτήσεων της παραγράφου 50) δεν θα πρέπει να δημιουργεί αρχικό κέρδος ή ζημία, εκτός αν η εύλογη αξία επιμετρηθεί σε διαφορετικούς χρόνους. Αυτό θα μπορούσε να συμβεί αν επιλεγεί η εφαρμογή της μεθόδου της εύλογης αξίας μετά την αρχική αναγνώριση.

42–47. [Διαγράφηκε]

48. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις, όταν μια οικονομική οντότητα αποκτά μια επένδυση σε ακίνητα για πρώτη φορά (ή όταν ένα υπάρχον ακίνητο καθίσταται για πρώτη φορά επενδυτικό ακίνητο κατόπιν αλλαγής στη χρήση του) υπάρχει σαφής ένδειξη ότι η διακύμανση των ορθολογικών επιμετρήσεων της εύλογης αξίας θα είναι τόσο μεγάλη και οι πιθανότητες των διαφόρων αποτελεσμάτων θα είναι τόσο δύσκολο να εκτιμηθούν, ώστε η χρησιμότητα μιας μεμονωμένης επιμέτρησης της εύλογης αξίας να αναιρείται. Αυτό μπορεί να αποτελεί ένδειξη ότι η εύλογη αξία του ακινήτου δεν θα είναι δυνατόν να επιμετράται αξιόπιστα σε συνεχή βάση (βλέπε παράγραφο 53).

49. [Διαγράφηκε]

50. Κατά τον προσδιορισμό της λογιστικής αξίας της επένδυσης σε ακίνητα σύμφωνα με τη μέθοδο της εύλογης αξίας, η οικονομική οντότητα αποφεύγει τον διπλό λογισμό των περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων που αναγνωρίζονται ως χωριστά περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις. Για παράδειγμα:

α) εξοπλισμός, όπως ανελκυστήρες ή συστήματα κλιματισμού, συχνά αποτελεί αναπόσπαστο μέρος ενός κτιρίου και γενικά περιλαμβάνεται στην εύλογη αξία της επένδυσης σε ακίνητα και δεν αναγνωρίζεται χωριστά ως ενσώματο πάγιο·

▼M54

β) αν ένα γραφείο εκμισθώνεται επιπλωμένο, η εύλογη αξία του γραφείου γενικά περιλαμβάνει την εύλογη αξία των επίπλων, διότι το έσοδο από μίσθωση αφορά το επιπλωμένο γραφείο. Όταν η επίπλωση περιλαμβάνεται στην εύλογη αξία της επένδυσης σε ακίνητα, η οικονομική οντότητα δεν αναγνωρίζει την εν λόγω επίπλωση ως χωριστό περιουσιακό στοιχείο·

γ) η εύλογη αξία της επένδυσης σε ακίνητα δεν περιλαμβάνει προπληρωμένα ή δουλευμένα έσοδα από λειτουργική μίσθωση, διότι η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει αυτά ως χωριστή υποχρέωση ή περιουσιακό στοιχείο·

δ) η εύλογη αξία μιας επένδυσης σε ακίνητα που κατέχεται από μισθωτή ως περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης αντανακλά τις αναμενόμενες ταμειακές ροές (συμπεριλαμβανομένων των κυμαινόμενων μισθωμάτων που αναμένεται να καταστούν πληρωτέα). Συνεπώς, αν από την αποτίμηση ενός ακινήτου έχει αφαιρεθεί κάθε αναμενόμενη πληρωμή, θα πρέπει να προστεθεί εκ νέου κάθε αναγνωρισμένη υποχρέωση από τη μίσθωση προκειμένου να υπολογιστεί η λογιστική αξία της επένδυσης σε ακίνητα με τη χρήση της μεθόδου της εύλογης αξίας.

51. [Διαγράφηκε]

52. Σε μερικές περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα αναμένει ότι η παρούσα αξία των πληρωμών της που αφορούν μια επένδυση σε ακίνητα (εκτός από πληρωμές που αφορούν αναγνωρισμένες υποχρεώσεις) θα υπερβεί την παρούσα αξία των σχετικών ταμειακών εισπράξεων. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το ΔΛΠ 37 *Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία* για να προσδιορίσει αν θα αναγνωρίσει μια υποχρέωση και, αν ναι, πώς θα την επιμετρήσει.

Αδυναμία αξιόπιστης επιμέτρησης της εύλογης αξίας

53. Υπάρχει μαχητό τεκμήριο ότι μια οικονομική οντότητα είναι σε θέση να επιμετρά με αξιοπιστία την εύλογη αξία μιας επένδυσης σε ακίνητα σε συνεχή βάση. Ωστόσο, σε εξαιρετικές περιπτώσεις, όταν η οικονομική οντότητα αποκτά για πρώτη φορά μια επένδυση σε ακίνητα (ή όταν ένα υπάρχον ακίνητο καθίσταται για πρώτη φορά επενδυτικό ακίνητο κατόπιν μεταβολής στη χρήση του), υπάρχει σαφής ένδειξη ότι δεν είναι εφικτή η αξιόπιστη επιμέτρηση της εύλογης αξίας της επένδυσης σε συνεχή βάση. Αυτό συμβαίνει όταν, καιμόνο όταν, η αγορά για συγκρίσιμα ακίνητα είναι ανενεργή (π.χ. υπάρχει περιορισμένος αριθμός πρόσφατων συναλλαγών, οι προσφορές τιμών δεν είναι τρέχουσες ή οι παρατηρούμενες τιμές συναλλαγής υποδηλώνουν ότι ο πωλητής ήταν εξαναγκασμένος να πωλήσει) και δεν υπάρχουν διαθέσιμες εναλλακτικές αξιόπιστες επιμετρήσεις της εύλογης αξίας (για παράδειγμα, βάσει προβλέψεων προεξοφλημένων ταμειακών ροών). Αν μια οικονομική οντότητα διαπιστώσει ότι η εύλογη αξία ενός υπό κατασκευή επενδυτικού ακινήτου δεν είναι δυνατόν να επιμετρηθεί αξιόπιστα, αλλά αναμένει ότι η εύλογη αξία του ακινήτου θα προσδιορίζεται αξιόπιστα όταν η κατασκευή ολοκληρωθεί, επιμετρά το υπό κατασκευή επενδυτικό ακίνητο στο κόστος έως ότου είτε η εύλογη αξία του καταστεί αξιόπιστα επιμετρήσιμη, είτε ολοκληρωθεί η κατασκευή του (όποιο επέλθει νωρίτερα). Αν μια οικονομική οντότητα διαπιστώσει ότι η εύλογη αξία μιας επένδυσης σε ακίνητα (εκτός υπό κατασκευή επενδυτικού ακινήτου) δεν είναι δυνατόν να επιμετρηθεί αξιόπιστα σε συνεχή βάση, η οικονομική οντότητα επιμετρά την εν λόγω επένδυση σε ακίνητα με τη μέθοδο κόστους σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 για τις επενδύσεις σε ιδιόκτητα ακίνητα ή σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 16 για τις επενδύσεις σε ακίνητα που κατέχονται από μισθωτή ως περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης. Η υπολειμματική αξία της επένδυσης σε ακίνητα θεωρείται ότι είναι μηδενική. Η οικονομική οντότητα συνεχίζει να εφαρμόζει το ΔΛΠ 16 ή το ΔΠΧΑ 16 μέχρι τη διάθεση της επένδυσης σε ακίνητα.

▼**M54**

53A Όταν μια οικονομική οντότητα αποκτήσει τη δυνατότητα να επιμετρήσει αξιόπιστα την εύλογη αξία ενός υπό κατασκευή επενδυτικού ακινήτου την οποία προηγουμένως έχει επιμετρήσει στο κόστος, επιμετρά το εν λόγω ακίνητο στην εύλογη αξία του. Όταν ολοκληρωθεί η κατασκευή του εν λόγω ακινήτου, θεωρείται ότι η εύλογη αξία του μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα. Αν αυτό δεν ισχύει, σύμφωνα με την παράγραφο 53, το ακίνητο αντιμετωπίζεται λογιστικά με βάση τη μέθοδο του κόστους που προβλέπει το ΔΛΠ 16 για τα ιδιόκτητα περιουσιακά στοιχεία ή το ΔΠΧΑ 16 για τις επενδύσεις σε ακίνητα που κατέχονται από μισθωτή ως περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης.

53B Το τεκμήριο ότι η εύλογη αξία των υπό κατασκευή επενδυτικών ακινήτων μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα είναι μαχητό μόνο κατά την αρχική αναγνώριση. Μια οικονομική οντότητα που έχει επιμετρήσει ένα στοιχείο επενδυτικού ακινήτου υπό κατασκευή στην εύλογη αξία δεν μπορεί να αποφανθεί ότι η εύλογη αξία του ολοκληρωμένου επενδυτικού ακινήτου δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.

54. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις όταν μια οικονομική οντότητα είναι αναγκασμένη, για τον λόγο που αναφέρθηκε στην παράγραφο 53, να επιμετρήσει μια επένδυση σε ακίνητα χρησιμοποιώντας τη μέθοδο του κόστους σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 ή το ΔΠΧΑ 16, επιμετρά όλες τις άλλες επενδύσεις της σε ακίνητα στην εύλογη αξία, συμπεριλαμβανομένων των υπό κατασκευή επενδυτικών ακινήτων. Στις περιπτώσεις αυτές, μολονότι η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί τη μέθοδο του κόστους για μία επένδυση σε ακίνητα, συνεχίζει να αντιμετωπίζει λογιστικά τις υπόλοιπες επενδύσεις σε ακίνητα χρησιμοποιώντας τη μέθοδο της εύλογης αξίας.

55. Αν μια οικονομική οντότητα έχει επιμετρήσει προηγουμένως μια επένδυση σε ακίνητα στην εύλογη αξία, συνεχίζει να επιμετρά το ακίνητο στην εύλογη αξία μέχρι τη διάθεσή του (ή μέχρι το ακίνητο να καταστεί ιδιοχρησιμοποιούμενο ή μέχρι η οικονομική οντότητα να αρχίσει να αξιοποιεί το ακίνητο για μεταγενέστερη πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης) ακόμη και αν οι συγκρίσιμες αγοραίες συναλλαγές καταστούν λιγότερο συχνές ή οι αγοραίες τιμές δεν μπορούν να βρεθούν εύκολα.

Μέθοδος του κόστους

56. Μετά την αρχική αναγνώριση, μια οικονομική οντότητα που επιλέγει τη μέθοδο του κόστους επιμετρά τις επενδύσεις σε ακίνητα:

α) σύμφωνα με το ΔΧΠΑ 5 *Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες*, εφόσον πληρούν τα κριτήρια κατάταξης ως κατεχόμενες προς πώληση (ή συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση)·

β) σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 16, εφόσον κατέχονται από μισθωτή ως περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης και δεν κατέχονται προς πώληση σύμφωνα με το ΔΧΠΑ 5· και

γ) σύμφωνα με τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 16 για τη μέθοδο του κόστους σε όλες τις άλλες περιπτώσεις.

ΜΕΤΑΦΟΡΕΣ

57. Μεταφορές προς, ή από, τις επενδύσεις σε ακίνητα πραγματοποιούνται όταν, και μόνον όταν, υπάρχει μεταβολή στη χρήση, η οποία αποδεικνύεται από:

α) την έναρξη ιδιόχρησης από τον ιδιοκτήτη, όταν πρόκειται για μεταφορά από τις επενδύσεις σε ακίνητα σε ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο·

▼M54

β) την έναρξη αξιοποίησης με σκοπό την πώληση, όταν πρόκειται για μεταφορά από τις επενδύσεις σε ακίνητα στα αποθέματα·

γ) το πέρας της ιδιόχρησης από τον ιδιοκτήτη, όταν πρόκειται για μεταφορά από ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο στις επενδύσεις σε ακίνητα· ή

δ) την έναρξη λειτουργικής μίσθωσης σε τρίτο μέρος, όταν πρόκειται για μεταφορά από τα αποθέματα στις επενδύσεις σε ακίνητα.

ε) [διαγράφηκε]

58. Σύμφωνα με την παράγραφο 57 στοιχείο β), η οικονομική οντότητα απαιτείται να μεταφέρει ένα ακίνητο από τις επενδύσεις σε ακίνητα στα αποθέματα όταν, και μόνον όταν, υπάρχει μεταβολή στη χρήση, η οποία αποδεικνύεται από την έναρξη αξιοποίησης με σκοπό την πώληση. Όταν η οικονομική οντότητα αποφασίσει να διαθέσει μια επένδυση σε ακίνητα χωρίς αξιοποίηση, συνεχίζει να λογίζει το ακίνητο ως επένδυση μέχρι την παύση αναγνώρισής του (διαγραφή από την κατάσταση οικονομικής θέσης) και δεν το λογίζει ως απόθεμα. Ομοίως, αν η οικονομική οντότητα αρχίσει να ανακατασκευάζει υπάρχουσα επένδυση σε ακίνητα για συνεχιζόμενη μελλοντική χρήση ως επένδυση, το ακίνητο εξακολουθεί να λογίζεται ως επένδυση και δεν ανακατατάσσεται ως ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο κατά τη διάρκεια της ανακατασκευής.

59. Οι παράγραφοι 60-65 αφορούν θέματα αναγνώρισης και επιμέτρησης που ανακύπτουν όταν η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί τη μέθοδο της εύλογης αξίας για τις επενδύσεις σε ακίνητα. Όταν η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί τη μέθοδο του κόστους, μεταφορές μεταξύ επενδύσεων σε ακίνητα, ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων και αποθεμάτων δεν μεταβάλλουν τη λογιστική αξία του ακινήτου που μεταφέρεται και δεν μεταβάλλουν το κόστος του εν λόγω ακινήτου για σκοπούς επιμέτρησης ή γνωστοποίησης.

60. Για 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, το ΔΠΧΑ 16 ή το ΔΛΠ 2 είναι η εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία μεταβολής της χρήσης.

61. Αν ένα ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο καταστεί επένδυση σε ακίνητο που θα απεικονίζεται στην εύλογη αξία, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το ΔΛΠ 16 για ιδιόκτητα ακίνητα και το ΔΠΧΑ 16 για ακίνητα που κατέχονται από τον μισθωτή ως περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης έως την ημερομηνία αλλαγής της χρήσης. Η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει κάθε διαφορά κατά την ημερομηνία αυτή μεταξύ της λογιστικής αξίας του ακινήτου σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 ή το ΔΧΠΑ 16 και της εύλογης αξίας του με τον ίδιο τρόπο όπως μια αναπροσαρμογή σύμφωνα με το ΔΛΠ 16.

62. Μέχρι την ημερομηνία κατά την οποία ένα ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο καθίσταται επένδυση σε ακίνητο που απεικονίζεται στην εύλογη αξία, η οικονομική οντότητα αποσβένει το ακίνητο (ή το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης) και αναγνωρίζει κάθε ζημία απομείωσης που έχει πραγματοποιηθεί. Η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει κάθε διαφορά κατά την ημερομηνία αυτή μεταξύ της λογιστικής αξίας του ακινήτου σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 ή το ΔΠΧΑ 16 και της εύλογης αξίας του με τον ίδιο τρόπο όπως μια 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 στο πλεόνασμα αναπροσαρμογής για το εν λόγω ακίνητο, η μείωση αναγνωρίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα και μειώνει το πλεόνασμα αναπροσαρμογής στα ίδια κεφάλαια·

▼M54

β) κάθε αύξηση που προκύπτει στη λογιστική αξία αντιμετωπίζεται ως εξής:

i) κατά την έκταση που η αύξηση αναστρέφει προηγούμενη ζημία απομείωσης για το εν λόγω ακίνητο, η αύξηση αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Το ποσό που αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα δεν υπερβαίνει το ποσό που απαιτείται για την αποκατάσταση της λογιστικής αξίας στη λογιστική αξία που θα είχε προσδιοριστεί (μετά από αφαίρεση της απόσβεσης αν δεν είχε αναγνωριστεί καμία ζημία απομείωσης.

ii) κάθε υπόλοιπο που απομένει από την αύξηση αναγνωρίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα και αυξάνει το πλεόνασμα αναπροσαρμογής στα ίδια κεφάλαια. Σε μεταγενέστερη διάθεση της επένδυσης σε ακίνητα, τα πλεονάσματα αναπροσαρμογής που περιλαμβάνονται στα ίδια κεφάλαια μπορούν να μεταφέρονται στα κέρδη εις νέον. Η μεταφορά από τα πλεονάσματα αναπροσαρμογής στα κέρδη εις νέον δεν γίνεται μέσω των αποτελεσμάτων.

63. Για μεταφορά από τα αποθέματα στις επενδύσεις σε ακίνητα που θα απεικονίζονται στην εύλογη αξία, κάθε διαφορά μεταξύ της εύλογης αξίας του ακινήτου κατά την ημερομηνία αυτή και της προηγούμενης λογιστικής αξίας αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.

64. Η λογιστική αντιμετώπιση των μεταφορών από τα αποθέματα στις επενδύσεις σε ακίνητα που θα απεικονίζονται στην εύλογη αξία είναι συνεπής με τη λογιστική αντιμετώπιση των πωλήσεων αποθεμάτων.

65. Όταν η οικονομική οντότητα ολοκληρώνει την κατασκευή ή αξιοποίηση μιας επένδυσης σε ιδιοκατασκευασμένα ακίνητα που θα απεικονίζεται στην εύλογη αξία, κάθε διαφορά μεταξύ της εύλογης αξίας του ακινήτου κατά την ημερομηνία αυτή και της προηγούμενης λογιστικής αξίας αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.

ΔΙΑΘΕΣΕΙΣ

66. Μια επένδυση σε ακίνητα παύει να αναγνωρίζεται (διαγράφεται από την κατάσταση οικονομικής θέσης) κατά τη διάθεσή της ή όταν η επένδυση σε ακίνητα αποσύρεται οριστικά από τη χρήση και δεν αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη από τη διάθεσή της.

67. Η διάθεση μιας επένδυσης σε ακίνητο μπορεί να γίνεται με πώληση ή με σύναψη σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης. Η ημερομηνία διάθεσης μιας επένδυσης σε ακίνητο που πωλείται είναι η ημερομηνία κατά την οποία ο αποδέκτης αποκτά τον έλεγχο της επένδυσης σε ακίνητο σύμφωνα με τις απαιτήσεις για τον καθορισμό του χρόνου εκπλήρωσης μιας υποχρέωσης εκτέλεσης που προβλέπονται στο ΔΠΧΑ 15. Το ΔΛΠ 16 εφαρμόζεται κατά τη διάθεση με σύναψη σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης και κατά την πώληση και επαναμίσθωση.

68. Αν, σύμφωνα με την αρχή της αναγνώρισης της παραγράφου 16, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει το κόστος αντικατάστασης τμήματος μιας επένδυσης σε ακίνητα στη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, τότε διαγράφει τη λογιστική αξία του τμήματος που αντικαταστάθηκε. Για επενδύσεις σε ακίνητα που αντιμετωπίζονται λογιστικά με τη μέθοδο του κόστους, το τμήμα που αντικαταστάθηκε μπορεί να μην είναι τμήμα που αποσβέστηκε χωριστά. Αν δεν είναι πρακτικά δυνατό η οικονομική οντότητα να προσδιορίσει τη λογιστική αξία του τμήματος που αντικαταστάθηκε, μπορεί να χρησιμοποιήσει το κόστος της αντικατάστασης ως ένδειξη του κόστους του εν λόγω 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 απεικονίζει ότι το τμήμα που πρόκειται να αντικατασταθεί έχει απολέσει την αξία του. Σε άλλες περιπτώσεις, ενδέχεται να είναι δύσκολο να προσδιοριστεί το ποσοστό της εύλογης αξίας που πρέπει να αφαιρεθεί λόγω του τμήματος που αντικαθίσταται. Αν δεν είναι πρακτικά δυνατό να μειωθεί η εύλογη αξία κατά το τμήμα που αντικαταστάθηκε, μια εναλλακτική λύση είναι να συμπεριληφθεί το κόστος της αντικατάστασης στη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου και να επανεκτιμηθεί η εύλογη αξία, όπως θα απαιτούνταν για προσθήκες που δεν προϋποθέτουν αντικατάσταση.

▼M54

69. **Κέρδη ή ζημίες που προκύπτουν από την απόσυρση ή διάθεση επένδυσης σε ακίνητα προσδιορίζονται ως η διαφορά μεταξύ του καθαρού προϊόντος της διάθεσης και της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου και αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα (εκτός αν το ΔΠΧΑ 16 απαιτεί διαφορετικά σε πώληση και επαναμίσθωση) κατά την περίοδο της απόσυρσης ή της διάθεσης.**

70. Το ποσό του ανταλλάγματος που θα περιληφθεί στα κέρδη ή τις ζημίες ως αποτέλεσμα της παύσης αναγνώρισης μιας επένδυσης σε ακίνητο καθορίζεται σύμφωνα με τις απαιτήσεις για τον προσδιορισμό της τιμής συναλλαγής που προβλέπονται στις παραγράφους 47-72 του ΔΠΧΑ 15. Μετέπειτα μεταβολές στο υπολογιζόμενο ποσό του ανταλλάγματος που θα περιληφθεί στα κέρδη ή τις ζημίες λογιστικοποιούνται σύμφωνα με τις απαιτήσεις που προβλέπονται στο ΔΠΧΑ 15 όσον αφορά τις μεταβολές της τιμής συναλλαγής.

71. Η οικονομική 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 αναγνωρίζεται 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 αποτελούν χωριστά οικονομικά γεγονότα και αντιμετωπίζονται λογιστικά ως ακολούθως:

α) οι απομειώσεις επενδύσεων σε ακίνητα αναγνωρίζονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 36·

β) οι αποσύρσεις ή διαθέσεις επενδύσεων σε ακίνητα αναγνωρίζονται σύμφωνα με τις παραγράφους 66-71 του παρόντος Προτύπου·

γ) η αποζημίωση από τρίτα μέρη για επενδύσεις σε ακίνητα που απομειώθηκαν, χάθηκαν ή εγκαταλείφθηκαν αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, όταν καθίσταται απαιτητή· και

δ) το κόστος περιουσιακών στοιχείων που αποκαταστάθηκαν, αγοράστηκαν ή κατασκευάστηκαν για αντικατάσταση προσδιορίζεται σύμφωνα με τις παραγράφους 20-29 του παρόντος Πρότυπου.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ

Μέθοδος της εύλογης αξίας και μέθοδος του κόστους

74. Οι γνωστοποιήσεις που ακολουθούν εφαρμόζονται επιπρόσθετα εκείνων του ΔΧΠΑ 16. Σύμφωνα με το ΔΧΠΑ 16, ο ιδιοκτήτης επένδυσης σε ακίνητα παρέχει τις γνωστοποιήσεις του εκμισθωτή σχετικά με τις μισθώσεις που έχει συνάψει. Ένας μισθωτής που κατέχει επένδυση σε ακίνητα ως περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης παρέχει τις γνωστοποιήσεις του μισθωτή σύμφωνα με το ΔΧΠΑ 16 και τις γνωστοποιήσεις του εκμισθωτή σύμφωνα με το ΔΧΠΑ 16 για τυχόν λειτουργικές μισθώσεις που έχει συνάψει.

75. **Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:**

α) αν εφαρμόζει τη μέθοδο της εύλογης αξίας ή τη μέθοδο του κόστους·

β) [διαγράφηκε]

γ) όταν η κατάταξη είναι δύσκολη (βλέπε παράγραφο 14), τα κριτήρια που εφαρμόζει για να διαχωρίσει την επένδυση σε ακίνητα από τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα και από τα ακίνητα που κατέχονται προς πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης·

▼M54

δ) [διαγράφηκε]

ε) την έκταση κατά την οποία η εύλογη αξία της επένδυσης σε ακίνητα (όπως επιμετρήθηκε ή γνωστοποιήθηκε στις οικονομικές καταστάσεις) βασίζεται σε αποτίμηση από ανεξάρτητο εκτιμητή που διαθέτει αναγνωρισμένα και σχετικά επαγγελματικά προσόντα και 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 που αναγνωρίστηκε στα αποτελέσματα για:

i) έσοδα μισθωμάτων από επένδυση σε ακίνητα,

ii) άμεσα λειτουργικά έξοδα (συμπεριλαμβανομένων δαπανών επισκευής και συντήρησης) τα οποία προκύπτουν από την επένδυση σε ακίνητα που δημιούργησε τα έσοδα μισθωμάτων κατά τη διάρκεια της περιόδου·

iii) άμεσα λειτουργικά έξοδα (συμπεριλαμβανομένων δαπανών επισκευής και συντήρησης) τα οποία προκύπτουν από επένδυση σε ακίνητα που δεν δημιούργησε έσοδα μισθωμάτων κατά τη διάρκεια της περιόδου· και

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)·

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 δεσμεύσεις για την αγορά, κατασκευή ή αξιοποίηση της επένδυσης σε ακίνητα ή για επισκευές, συντήρηση ή αναβάθμιση.

Μέθοδος της εύλογης αξίας

76. **Πέραν των γνωστοποιήσεων που προβλέπονται στην παράγραφο 75, μια οικονομική οντότητα που εφαρμόζει τη μέθοδο της εύλογης αξίας βάσει των παραγράφων 33-55 γνωστοποιεί τη συμφωνία της λογιστικής αξίας της επένδυσης σε ακίνητα στην αρχή και το τέλος της περιόδου, απεικονίζοντας τα ακόλουθα:**

α) προσθήκες, γνωστοποιώντας χωριστά τις προσθήκες που προέρχονται από εξαγορές και εκείνες που προέρχονται από μεταγενέστερες δαπάνες που αναγνωρίζονται στη λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου·

β) προσθήκες που προέρχονται από εξαγορές μέσω συνενώσεων επιχειρήσεων·

γ) τα περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως προοριζόμενα για πώληση ή που συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως προοριζόμενη για πώληση σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5 και άλλες 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 εκμετάλλευσης στο εξωτερικό στο νόμισμα παρουσίασης της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας·

▼M54

στ) μεταφορές προς και από τα αποθέματα και τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα· και

ζ) άλλες μεταβολές.

77. Όταν η αποτίμηση που λαμβάνεται για μια επένδυση σε ακίνητα προσαρμόζεται σε σημαντικό βαθμό για τους σκοπούς των οικονομικών καταστάσεων, για παράδειγμα για την αποφυγή διπλού λογισμού περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων που αναγνωρίζονται ως χωριστά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις όπως περιγράφεται στην παράγραφο 50, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τη συμφωνία μεταξύ της ληφθείσας αποτίμησης και της προσαρμοσμένης αποτίμησης που συμπεριλαμβάνεται στις οικονομικές καταστάσεις, παρουσιάζοντας χωριστά το συνολικό ποσό κάθε αναγνωρισμένης υποχρέωσης από μισθώσεις που έχει προστεθεί εκ νέου καθώς και κάθε άλλη σημαντική προσαρμογή.

78. Στις εξαιρετικές περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 53, όταν μια οικονομική οντότητα επιμετρά επένδυση σε ακίνητα με τη μέθοδο του κόστους του ΔΛΠ 16 ή σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 16, στη συμφωνία που προβλέπεται στην παράγραφο 76 γνωστοποιούνται ποσά που σχετίζονται με τη συγκεκριμένη επένδυση σε ακίνητα χωριστά από ποσά που σχετίζονται με άλλες επενδύσεις σε ακίνητα. Επιπρόσθετα, μια οντότητα γνωστοποιεί:

α) περιγραφή της επένδυσης σε ακίνητα·

β) επεξήγηση γιατί η εύλογη αξία δεν μπορεί να επιμετρηθεί 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 οικονομική οντότητα έχει διαθέσει επένδυση σε ακίνητα που δεν απεικονίζεται στην εύλογη αξία·

ii) τη λογιστική αξία της εν λόγω επένδυσης σε ακίνητα κατά τον χρόνο της πώλησης· και

iii) το ποσό του κέρδους ή της ζημίας που αναγνωρίστηκε.

Μέθοδος του κόστους

79. Πέραν των γνωστοποιήσεων που απαιτούνται βάσει της παραγράφου 75, μια οικονομική οντότητα που εφαρμόζει τη μέθοδο του κόστους της παραγράφου 56 γνωστοποιεί:

α) τις μεθόδους απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν·

β) τις ωφέλιμες ζωές ή τους συντελεστές απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν·

γ) την προ αποσβέσεων λογιστική αξία και τη σωρευμένη απόσβεση (συναθροιζόμενων των σωρευμένων ζημιών απομείωσης) στην έναρξη και στο τέλος της περιόδου·

δ) συμφωνία της λογιστικής αξίας της επένδυσης σε ακίνητα στην έναρξη και στο τέλος της περιόδου, απεικονίζοντας τα ακόλουθα:

i) προσθήκες, γνωστοποιώντας χωριστά τις προσθήκες που προέρχονται από εξαγορές και εκείνες που προέρχονται από μεταγενέστερες δαπάνες που αναγνωρίζονται ως περιουσιακό στοιχείο·

ii) προσθήκες που προέρχονται από εξαγορές μέσω συνενώσεων επιχειρήσεων·

▼M54

iii) **τα περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως προοριζόμενα για πώληση ή που συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως προοριζόμενη για πώληση σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5 και άλλες 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 εκμετάλλευσης στο εξωτερικό στο νόμισμα παρουσίασης της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας·**

vii) **μεταφορές προς και από τα αποθέματα και τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα· και**

viii) **άλλες μεταβολές·**

ε) **την εύλογη αξία των επενδύσεων σε ακίνητα. Στις εξαιρετικές περιπτώσεις που περιγράφονται στην παράγραφο 53, όταν μια οικονομική οντότητα δεν μπορεί να επιμετρήσει την εύλογη αξία των επενδύσεων σε ακίνητα με αξιοπιστία, γνωστοποιεί:**

i) **περιγραφή της επένδυσης σε ακίνητα·**

ii) **επεξήγηση γιατί η εύλογη αξία δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα· και**

iii) **αν είναι δυνατό, το εύρος των εκτιμήσεων μέσα στο οποίο είναι πολύ πιθανό να βρίσκεται η εύλογη αξία.**

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Μέθοδος της εύλογης αξίας

80. **Μια οντότητα που έχει προηγουμένως εφαρμόσει το ΔΛΠ 40 (2000) και επιλέγει για πρώτη φορά να κατατάξει και να λογιστικοποιήσει ορισμένα ή όλα τα επιλέξιμα δικαιώματα επί ακινήτων που κατέχει υπό λειτουργική μίσθωση ως επενδύσεις σε ακίνητα αναγνωρίζει τις επιπτώσεις της επιλογής αυτής ως προσαρμογή στο υπόλοιπο έναρξης των κερδών εις νέον για την περίοδο κατά την οποία έγινε για πρώτη φορά η εν λόγω επιλογή. Επιπροσθέτως:**

α) **εάν η οικονομική οντότητα έχει προηγουμένως γνωστοποιήσει δημοσίως (στις οικονομικές καταστάσεις ή με άλλο τρόπο) την εύλογη αξία των εν λόγω δικαιωμάτων επί ακινήτων σε προηγούμενες περιόδους (επιμετρημένη σε βάση που πληροί τον ορισμό της εύλογης αξίας του ΔΠΧΑ 13), η οικονομική οντότητα ενθαρρύνεται, αλλά δεν υποχρεούται:**

i) **να προσαρμόζει το υπόλοιπο έναρξης των κερδών εις νέον για την παλαιότερη περίοδο παρουσίασης για την οποία γνωστοποιήθηκε δημόσια τέτοια εύλογη αξία· και**

ii) **να επαναδιατυπώνει συγκριτική πληροφόρηση γι' αυτές τις περιόδους· και**

▼M54

β) εάν η οικονομική οντότητα δεν έχει προηγουμένως γνωστοποιήσει δημοσίως την πληροφορία που περιγράφεται στο στοιχείο α), δεν επαναδιατυπώνει συγκριτική πληροφόρηση και γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

81. Το παρόν Πρότυπο απαιτεί διαφορετική λογιστική αντιμετώπιση από εκείνη που απαιτείται από το ΔΛΠ 8. Το ΔΛΠ 8 απαιτεί να επαναδιατυπώνεται η συγκριτική πληροφόρηση εκτός εάν μια τέτοια επαναδιατύπωση δεν είναι πρακτικά δυνατό να πραγματοποιηθεί.

82. Όταν μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο για πρώτη φορά, η προσαρμογή στο υπόλοιπο έναρξης των κερδών εις νέον περιλαμβάνει την επανακατάταξη κάθε ποσού που κατέχεται στα πλεονάσματα αναπροσαρμογής για επένδυση σε ακίνητα.

Μέθοδος του κόστους

83. Το ΔΛΠ 8 εφαρμόζεται σε κάθε μεταβολή των λογιστικών πολιτικών που πραγματοποιείται όταν μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει για πρώτη φορά το παρόν Πρότυπο και επιλέγει να χρησιμοποιεί τη μέθοδο του κόστους. Το αποτελέσματα της μεταβολής των λογιστικών πολιτικών περιλαμβάνουν την επανακατάταξη κάθε ποσού που κατέχεται στα πλεονάσματα αναπροσαρμογής για επένδυση σε ακίνητα.

84. Οι απαιτήσεις των παραγράφων 27-29 σχετικά με την αρχική επιμέτρηση επένδυσης σε ακίνητα που αποκτήθηκε με συναλλαγή ανταλλαγής περιουσιακών στοιχείων εφαρμόζεται μόνο σε μελλοντικές συναλλαγές.

Συνενώσεις Επιχειρήσεων

84Α Με τον *Κύκλο ετήσιων βελτιώσεων 2011–2013,* που εκδόθηκε τον Δεκέμβριο του 2013, προστέθηκε η παράγραφος 14Α και μια επικεφαλίδα πριν από την παράγραφο 6. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση μελλοντικά για επενδύσεις σε ακίνητα που έχουν αποκτηθεί από την έναρξη της πρώτης περιόδου για την οποία υιοθετεί την εν λόγω τροποποίηση. Συνεπώς, οι λογιστικές εγγραφές για τις επενδύσεις σε ακίνητα που αποκτήθηκαν σε προηγούμενες περιόδους δεν προσαρμόζονται. Ωστόσο, μια οικονομική οντότητα μπορεί να επιλέξει να εφαρμόσει την τροποποίηση σε μεμονωμένες επενδύσεις σε ακίνητα που αποκτήθηκαν πριν από την έναρξη της πρώτης ετήσιας περιόδου που διανύεται κατά την ημερομηνία έναρξης ισχύος ή μετά από αυτήν εφόσον, και μόνο εφόσον, είναι διαθέσιμες στην οικονομική οντότητα οι πληροφορίες που απαιτούνται για την εφαρμογή της τροποποίησης σε αυτές τις προηγούμενες πράξεις.

ΔΠΧΑ 16

84Β Μια οικονομική οντότητα που εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 16, και τις σχετικές τροποποιήσεις στο παρόν Πρότυπο, εφαρμόζει για πρώτη φορά τις μεταβατικές απαιτήσεις του προσαρτήματος Γ του ΔΧΠΑ 16 στις επενδύσεις σε ακίνητα που κατέχει ως περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

85. Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν το παρόν Πρότυπο για τις ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την 1η Ιανουαρίου 2005 ή αργότερα. Η εφαρμογή νωρίτερα ενθαρρύνεται. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει το παρόν Πρότυπο για περίοδο που αρχίζει πριν από την 1η Ιανουαρίου 2005, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼**M54**

85Α Με το ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων* (όπως αναθεωρήθηκε το 2007) τροποποιήθηκε η ορολογία που χρησιμοποιείται σε όλα τα ΔΠΧΑ. Επιπροσθέτως, τροποποιήθηκε η παράγραφος 62. Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν τις εν λόγω τροποποιήσεις για τις ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την 1η Ιανουαρίου 2009 ή αργότερα. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει το ΔΛΠ 1 (που αναθεωρήθηκε το 2007) για προγενέστερη περίοδο, οι τροποποιήσεις εφαρμόζονται για την εν λόγω προγενέστερη περίοδο.

85Β Τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 8, 9, 48, 53, 54 και 57, διαγράφηκε η παράγραφος 22 και προστέθηκαν οι παράγραφοι 53Α και 53Β με βάση τις *Βελτιώσεις στα ΔΠΧΑ* που εκδόθηκαν τον Μάιο του 2008. Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν τις εν λόγω τροποποιήσεις μελλοντικά για τις ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την 1η Ιανουαρίου 2009 ή αργότερα. Μια οικονομική οντότητα επιτρέπεται να εφαρμόζει τις τροποποιήσεις για υπό κατασκευή επενδυτικά ακίνητα από οποιαδήποτε ημερομηνία πριν από την 1η Ιανουαρίου 2009, εφόσον η εύλογη αξία κάθε υπό κατασκευή επενδυτικού ακινήτου έχει επιμετρηθεί κατά την ίδια ημερομηνία. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Αν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει αυτές τις τροποποιήσεις για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός και ταυτόχρονα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις των παραγράφων 5 και 81Ε του ΔΛΠ 16 *Ενσώματα Πάγια*.

85Γ Με το ΔΠΧΑ 13, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2011, τροποποιήθηκε ο ορισμός της εύλογης αξίας της παραγράφου 5, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 26, 29, 32, 40, 48, 53, 53Β, 78-80 και 85Β και διαγράφηκαν οι παράγραφοι 36-39, 42-47, 49, 51 και 75 στοιχείο δ). Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 13, οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν τις εν λόγω τροποποιήσεις.

85Δ Με τον *Κύκλο ετήσιων βελτιώσεων 2011-2013*, που εκδόθηκε τον Δεκέμβριο του 2013, προστέθηκαν επικεφαλίδες πριν από την παράγραφο 6 και μετά την παράγραφο 84 και προστέθηκαν οι παράγραφοι 14Α και 84Α. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις για τις ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιουλίου 2014 ή αργότερα. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Αν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις εν λόγω τροποποιήσεις για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

85Ε Με το ΔΠΧΑ 15 *Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες*, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2014, τροποποιήθηκε η παράγραφος 3 στοιχείο β) και οι παράγραφοι 9, 67 και 70. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 15, οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν τις εν λόγω τροποποιήσεις.

85ΣΤ Με το ΔΠΧΑ 16, το οποίο εκδόθηκε τον Ιανουάριο του 2016, τροποποιήθηκε το πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 40 έτσι ώστε ο ορισμός των επενδύσεων σε ακίνητα να περιλαμβάνει τόσο τις επενδύσεις σε ιδιόκτητα ακίνητα όσο και τις επενδύσεις σε ακίνητα που κατέχει ο μισθωτής ως περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης. Με το ΔΠΧΑ 16 τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 5, 7, 8, 9, 16, 20, 30, 41, 50, 53, 53Α, 54, 56, 60, 61, 62, 67, 69, 74, 75, 77 και 78, προστέθηκαν οι παράγραφοι 19Α, 29Α, 40Α και 84Β και η αντίστοιχη επικεφαλίδα και διαγράφηκαν οι παράγραφοι 3, 6, 25, 26 και 34. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 16, οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν τις εν λόγω τροποποιήσεις.

ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΤΟΥ ΔΛΠ 40 (2000)

86. Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 40 *Επενδύσεις σε ακίνητα* (που εκδόθηκε το 2000).

▼B

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 41

Γεωργία

ΣΚΟΠΟΣ

Ο σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό και τις γνωστοποιήσεις που αφορούν στη αγροτική δραστηριότητα.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

▼M45

1. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται για να λογιστικοποιούνται τα ακόλουθα, όταν αφορούν αγροτική δραστηριότητα:

α) βιολογικά περιουσιακά στοιχεία, εκτός από καρποφόρα φυτά·

β) αγροτική παραγωγή κατά τη στιγμή της συγκομιδής· και

γ) κρατικές επιχορηγήσεις που καλύπτονται στις παραγράφους 34 και 35.

▼M54

2. Το παρόν Πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε:

▼M45

α) έδαφος που σχετίζεται με αγροτική δραστηριότητα (βλέπε ΔΛΠ 16 *Ενσώματα πάγια* και ΔΛΠ 40 *Επενδύσεις σε ακίνητα*).

β) καρποφόρα φυτά που σχετίζονται με αγροτική δραστηριότητα (βλέπε ΔΛΠ 16). Ωστόσο, το παρόν Πρότυπο ισχύει για την παραγωγή αυτών των καρποφόρων φυτών.

γ) κρατικές επιχορηγήσεις που σχετίζονται με καρποφόρα φυτά (βλέπε ΔΛΠ 20 *Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης*).

δ) άυλα περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με αγροτική δραστηριότητα (βλέπε ΔΛΠ 38 *Άυλα περιουσιακά στοιχεία*).

▼M54

ε) περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης τα οποία απορρέουν από μίσθωση γης που σχετίζεται με αγροτική δραστηριότητα (βλέπε ΔΠΧΑ 16 *Μισθώσεις*).

▼M45

3. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται σε αγροτική παραγωγή που είναι η παραγωγή που συγκεντρώθηκε από τη συγκομιδή των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας, κατά τη στιγμή της συγκομιδής. Στη συνέχεια εφαρμόζεται το ΔΛΠ 2 *Αποθέματα* ή ένα άλλο εφαρμοστέο Πρότυπο. Κατά συνέπεια, το παρόν Πρότυπο δεν ασχολείται με την επεξεργασία της αγροτικής παραγωγής μετά τη συγκομιδή. Για παράδειγμα, η μεταποίηση των σταφυλιών σε οίνο από έναν οινοποιό που καλλιέργησε τα σταφύλια. Ενώ μια τέτοια διαδικασία μπορεί να είναι μια λογική και φυσική επέκταση της αγροτικής δραστηριότητας και τα γεγονότα που λαμβάνουν χώρα μπορεί να έχουν κάποια ομοιότητα με τους βιολογικούς μετασχηματισμούς, τέτοια επεξεργασία δεν περιλαμβάνεται στους ορισμούς της αγροτικής δραστηριότητας του παρόντος Προτύπου.

4. Ο πίνακας κατωτέρω παρέχει παραδείγματα βιολογικών περιουσιακών στοιχείων, αγροτικής παραγωγής και προϊόντων που είναι το αποτέλεσμα επεξεργασίας μετά τη συγκομιδή:

Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία	Αγροτική παραγωγή	Προϊόντα που είναι αποτέλεσμα επεξεργασίας μετά τη συγκομιδή
Πρόβατα	Μαλλί	Νήμα, τάπητες
Δένδρα σε φυτεία ξυλείας	Υλοτομημένα δένδρα	Κούτσουρα, κορμοί δένδρων, ξυλεία
Γαλακτοπαραγωγά βοοειδή	Γάλα	Τυρί
Χοίροι	Σφάγια	Λουκάνικα, χοιρομέρια
Βαμβακοφυτείες	Βαμβάκι	Κλωστή, ύφασμα

▼M45

Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία	Αγροτική παραγωγή	Προϊόντα που είναι αποτέλεσμα επεξεργασίας μετά τη συγκομιδή
Φυτείες ζαχαροκάλαμου	Ζαχαροκάλαμο	Ζάχαρη
Καπνοφυτείες	Φύλλα καπνού	Καπνός
Τεϊόδενδρα	Φύλλα τσαγιού	Τσάι
Αμπέλια	Σταφύλια	Οίνος
Οπωροφόρα δέντρα	Νωπά φρούτα	Μεταποιημένα φρούτα
Ελαιούχοι φοίνικες	Καρποί φοινίκων	Φοινικέλαιο
Καουτσουκόδενδρα	Χυμός καουτσουκόδενδρου	Προϊόντα από καουτσούκ

Ορισμένα φυτά, για παράδειγμα, τα τεϊόδενδρα, τα αμπέλια, οι ελαιούχοι φοίνικες και τα καουτσουκόδενδρα, συνήθως ανταποκρίνονται στον ορισμό του καρποφόρου φυτού και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 16. Ωστόσο, η παραγωγή από την καλλιέργεια καρποφόρων φυτών, για παράδειγμα, τα φύλλα τσαγιού, τα σταφύλια, οι καρποί φοινίκων και ο χυμός καουτσουκόδενδρου, εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 41.

▼B

ΟΡΙΣΜΟΙ

Γεωργία — συναφείς ορισμοί

▼M45

5. Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται στο παρόν Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:

▼M8

Αγροτική δραστηριότητα είναι η διοίκηση και διαχείριση από μια οικονομική οντότητα του βιολογικού μετασχηματισμού και της συγκομιδής των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων για πώληση ή μετατροπή σε αγροτική παραγωγή ή σε επιπρόσθετα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία.

▼M45

***Αγροτική παραγωγή* είναι το προϊόν που έχει συλλεχθεί από τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία της οικονομικής οντότητας.**

***Καρποφόρο φυτό* είναι ένα ζωντανό φυτό που:**

α) χρησιμοποιείται στην παραγωγή ή την προμήθεια αγροτικής παραγωγής·

β) αναμένεται να αποφέρει παραγωγή για περισσότερες από μία περιόδους· και

γ) έχει αμυδρή πιθανότητα να πωληθεί ως αγροτική παραγωγή, πλην περιστασιακής πώλησης άχρηστων υλικών.

***Βιολογικό περιουσιακό στοιχείο* είναι ένα ζωντανό ζώο ή φυτό.**

▼B

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 μια συγκέντρωση όμοιων ζωντανών ζώων ή φυτών.

Συγκομιδή είναι η απόσπαση της παραγωγής ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου ή η λήξη της διαδικασίας ζωής ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου.

▼M8

Κόστος της πώλησης είναι το διαφορικό κόστος που είναι καταλογιστέο άμεσα στην πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου, εξαιρουμένων του χρηματοοικονομικού κόστους και των φόρων εισοδήματος.

▼M45

5Α. Τα ακόλουθα δεν είναι καρποφόρα φυτά:

α) φυτά που καλλιεργούνται για να συλλέγονται ως αγροτική παραγωγή (για παράδειγμα, δένδρα που καλλιεργούνται για ξυλεία)·

β) φυτά που καλλιεργούνται για να παράγουν αγροτική παραγωγή, όταν υπάρχει περισσότερο από αμυδρή πιθανότητα ότι η οικονομική οντότητα θα συλλέξει και θα πωλήσει επίσης και το φυτό ως αγροτική παραγωγή, πλην της περιστασιακής πώλησης άχρηστων υλικών (για παράδειγμα, δένδρα που καλλιεργούνται τόσο για τον καρπό όσο και για την ξυλεία τους)· και

γ) ετήσιες καλλιέργειες (για παράδειγμα, αραβοσίτου και σίτου).

5Β. Όταν τα καρποφόρα φυτά δεν χρησιμοποιούνται πλέον για να αποφέρουν παραγωγή, ενδέχεται να κοπούν και να πωληθούν ως άχρηστα υλικά, για παράδειγμα, για χρήση ως καυσόξυλα. Αυτή η περιστασιακή πώληση άχρηστων υλικών δεν εμποδίζει το φυτό να ανταποκρίνεται στον ορισμό του καρποφόρου φυτού.

5Γ. Η παραγωγή που καλλιεργείται σε καρποφόρα φυτά είναι βιολογικό περιουσιακό στοιχείο.

▼B

6. Η αγροτική 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). 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 αγροτική δραστηριότητα από άλλες δραστηριότητες. Για παράδειγμα, συγκομιδή από μη διοικούμενες και διαχειριζόμενες πηγές (όπως αλιεία ωκεανών και ξύλευση από δάση) δεν είναι αγροτική δραστηριότητα και

▼M8

γ) *Επιμέτρηση της μεταβολής*. Η μεταβολή στην ποιότητα (για παράδειγμα, γενετικά προσόντα, πυκνότητα, ωριμότητα, περιεκτικότητα λίπους, περιεχόμενη πρωτεΐνη και η ανθεκτικότητα της φυτικής ίνας) ή στην ποσότητα (για παράδειγμα: καρποί, βάρος, κυβικά μέτρα, μήκος ή διάμετρος φυτικής ίνας και αριθμός βλαστών) που έφερε ο βιολογικός μετασχηματισμός ή η συγκομιδή, επιμετράται και παρακολουθείται ως μια συνήθης διοικητική και διαχειριστική λειτουργία.

▼B

7. Ο βιολογικός μετασχηματισμός καταλήγει στους ακόλουθους τύπους αποτελεσμάτων:

α) μεταβολές περιουσιακών στοιχείων μέσω: i) ανάπτυξης (μια αύξηση στην ποσότητα ή βελτίωση στην ποιότητα ενός ζώου ή φυτού) ii) περιορισμού (μια μείωση στην ποσότητα ή επιδείνωση στην ποιότητα ενός ζώου ή φυτού) ή iii) γέννησης (δημιουργία πρόσθετων ζωντανών ζώων ή φυτών) ή

β) αγροτική παραγωγή όπως ελαστικού κόμεος, φύλλων τεΐου, μαλλιού και γάλακτος.

▼B

Γενικοί ορισμοί

▼M45

8. **Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται στο παρόν Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:**

▼M33

[διαγράφηκε]

α) [διαγράφηκε]

β) [διαγράφηκε]

γ) [διαγράφηκε]

▼B

Λογιστική αξία είναι το ποσό με το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται στον ισολογισμό.

▼M33

Εύλογη αξία* είναι η τιμή που θα λάμβανε μια οντότητα για την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου ή που θα κατέβαλε μια οντότητα για τη μεταβίβαση μιας υποχρέωσης σε μια κανονική συναλλαγή μεταξύ συμμετεχόντων στην αγορά κατά την ημερομηνία επιμέτρησης. (Βλ. ΔΠΧΑ 13 *Επιμέτρηση εύλογης αξίας.)

▼M45

***Κρατικές επιχορηγήσεις* είναι αυτές που ορίζονται στο ΔΛΠ 20.**

▼M33

_____

▼B

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ

10. Μια οικονομική οντότητα αναγνωρίζει ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο ή μια αγροτική παραγωγή όταν και μόνον όταν:

α) η οικονομική οντότητα ελέγχει το περιουσιακό στοιχείο ως αποτέλεσμα παρελθόντων γεγονότων·

β) πιθανολογείται ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη που συνδέονται με το περιουσιακό στοιχείο θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα και

γ) η εύλογη αξία ή το κόστος του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.

11. Στη αγροτική δραστηριότητα, ο έλεγχος μπορεί να τεκμηριωθεί, για παράδειγμα, από τη νομική ιδιοκτησία των κτηνών και τη σηματοδότηση ή άλλη σήμανση των κτηνών κατά την απόκτηση, γέννηση ή απογαλακτισμό. Τα μελλοντικά οφέλη εκτιμώνται συνήθως με την επιμέτρηση των σημαντικών φυσικών ιδιοτήτων.

12. Ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο θα επιμετράται κατά την αρχική αναγνώριση και κατά ►**M5** το τέλος κάθε περιόδου αναφοράς ◄ στην εύλογη αξία του μείον τα εκτιμώμενα κόστη του σημείου πώλησης, εκτός από την περίπτωση που περιγράφεται στην παράγραφο 30 όπου η εύλογη αξία δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.

13. Αγροτική παραγωγή που συλλέχθηκε από τη συγκομιδή βιολογικών περιουσιακών στοιχείων μιας οικονομικής οντότητας θα επιμετράται στην εύλογη αξία της μείον τα εκτιμώμενα κόστη του σημείου πώλησης, κατά τη στιγμή της συγκομιδής. *Αυτή η επιμέτρηση συνιστά το κόστος της ημερομηνίας εφαρμογής του ΔΛΠ 2 Αποθέματα ή άλλου εφαρμοστέου Προτύπου.*

▼M8

_____

▼B

►**M33** 15. Η επιμέτρηση της εύλογης αξίας ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου ή μιας αγροτικής παραγωγής δύναται να διευκολύνεται μέσω της ομαδοποίησης βιολογικών περιουσιακών στοιχείων ή της αγροτικής παραγωγής σύμφωνα με σημαντικά χαρακτηριστικά τους, όπως, για παράδειγμα, η ηλικία ή η ποιότητα. ◄ Μια οικονομική οντότητα επιλέγει τις ιδιότητες που ανταποκρίνονται στις ιδιότητες που συνηθίζονται στην αγορά ως μια βάση τιμολόγησης.

▼B

►M33 16. Οι οντότητες συχνά συνάπτουν συμβάσεις για την πώληση των βιολογικών περιουσιακών τους στοιχείων ή της αγροτικής παραγωγής σε μια μελλοντική ημερομηνία. Οι συμβατικές τιμές δεν είναι απαραιτήτως συναφείς για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας, επειδή η εύλογη αξία αντανακλά τις τρέχουσες συνθήκες της αγοράς στην οποία αγοραστές και πωλητές που συμμετέχουν στην αγορά θα σύναπταν μια συναλλαγή. ◄ Συνεπώς, η εύλογη αξία ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου ή αγροτικής παραγωγής δεν προσαρμόζεται, λόγω της ύπαρξης ενός συμβολαίου. Σε μερικές περιπτώσεις, μια σύμβαση για πώληση ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου ή αγροτικής παραγωγής μπορεί να είναι μια επαχθής σύμβαση, όπως ορίζεται στο ΔΛΠ 37 *Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία*. Το ΔΛΠ 37 εφαρμόζεται σε επαχθείς συμβάσεις.

▼M33

_____

▼B

22. Μια οικονομική οντότητα 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 μια δασική φυτεία μετά τη συγκομιδή).

▼M33

_____

▼M45

24. Το κόστος μπορεί μερικές φορές να πλησιάζει την εύλογη αξία, ειδικότερα όταν:

α) έχει λάβει χώρα μικρής έκτασης βιολογικός μετασχηματισμός από τη στιγμή της πραγματοποίησης του αρχικού κόστους (για παράδειγμα, για δενδρύλλια οπωροφόρων δένδρων, φυτεμένα αμέσως πριν από το τέλος της περιόδου αναφοράς ή προσφάτως αποκτηθέντα ζώα)· ή

β) οι επιπτώσεις του βιολογικού μετασχηματισμού στην τιμή δεν αναμένεται να είναι σημαντικές (για παράδειγμα, η αρχική ανάπτυξη σε έναν 30ετή παραγωγικό κύκλο πευκοφυτείας).

▼B

25. Τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία είναι συχνά φυσικά συνδεμένα με το έδαφος (για παράδειγμα, δένδρα σε μια δασική φυτεία). Μπορεί να μην υπάρχει ξεχωριστή αγορά για βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που είναι συνδεμένα με το έδαφος, αλλά μια 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. ►M33 Μια οντότητα μπορεί να χρησιμοποιεί πληροφορίες σχετικά με τα σύνθετα 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 αναγνώριση ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου στην εύλογη αξία μείον τα εκτιμώμενα κόστη του σημείου πώλησης και από μια μεταβολή στην εύλογη αξία μείον το εκτιμώμενο κόστος σημείου πώλησης ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου θα περιλαμβάνεται στο κέρδος ή τη ζημία της περιόδου στην οποία προκύπτει.

27. Μια ζημία μπορεί να προκύπτει κατά την αρχική αναγνώριση ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου, επειδή τα εκτιμώμενα κόστη σημείου πώλησης αφαιρούνται κατά τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας μείον τα εκτιμώμενα κόστη σημείου πώλησης ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου. Ένα κέρδος μπορεί να προκύπτει κατά την αρχική αναγνώριση ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου, όπως όταν ένα μοσχάρι γεννιέται.

▼B

28. Ένα κέρδος ή μια ζημία που προκύπτει κατά την αρχική αναγνώριση της αγροτικής παραγωγής στην εύλογη αξία μείον τα εκτιμώμενα κόστη του σημείου πώλησης θα συμπεριλαμβάνεται στο κέρδος ή τη ζημία της περιόδου στην οποία προκύπτει.

29. Ένα κέρδος ή ζημία μπορεί να προκύπτει κατά την αρχική αναγνώριση της αγροτικής παραγωγής ως αποτέλεσμα συγκομιδής.

Αδυναμία για αξιόπιστη επιμέτρηση εύλογης αξίας

►M33 30. **Υφίσταται μια παραδοχή σύμφωνα με την οποία η εύλογη αξία ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα. Ωστόσο, αυτή η παραδοχή δύναται να αντικρουστεί μόνον κατά την αρχική αναγνώριση ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου για το οποίο επίσημες τιμές προσφερόμενες στην αγορά δεν είναι διαθέσιμες και για το οποίο οι εναλλακτικές επιμετρήσεις της εύλογης αξίας είναι σαφώς αναξιόπιστες.** ◄ Σε τέτοια περίπτωση, αυτό το βιολογικό περιουσιακό στοιχείο θα 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 επιμετρά 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 ΔΠΧΑ 5 *Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες*, τεκμαίρεται ότι η εύλογη αξία μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.

31. Η υπόθεση της παραγράφου 30 μπορεί να αντικρουστεί μόνον κατά την αρχική αναγνώριση. Μια οικονομική οντότητα που έχει προηγουμένως επιμετρήσει ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο στην εύλογη αξία του μείον τα εκτιμώμενα κόστη σημείου πώλησης συνεχίζει να επιμετρά το βιολογικό περιουσιακό στοιχείο μέχρι τη διάθεσή του στην εύλογη αξία του μείον τα εκτιμώμενα κόστη του σημείου πώλησης.

32. Σε όλες τις περιπτώσεις, μια οικονομική οντότητα επιμετρά τη αγροτική παραγωγή κατά τη στιγμή της συγκομιδής στην εύλογη αξία της μείον τα εκτιμώμενα κόστη του σημείου πώλησης. Αυτό το Πρότυπο εκφράζει την άποψη ότι η εύλογη αξία της αγροτικής παραγωγής κατά τη στιγμή της συγκομιδής μπορεί πάντοτε να επιμετράται αξιόπιστα.

33. Κατά τον προσδιορισμό του κόστους, της σωρευμένης απόσβεσης και των σωρευμένων ζημιών απομείωσης, μια οικονομική οντότητα λαμβάνει υπόψη τα ΔΛΠ 2 *Αποθέματα*, ΔΛΠ 16 *Ενσώματα πάγια* και ΔΛΠ 36 *Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων*.

ΚΡΑΤΙΚΕΣ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ

▼M8

34. Μια χωρίς όρους κρατική επιχορήγηση που αφορά σε ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο επιμετρώμενο στην εύλογη αξία του μείον το εκτιμώμενο κόστος πώλησης θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, όταν και μόνον όταν, η κρατική επιχορήγηση καθίσταται εισπρακτέα.

35. Αν μια κρατική επιχορήγηση, που συνδέεται με ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο που επιμετράται στην εύλογη αξία του μείον το εκτιμώμενο κόστος πώλησης, είναι με όρους, που περιλαμβάνουν ότι η κρατική επιχορήγηση απαιτεί η οικονομική οντότητα να μην απασχολείται σε συγκεκριμένη αγροτική δραστηριότητα, η οικονομική οντότητα θα αναγνωρίζει την κρατική επιχορήγηση στα αποτελέσματα, όταν και μόνον όταν πληρούνται οι όροι που συνάπτονται στην κρατική επιχορήγηση.

▼M8

36. Οι όροι και οι προϋποθέσεις των κρατικών επιχορηγήσεων ποικίλουν. Για παράδειγμα, μια επιχορήγηση μπορεί να απαιτεί μια οικονομική οντότητα να καλλιεργεί σε μια ορισμένη περιοχή για πέντε έτη και να απαιτεί η οικονομική οντότητα να επιστρέψει ολόκληρη την επιχορήγηση, αν καλλιεργεί για περίοδο μικρότερη από πέντε έτη. Στην περίπτωση αυτή, η επιχορήγηση δεν αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα μέχρις ότου περάσουν τα πέντε έτη. Ωστόσο, αν οι όροι της επιχορήγησης επιτρέπουν να διατηρείται ανάλογα με τον χρόνο που έχει παρέλθει, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει αυτό το τμήμα στα αποτελέσματα καθώς περνά ο χρόνος.

▼B

37. Αν μια κρατική επιχορήγηση αφορά σε ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο που επιμετράται στο κόστος του μείον κάθε σωρευμένη απόσβεση και κάθε σωρευμένη ζημία απομείωσης (βλ. παράγραφο 30) εφαρμόζεται το ΔΛΠ 20 *Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης*.

38. Αυτό το Πρότυπο απαιτεί μια διαφορετική μεταχείριση από το ΔΛΠ 20, αν μια κρατική επιχορήγηση αφορά σε ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο που επιμετράται στην εύλογη αξία του μείον τα εκτιμώμενα κόστη του σημείου πώλησης ή αν μια κρατική επιχορήγηση απαιτεί μια οικονομική οντότητα να μην ασχολείται σε καθορισμένη αγροτική δραστηριότητα. Το ΔΛΠ 20 εφαρμόζεται μόνο σε μια κρατική επιχορήγηση που συνδέεται με ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο που επιμετράται στο κόστος του μείον κάθε σωρευμένη απόσβεση και κάθε σωρευμένη ζημία απομείωσης.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

39. [Απαλείφθηκε]

Γενικά

40. Μια οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί το συνολικό κέρδος ή ζημία που προκύπτει κατά τη διάρκεια της τρέχουσας περιόδου από την αρχική αναγνώριση των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων και της αγροτικής παραγωγής και από τη μεταβολή στην εύλογη αξία μείον τα εκτιμώμενα κόστη του σημείου πώλησης των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων.

41. Μια οικονομική οντότητα θα παρέχει μια 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. Μια οικονομική οντότητα ενθαρρύνεται να παρέχει μια 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, μια οικονομική οντότητα μπορεί να γνωστοποιεί τη λογιστική αξία των αναλωσίμων βιολογικών περιουσιακών στοιχείων και των διαρκών βιολογικών περιουσιακών στοιχείων κατά ομάδα. Μια οικονομική οντότητα 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. Μια οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τη βάση για την πραγματοποίηση κάθε τέτοιας διάκρισης.

▼M45

44. Αναλώσιμα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία είναι εκείνα που πρέπει να συλλέγονται ως αγροτική 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, ιχθύες σε καλλιέργεια, καλλιέργειες όπως αραβοσίτου και σίτου, παραγωγή σε καρποφόρα φυτά και δένδρα που καλλιεργούνται για ξυλεία. Διαρκή βιολογικά περιουσιακά στοιχεία είναι εκείνα που δεν είναι αναλώσιμα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία. Για παράδειγμα, ζωντανά ζώα από τα οποία παράγεται γάλα και οπωροφόρα δένδρα από τα οποία συλλέγονται φρούτα. Τα διαρκή βιολογικά περιουσιακά στοιχεία δεν αποτελούν αγροτική παραγωγή, αλλά μάλλον προορίζονται να αποφέρουν παραγωγή.

▼B

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. Αν δεν γνωστοποιήθηκε οπουδήποτε αλλού σε δημοσιευμένη πληροφόρηση μαζί με τις οικονομικές καταστάσεις, μια οικονομική οντότητα θα περιγράψει:

α) τη φύση των δραστηριοτήτων της συμπεριλαμβάνοντας κάθε ομάδα των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων και

β) τις μη χρηματοοικονομικές επιμετρήσεις ή εκτιμήσεις των φυσικών ποσοτήτων:

i) κάθε ομάδας βιολογικών περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας κατά το τέλος της περιόδου και

ii) του αποτελέσματος της αγροτικής παραγωγής κατά τη διάρκεια της περιόδου.

▼M33

_____

▼B

49. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:

α) την ύπαρξη και τη λογιστική αξία των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων, των οποίων το δικαίωμα κυριότητας περιορίζεται και τη λογιστική αξία των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων που ενεχυριάζονται σε εξασφάλιση υποχρεώσεων·

β) το ποσό των δεσμεύσεων για την ανάπτυξη ή απόκτηση των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων και

γ) τις στρατηγικές διαχείρισης οικονομικών κινδύνων που συνδέονται με τη αγροτική δραστηριότητα.

50. Η οντότητα θα 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:

α) το κέρδος ή τη ζημία που προκύπτει από μεταβολές στην εύλογη αξία μείον τα εκτιμώμενα κόστη του σημείου πώλησης·

β) αυξήσεις οφειλόμενες σε αγορές·

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 ΔΠΧΑ 5·

δ) μειώσεις οφειλόμενες σε συγκομιδή·

ε) αυξήσεις που προέρχονται από συνενώσεις επιχειρήσεων·

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

ζ) άλλες μεταβολές.

▼B

51. Η εύλογη αξία μείον τα εκτιμώμενα κόστη του σημείου πώλησης 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 επίδοσης της τρέχουσας περιόδου και των μελλοντικών αποτελεσμάτων, ειδικότερα όταν υπάρχει ένας παραγωγικός κύκλος μεγαλύτερος από ένα έτος. Σε τέτοιες περιπτώσεις, μια οικονομική οντότητα ενθαρρύνεται να γνωστοποιεί, κατά ομάδες ή διαφορετικά, το ποσό της μεταβολής στην εύλογη αξία μείον τα εκτιμώμενα κόστη του σημείου πώλησης που έχουν συμπεριληφθεί στο καθαρό κέρδος ή ζημία που 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 καλλιεργούνται 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 επιμετρήσιμος. Κάθε μια από αυτές τις φυσικές μεταβολές έχει μια άμεση σχέση με μελλοντικά οικονομικά οφέλη. Μια μεταβολή στην εύλογη αξία ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου που οφείλεται στη συγκομιδή είναι επίσης μια φυσική μεταβολή.

53. Η αγροτική δραστηριότητα εκτίθεται συχνά σε κλιματολογικούς κινδύνους, κινδύνους ασθενειών και άλλους φυσικούς κινδύνους. Αν συμβεί γεγονός που δημιουργεί σημαντικό στοιχείο εσόδου ή εξόδου, γνωστοποιούνται το είδος και το ποσό του εν λόγω στοιχείου σύμφωνα με το ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων*. Παραδείγματα τέτοιου γεγονότος αποτελούν μια επιδημία επιθετικής μολυσματικής ασθενείας, μια πλημμύρα, σοβαρές ξηρασίες ή παγετός και η επιδρομή εντόμων.

Πρόσθετες γνωστοποιήσεις για βιολογικά στοιχεία όπου η εύλογη αξία δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα

54. Αν μια οικονομική οντότητα επιμετρά βιολογικά περιουσιακά στοιχεία στο κόστος τους μείον κάθε σωρευμένη απόσβεση και κάθε σωρευμένη ζημία απομείωσης (βλ. παράγραφο 30) κατά το τέλος της περιόδου, η οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί για τέτοια βιολογικά περιουσιακά στοιχεία:

α) μία περιγραφή των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων·

β) μία επεξήγηση γιατί η εύλογη αξία δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα·

γ) αν είναι δυνατό, το εύρος των εκτιμήσεων μέσα στο οποίο η εύλογη αξία είναι πολύ πιθανό να βρίσκεται·

δ) τη μέθοδο απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκε·

ε) τις ωφέλιμες ζωές ή τους συντελεστές της απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν, και

στ) την ακαθάριστη λογιστική αξία και τη σωρευμένη απόσβεση (συναθροιζομένων των σωρευμένων ζημιών απομείωσης) αρχής και τέλους περιόδου.

55. Αν, διαρκούσης της τρέχουσας περιόδου, μια οικονομική οντότητα επιμετρά τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία στο κόστος τους μείον κάθε σωρευμένη απόσβεση και κάθε σωρευμένη ζημία απομείωσης (βλ. παράγραφο 30), η οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί κάθε κέρδος ή ζημία που αναγνωρίσθηκε κατά τη διάθεση τέτοιων βιολογικών περιουσιακών στοιχείων και, κατά τη λογιστική συμφωνία που απαιτείται από την παράγραφο 50, θα γνωστοποιεί ξεχωριστά τα ποσά που συνδέονται με τέτοια βιολογικά περιουσιακά στοιχεία. Επιπρόσθετα, η λογιστική συμφωνία θα περιλαμβάνει τα ακόλουθα ποσά που συμπεριλαμβάνονται στο κέρδος ή τη ζημία που συνδέεται με αυτά τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία:

α) ζημίες απομείωσης·

β) αναστροφές ζημιών απομείωσης και

γ) απόσβεση.

▼B

56. Αν η εύλογη αξία των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων που προηγουμένως είχαν επιμετρηθεί στο κόστος τους μείον κάθε σωρευμένη απόσβεση και κάθε σωρευμένη ζημία απομείωσης καθίσταται αξιόπιστα αποτιμητέα κατά τη διάρκεια της περιόδου, μια οικονομική οντότητα θα 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 επιμετρήσιμη και

γ) το αποτέλεσμα της μεταβολής.

Κρατικές επιχορηγήσεις

57. Μια οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί τα ακόλουθα που αφορούν στη αγροτική δραστηριότητα που καλύπτεται από το Πρότυπο:

α) τη φύση και την έκταση των κρατικών επιχορηγήσεων που αναγνωρίσθηκαν στις οικονομικές καταστάσεις·

β) τους ανεκπλήρωτους όρους και άλλα ενδεχόμενα που συνοδεύουν τις κρατικές επιχορηγήσεις και

γ) τις ουσιαστικές μειώσεις που αναμένονται στο επίπεδο των κρατικών επιχορηγήσεων.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ

58. Το Πρότυπο αυτό εφαρμόζεται για οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2003. Η εφαρμογή νωρίτερα ενθαρρύνεται. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει αυτό το Πρότυπο για λογιστική περίοδο που αρχίζει πριν από την 1η Ιανουαρίου 2003, θα γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

59. Αυτό το Πρότυπο δεν καθιερώνει οποιαδήποτε ειδική μεταβατική διάταξη. Η υιοθέτηση αυτού του Προτύπου λογιστικοποιείται σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 *Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη*.

▼M8

60. Οι παράγραφοι 5, 6, 17, 20 και 21 τροποποιήθηκαν και η παράγραφος 14 απαλείφθηκε από τις *Βελτιώσεις στα Δ.Π.Χ.Α*. που εκδόθηκαν τον Μάιο του 2008. Μια οικονομική οντότητα θα εφαρμόσει αυτές τις τροποποιήσεις μελλοντικά για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2009. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Αν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις τροποποιήσεις αυτές για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼M33

61. Το ΔΠΧΑ 13, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο 2011, προβλέπει τροποποίηση των παραγράφων 8, 15, 16, 25 και 30 και διαγραφή των παραγράφων 9, 17–21, 23, 47 και 48. Μια οντότητα οφείλει να εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 13.

▼M45

62. Με το έγγραφο *Γεωργία: Καρποφόρα Φυτά* (τροποποιήσεις στο ΔΛΠ 16 και ΔΛΠ 41), που εκδόθηκε τον Ιούνιο του 2014, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 1–5, 8, 24 και 44 και προστέθηκαν οι παράγραφοι 5Α–5Γ και 63. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2016 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή νωρίτερα. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις εν λόγω τροποποιήσεις για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις αναδρομικά, σύμφωνα με το ΔΛΠ 8.

63. Κατά την περίοδο αναφοράς, όταν το έγγραφο *Γεωργία: Καρποφόρα Φυτά* (τροποποιήσεις στο ΔΛΠ 16 και ΔΛΠ 41) εφαρμόζεται για πρώτη φορά, η οικονομική οντότητα δεν χρειάζεται να γνωστοποιεί τα ποσοτικά στοιχεία που απαιτούνται βάσει της παραγράφου 28(στ) του ΔΛΠ 8 για την τρέχουσα περίοδο. Ωστόσο, η οικονομική οντότητα παρουσιάζει τις ποσοτικές πληροφορίες που απαιτούνται βάσει της παραγράφου 28(στ) του ΔΛΠ 8 για κάθε προηγούμενη περίοδο που παρουσιάζεται.

▼M54

64. Με το ΔΠΧΑ 16, το οποίο εκδόθηκε τον Ιανουάριο του 2016, τροποποιήθηκε η παράγραφος 2. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 16, οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν την εν λόγω τροποποίηση.

▼**M16**

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ 1

Πρώτη Εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς

ΣΚΟΠΟΣ

1 Ο σκοπός του παρόντος Δ.Π.Χ.Α. είναι να εξασφαλίσει ότι *οι πρώτες οικονομικές καταστάσεις καταρτισμένες σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α.* και οι ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής οντότητας για τμήμα της περιόδου που καλύπτεται από τις προαναφερόμενες οικονομικές καταστάσεις, περιέχουν υψηλής ποιότητας πληροφόρηση που:

(α) παρέχει διαφάνεια στους χρήστες και είναι συγκρίσιμη για όλες τις περιόδους που παρουσιάζονται,

(β) παρέχει ένα κατάλληλο σημείο εκκίνησης για τη λογιστική σύμφωνα με τα *Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.)*, και

(γ) μπορεί να παραχθεί με κόστος το οποίο δεν υπερβαίνει τα οφέλη.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

2 Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει το Δ.Π.Χ.Α. αυτό:

(α) στις πρώτες οικονομικές καταστάσεις καταρτισμένες σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., και

(β) σε κάθε ενδιάμεση οικονομική κατάσταση που παρουσιάζει σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 34 *Ενδιάμεση Οικονομική Αναφορά* για τμήμα της περιόδου που καλύπτεται από τις πρώτες οικονομικές καταστάσεις της καταρτισμένες σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α.

3 Οι πρώτες οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής οντότητας καταρτισμένες σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α. είναι οι πρώτες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις στις οποίες η οικονομική οντότητα υιοθετεί τα Δ.Π.Χ.Α. με ρητή και χωρίς επιφυλάξεις δήλωσή της σε αυτές για τη συμμόρφωσή της με αυτά. Οικονομικές καταστάσεις καταρτισμένες σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α. συνιστούν τις πρώτες οικονομικές καταστάσεις καταρτισμένες σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α. μιας οικονομικής οντότητας, αν, για παράδειγμα, η οικονομική οντότητα:

(α) παρουσίασε τις πιο πρόσφατες προηγούμενες οικονομικές καταστάσεις της:

(i) σύμφωνα με εθνικές απαιτήσεις οι οποίες δεν συμφωνούν από κάθε άποψη με τα Δ.Π.Χ.Α.,

(ii) σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α. από κάθε άποψη, με μόνη εξαίρεση ότι οι καταστάσεις δεν περιείχαν τη ρητή και χωρίς επιφυλάξεις δήλωση συμμόρφωσης προς τα Δ.Π.Χ.Α.,

(iii) στις οποίες περιείχε τη ρητή δήλωση για συμμόρφωση με κάποια, αλλά όχι με όλα τα Δ.Π.Χ.Α.,

(iv) σύμφωνα με εθνικές απαιτήσεις οι οποίες δεν είναι συνεπείς προς τα Δ.Π.Χ.Α. με την εφαρμογή ορισμένων Δ.Π.Χ.Α. για τη οριστικοποίηση στοιχείων για τα οποία δεν υφίσταντο εθνικές διατάξεις, ή

(v) σύμφωνα με εθνικές απαιτήσεις με συμφωνία ορισμένων ποσών με τα ποσά που προκύπτουν με την εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α.,

(β) κατάρτισε οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α. αποκλειστικά για εσωτερική χρήση, χωρίς να τεθούν στη διάθεση των ιδιοκτητών της οικονομικής οντότητας ή άλλων χρηστών εκτός της οικονομικής οντότητας,

▼M16

(γ) κατάρτισε ένα πακέτο αναφοράς σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α. για σκοπούς ενοποίησης, χωρίς να καταρτίσει πλήρεις οικονομικές καταστάσεις όπως ορίζεται στο Δ.Λ.Π. 1 *Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων* (όπως τροποποιήθηκε το 2007), ή

(δ) δεν παρουσίασε οικονομικές καταστάσεις για τις προηγούμενες περιόδους.

4 Το παρόν Δ.Π.Χ.Α. εφαρμόζεται όταν η οικονομική οντότητα υιοθετεί τα Δ.Π.Χ.Α. για πρώτη φορά. Δεν εφαρμόζεται όταν, για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα:

(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 επιφύλαξη δήλωση για συμμόρφωση προς τα Δ.Π.Χ.Α.,

(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 Δ.Π.Χ.Α., ή

(γ) παρουσίασε οικονομικές καταστάσεις κατά το προηγούμενο έτος που περιείχαν ρητή και χωρίς επιφυλάξεις δήλωση για συμμόρφωση προς τα Δ.Π.Χ.Α., έστω και αν οι ελεγκτές διατύπωσαν παρατήρηση στην έκθεση του ελέγχου τους για αυτές τις οικονομικές καταστάσεις.

▼M36

4A Παρά τις απαιτήσεις των παραγράφων 2 και 3, μια οντότητα που εφάρμοσε τα ΔΠΧΑ για προγενέστερη περίοδο αναφοράς, της οποίας ωστόσο οι τελευταίες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις δεν περιλάμβαναν ρητή και ανεπιφύλακτη δήλωση συμμόρφωσης με τα ΔΠΧΑ, θα πρέπει είτε να εφαρμόσει το παρόν ΔΠΧΑ είτε να εφαρμόσει τα ΔΠΧΑ αναδρομικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 *Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη*, ως εάν η οντότητα να μην είχε σταματήσει ποτέ να εφαρμόζει τα ΔΠΧΑ.

4B Όταν μια οντότητα δεν επιλέξει να εφαρμόσει το παρόν ΔΠΧΑ σύμφωνα με την παράγραφο 4Α, θα πρέπει ωστόσο να εφαρμόσει τις απαιτήσεις γνωστοποίησης των παραγράφων 23Α–23Β του ΔΠΧΑ 1, επιπρόσθετα προς τις απαιτήσεις γνωστοποίησης του ΔΛΠ 8.

▼M16

5 Το παρόν Δ.Π.Χ.Α. δεν εφαρμόζεται σε περιπτώσεις μεταβολής λογιστικών πολιτικών που έγιναν από οικονομική οντότητα που ήδη εφαρμόζει τα Δ.Π.Χ.Α. Οι μεταβολές αυτές αποτελούν αντικείμενο:

(α) των απαιτήσεων σχετικά με μεταβολές επί των λογιστικών πολιτικών του Δ.Λ.Π. 8 *Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη*, και

(β) των συγκεκριμένων μεταβατικών διατάξεων που περιέχονται σε άλλα Δ.Π.Χ.Α.

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ

Εναρκτήρια κατάσταση οικονομικής θέσης σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α.

6 Μια οικονομική οντότητα θα καταρτίσει και θα παρουσιάσει μια *εναρκτήρια κατάσταση οικονομικής θέσης σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α.* κατά την *ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Α.* Αυτό θα είναι το σημείο έναρξης της λογιστικής της σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α.

Λογιστικές πολιτικές

7 Μια οικονομική οντότητα θα χρησιμοποιήσει τις ίδιες λογιστικές πολιτικές στην εναρκτήρια κατάσταση οικονομικής θέσης σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α. και για όλες τις περιόδους που παρουσιάζονται στις πρώτες οικονομικές καταστάσεις της καταρτισμένες σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α. Οι λογιστικές πολιτικές αυτές θα συμμορφώνονται με κάθε Δ.Π.Χ.Α. που ισχύει κατά τη λήξη της πρώτης περιόδου αναφοράς της οικονομικής οντότητας σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., με εξαίρεση τα καθοριζόμενα στις παραγράφους 13-19 και τα Προσαρτήματα Β-Ε.

8 Μια οικονομική οντότητα δεν θα εφαρμόζει διαφορετικές εκδόσεις των Δ.Π.Χ.Α. που ίσχυαν σε προγενέστερες ημερομηνίες. Μια οικονομική μπορεί να εφαρμόσει ένα νέο Δ.Π.Χ.Α. το οποίο δεν είναι ακόμη υποχρεωτικής εφαρμογής αν επιτρέπεται η εφαρμογή του ενωρίτερα.

▼M16

Παράδειγμα: Συνεπής εφαρμογή της τελευταίας έκδοσης των Δ.Π.Χ.Α.

Πλαίσιο

Η ημερομηνία αναφοράς της οικονομικής οντότητας Α για την πρώτη περίοδο αναφοράς σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α. είναι η 31η Δεκεμβρίου 20Χ5. Η οικονομική οντότητα Α αποφασίζει να παρουσιάσει συγκριτική πληροφόρηση για ένα μόνο έτος σε αυτές τις οικονομικές καταστάσεις (βλέπε παράγραφο 21). Κατά συνέπεια, η ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Α. είναι η έναρξη των εργασιών της 1ης Ιανουαρίου 20Χ4 (ή ισοδύναμα το κλείσιμο των εργασιών την 31η Δεκεμβρίου 20Χ3). Η οικονομική οντότητα Α παρουσίαζε οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τις προηγούμενες Γ.Π.Λ.Α. σε ετήσια βάση μέχρι την 31η Δεκεμβρίου κάθε έτους, μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 20Χ4.

Εφαρμογή των απαιτήσεων

Η οικονομική οντότητα Α απαιτείται να εφαρμόσει τα Δ.Π.Χ.Α. τα οποία ισχύουν για τις περιόδους που λήγουν την 31η Δεκεμβρίου 20Χ5 στην:

(α) Κατάρτιση και παρουσίαση της εναρκτήριας κατάστασης οικονομικής θέσης σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α. κατά την 1η Ιανουαρίου 20Χ4, και

(β) κατάρτιση και παρουσίαση της κατάστασης οικονομικής θέσης την 31η Δεκεμβρίου 20Χ5 (συμπεριλαμβανομένων των συγκριτικών ποσών του 20Χ4), της κατάστασης συνολικών εσόδων, της κατάστασης μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων και της κατάστασης ταμειακών ροών για το έτος που λήγει την 31η Δεκεμβρίου 20Χ5 (συμπεριλαμβανομένων των συγκριτικών ποσών για το 20Χ4 και των γνωστοποιήσεων (συμπεριλαμβανομένης της συγκριτικής πληροφόρησης για το 20Χ4).

Εφόσον ένα νέο Δ.Π.Χ.Α. δεν είναι ακόμη υποχρεωτικό αλλά επιτρέπει την εφαρμογή του ενωρίτερα, η οικονομική οντότητα Α επιτρέπεται αλλά δεν υποχρεούται να εφαρμόσει αυτό το Δ.Π.Χ.Α. στις πρώτες οικονομικές της καταστάσεις καταρτισμένες σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α.

9 Οι μεταβατικές διατάξεις άλλων Δ.Π.Χ.Α. αφορούν μεταβολές στις λογιστικές πολιτικές μιας οικονομικής οντότητας που χρησιμοποιεί ήδη τα Δ.Π.Χ.Α. Δεν εφαρμόζονται *από τους υιοθετούντες για πρώτη* φορά τα Δ.Π.Χ.Α. κατά τη μετάβασή τους σε αυτά, με εξαίρεση τα καθοριζόμενα στα Προσαρτήματα Β-Ε.

10 Με εξαίρεση τα καθοριζόμενα στις παραγράφους 13-19 και τα Προσαρτήματα Β-Ε, στην εναρκτήρια κατάσταση οικονομικής θέσης σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α. μια οικονομική οντότητα πρέπει:

(α) να αναγνωρίσει όλα τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις των οποίων η αναγνώριση απαιτείται από τα Δ.Π.Χ.Α.,

(β) να μην αναγνωρίζει στοιχεία ως περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις αν τα Δ.Π.Χ.Α. δεν επιτρέπουν τέτοια αναγνώριση,

(γ) να επαναταξινομεί περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις ή συστατικά στοιχεία των ιδίων κεφαλαίων που αναγνώρισε ως ενός τύπου τέτοια, σύμφωνα με τις προηγούμενες Γ.Π.Λ.Α., στο διαφορετικό τύπο που απαιτείται σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., και

(δ) να εφαρμόζει τα Δ.Π.Χ.Α. στην επιμέτρηση όλων των αναγνωρισμένων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων.

11 Οι λογιστικές πολιτικές που χρησιμοποιεί μια οικονομική οντότητα στην εναρκτήρια κατάσταση οικονομικής θέσης σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α. μπορεί να διαφέρουν από εκείνες που χρησιμοποίησε κατά την ίδια ημερομηνία εφαρμόζοντας τις προηγούμενες Γ.Π.Λ.Α. Οι προκύπτουσες προσαρμογές απορρέουν από γεγονότα και συναλλαγές πριν την ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Α. Συνεπώς, η οικονομική οντότητα θα αναγνωρίζει τις προσαρμογές αυτές απευθείας στα κέρδη εις νέον (ή αν αρμόζει, σε άλλη κατηγορία των ιδίων κεφαλαίων) κατά την ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Α.

▼M16

12 Το παρόν Δ.Π.Χ.Α. καθιερώνει δύο κατηγορίες εξαιρέσεων στην αρχή ότι η εναρκτήρια κατάσταση οικονομικής θέσης μιας οικονομικής οντότητας σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α. θα συμμορφώνεται προς κάθε Δ.Π.Χ.Α.:

(α) Το Προσάρτημα Β απαγορεύει την αναδρομική εφαρμογή κάποιων θεμάτων που αναφέρονται σε άλλα Δ.Π.Χ.Α.,

(β) Τα Προσαρτήματα Γ-Ε παρέχουν εξαιρέσεις από κάποιες απαιτήσεις άλλων Δ.Π.Χ.Α.

Εξαιρέσεις στην αναδρομική εφαρμογή άλλων Δ.Π.Χ.Α.

13 Το παρόν Δ.Π.Χ.Α. απαγορεύει την αναδρομική εφαρμογή κάποιων θεμάτων που αναφέρονται σε άλλα Δ.Π.Χ.Α. Οι εξαιρέσεις αυτές παρατίθενται στις παραγράφους 14-17 και στο Προσάρτημα Β.

Εκτιμήσεις

14 Οι εκτιμήσεις μιας οικονομικής οντότητας σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α. κατά την ημερομηνία μετάβασης σε αυτά θα είναι συνεπείς με τις εκτιμήσεις που έγιναν για την ίδια ημερομηνία σύμφωνα με προηγούμενα Γ.Π.Λ.Α. (μετά τις προσαρμογές για την απεικόνιση οποιωνδήποτε διαφορών στις λογιστικές πολιτικές), εκτός αν υπάρχουν αντικειμενικές αποδείξεις ότι οι εκτιμήσεις αυτές ήταν λανθασμένες.

15 Μια οικονομική οντότητα μπορεί να λάβει πληροφορίες σχετικά με τις εκτιμήσεις που έγιναν σύμφωνα με προηγούμενα Γ.Π.Λ.Α. μετά την ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Α. Σύμφωνα με την παράγραφο 14, η οικονομική οντότητα θα αντιμετωπίσει τη λήψη των πληροφοριών αυτών με τον ίδιο τρόπο όπως για τα γεγονότα μετά την ημερομηνία αναφοράς του Δ.Λ.Π. 10 *Γεγονότα μετά την Ημερομηνία Αναφοράς* για τα οποία δεν απαιτείται προσαρμογή. Για παράδειγμα, ας υποτεθεί ότι η ημερομηνία μετάβασης μιας οικονομικής οντότητας στα Δ.Π.Χ.Α. είναι η 1η Ιανουαρίου 20Χ4 και νέες πληροφορίες την 15η Ιουλίου 20Χ4 απαιτούν την αναθεώρηση μιας εκτίμησης που έγινε σύμφωνα με τις προηγούμενες Γ.Π.Λ.Α. κατά την 31η Δεκεμβρίου 20Χ3. Η οικονομική οντότητα δεν θα απεικονίσει τις νέες πληροφορίες στην εναρκτήρια κατάσταση οικονομικής θέσης σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α. (εκτός αν οι εκτιμήσεις απαιτούν προσαρμογή για οποιεσδήποτε διαφορές στις λογιστικές πολιτικές ή υπάρχουν αντικειμενικές αποδείξεις ότι οι εκτιμήσεις ήταν λανθασμένες). Όμως, η οικονομική οντότητα θα παρουσιάσει τη νέα πληροφόρηση στα αποτελέσματα (ή, αν αρμόζει, στα λοιπά συνολικά έσοδα) για το έτος που έληξε την 31η Δεκεμβρίου 20Χ4.

16 Μια οικονομική οντότητα μπορεί να απαιτείται να κάνει εκτιμήσεις σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α. κατά την ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Α., οι οποίες δεν απαιτούνταν να γίνουν κατά την ημερομηνία αυτή σύμφωνα με τις προηγούμενες Γ.Π.Λ.Α. Προκειμένου να υπάρξει συνέπεια με το Δ.Λ.Π. 10, οι εκτιμήσεις αυτές, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., θα απεικονίζουν τις συνθήκες που επικρατούσαν κατά την ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Α. Ειδικότερα, οι εκτιμήσεις, κατά την ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Α., για τιμές της αγοράς, επιτόκια ή συναλλαγματικές ισοτιμίες, θα απεικονίζουν τις συνθήκες της αγοράς κατά την ημερομηνία εκείνη.

17 Οι παράγραφοι 14-16 εφαρμόζονται στην εναρκτήρια κατάσταση οικονομικής θέσης σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α. Εφαρμόζονται επίσης για την περίοδο που παρέχεται συγκριτική πληροφόρηση στις πρώτες οικονομικές καταστάσεις καταρτισμένες σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α. μιας οικονομικής οντότητας, στην οποία περίπτωση η αναφορά στην ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Α. αντικαθίσταται με αναφορά στο τέλος της περιόδου για την οποία παρέχεται συγκριτική πληροφόρηση.

▼M16

Εξαιρέσεις από άλλα Δ.Π.Χ.Α.

18 Μια οικονομική οντότητα μπορεί να επιλέξει να χρησιμοποιήσει μία ή περισσότερες εξαιρέσεις που περιλαμβάνονται στα Προσαρτήματα Γ-Ε. Η οικονομική οντότητα δεν θα εφαρμόζει τις εξαιρέσεις αυτές σε άλλα στοιχεία κατ' αναλογία.

▼M33

_____

▼M16

ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΚΑΙ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ

20 Το παρόν Δ.Π.Χ.Α. δεν παρέχει εξαιρέσεις από τις απαιτήσεις άλλων Δ.Π.Χ.Α. σε θέματα παρουσίασης και γνωστοποιήσεων.

Συγκριτική πληροφόρηση

▼M36

21 Οι πρώτες οικονομικές καταστάσεις μιας οντότητας, καταρτισμένες βάσει των ΔΠΧΑ, περιλαμβάνουν, κατ' ελάχιστον, τρεις καταστάσεις οικονομικής θέσης, δύο καταστάσεις αποτελεσμάτων και λοιπών συνολικών εσόδων, δύο χωριστές καταστάσεις αποτελεσμάτων (κατά περίπτωση), δύο καταστάσεις ταμειακών ροών και δύο καταστάσεις μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων, καθώς και τις σχετικές σημειώσεις, συμπεριλαμβανομένης συγκριτικής πληροφόρησης για όλες τις παρουσιαζόμενες καταστάσεις.

▼M16

Συγκριτική πληροφόρηση που δεν είναι σύμμορφη με τα Δ.Π.Χ.Α. και ιστορικές περιλήψεις

22 Μερικές οικονομικές οντότητες παρουσιάζουν ιστορικές περιλήψεις επιλεγμένων δεδομένων για περιόδους πριν την πρώτη περίοδο κατά την οποία παρουσιάζουν πλήρη συγκριτική πληροφόρηση σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α. Το παρόν Δ.Π.Χ.Α. δεν απαιτεί οι περιλήψεις αυτές να συμμορφώνονται με τις απαιτήσεις αναγνώρισης και επιμέτρησης των Δ.Π.Χ.Α. Επιπρόσθετα, ορισμένες οντότητες παρουσιάζουν συγκριτική πληροφόρηση σύμφωνα με τις προηγούμενες Γ.Π.Λ.Α. καθώς και τη συγκριτική πληροφόρηση που απαιτείται από το Δ.Λ.Π. 1. Σε οποιεσδήποτε οικονομικές καταστάσεις που περιλαμβάνουν ιστορικές περιλήψεις ή συγκριτική πληροφόρηση σύμφωνα με τις προηγούμενες Γ.Π.Λ.Α., μια οικονομική οντότητα:

(α) θα επισημαίνει με τον πλέον εμφανή τρόπο ότι η πληροφόρηση σύμφωνα με προηγούμενες Γ.Π.Λ.Α. δεν έχει καταρτισθεί σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., και

(β) θα γνωστοποιεί τη φύση των βασικών προσαρμογών που θα απαιτούντο για τη συμμόρφωση με τα Δ.Π.Χ.Α. Δεν είναι αναγκαίο μια οικονομική οντότητα να ποσοτικοποιήσει τις προσαρμογές αυτές. Δεν είναι αναγκαίο μια οικονομική οντότητα να ποσοτικοποιήσει τις προσαρμογές αυτές.

Επεξήγηση της μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Α.

23 Μια οικονομική οντότητα θα επεξηγήσει τον τρόπο με τον οποίο η μετάβαση από τις προηγούμενες Γ.Π.Λ.Α. στα Δ.Π.Χ.Α. επηρέασε τη δημοσιοποιημένη οικονομική θέση, τη χρηματοοικονομική επίδοση και τις ταμειακές ροές της.

▼M36

23Α Μια οντότητα που εφάρμοσε τα ΔΠΧΑ για προγενέστερη περίοδο, όπως περιγράφεται στην παράγραφο 4Α, γνωστοποιεί τα εξής:

(α) τον λόγο για τον οποίο διέκοψε την εφαρμογή των ΔΠΧΑ, και

(β) τον λόγο για τον οποίο εφάρμοσε εκ νέου τα ΔΠΧΑ.

23Β Όταν μια οντότητα, σύμφωνα με την παράγραφο 4Α, δεν επιλέξει να εφαρμόσει το ΔΠΧΑ 1, εξηγεί τους λόγους για τους οποίους επέλεξε να εφαρμόσει τα ΔΠΧΑ, ως εάν να μην είχε σταματήσει ποτέ να εφαρμόζει τα ΔΠΧΑ.

▼M16

Συμφωνίες

24 Για τη συμμόρφωση με τα οριζόμενα στην παράγραφο 23, οι πρώτες οικονομικές καταστάσεις καταρτισμένες σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α. μιας οικονομικής οντότητας θα περιλαμβάνουν:

(α) συμφωνίες των ιδίων κεφαλαίων που δημοσιοποιήθηκαν σύμφωνα με τις προηγούμενες Γ.Π.Λ.Α. με τα ίδια κεφάλαια σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α. στις ακόλουθες ημερομηνίες:

(i) την ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Α., και

(ii) τη λήξη της τελευταίας περιόδου για τη οποία παρουσιάσθηκαν οι πιο πρόσφατες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής οντότητας σύμφωνα με τις προηγούμενες Γ.Π.Λ.Α.

(β) συμφωνία των συνολικών εσόδων σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α. για την τελευταία περίοδο των πιο πρόσφατων ετήσιων οικονομικών καταστάσεων της οικονομικής οντότητας. Το σημείο έναρξης εκείνης της συμφωνίας θα είναι το σύνολο των συνολικών εσόδων σύμφωνα με τις προηγούμενες Γ.Π.Λ.Α. για την ίδια περίοδο ή, αν μια οικονομική οντότητα δεν είχε αναφέρει τέτοιο σύνολο, τα αποτελέσματα σύμφωνα με τις προηγούμενες Γ.Π.Λ.Α.,

(γ) εάν η οικονομική οντότητα αναγνώρισε ή αντέστρεψε οποιεσδήποτε ζημίες απομείωσης για πρώτη φορά κατά την κατάρτιση της εναρκτήριας κατάστασης οικονομικής θέσης σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., τις γνωστοποιήσεις που θα απαιτούσε το Δ.Λ.Π. 36 *Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων*, εάν η οικονομική οντότητα είχε αναγνωρίσει τις εν λόγω ζημίες απομείωσης ή είχε αναστρέψει την αναγνώρισή τους κατά την περίοδο που ξεκινάει η ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Α.

25 Οι συμφωνίες που απαιτούνται από τις παραγράφους 24(α) και (β) θα παρέχουν επαρκείς λεπτομέρειες ώστε να καταστήσουν τους χρήστες ικανούς να κατανοήσουν τις σημαντικές προσαρμογές στην κατάσταση οικονομικής θέσης και την κατάσταση συνολικών εσόδων. Εάν μια οικονομική οντότητα παρουσίασε κατάσταση ταμειακών ροών σύμφωνα με τις προηγούμενες Γ.Π.Λ.Α. της, θα παράσχει επίσης επεξηγήσεις για τις σημαντικές προσαρμογές στην κατάσταση ταμειακών ροών.

26 Εφόσον μια οικονομική οντότητα λάβει γνώση λαθών που έγιναν σύμφωνα με τις προηγούμενες Γ.Π.Λ.Α., στις συμφωνίες που απαιτούνται από τις παραγράφους 24(α) και (β) θα γίνεται διάκριση μεταξύ της διόρθωσης αυτών των λαθών και των μεταβολών σε λογιστικές πολιτικές.

▼M29

27 Το ΔΛΠ 8 δεν εφαρμόζεται στις μεταβολές στις λογιστικές πολιτικές που πραγματοποιεί μια οικονομική οντότητα όταν υιοθετεί τα ΔΠΧΑ ή στις μεταβολές στις εν λόγω πολιτικές παρά μόνον μετά την παρουσίαση των πρώτων οικονομικών καταστάσεων της οικονομικής οντότητας που έχουν καταρτιστεί σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ. Συνεπώς, οι απαιτήσεις του ΔΛΠ 8 σχετικά με τις μεταβολές των λογιστικών πολιτικών δεν εφαρμόζονται στις πρώτες οικονομικές καταστάσεις που μια οικονομική οντότητα καταρτίζει σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ.

27Α Εάν, κατά την περίοδο που καλύπτεται από τις πρώτες οικονομικές καταστάσεις που έχει καταρτίσει σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ, μια οικονομική οντότητα αλλάξει τις λογιστικές πολιτικές της ή την εκ μέρους της χρήση των εξαιρέσεων που περιλαμβάνονται στο παρόν ΔΠΧΑ, επεξηγεί τις μεταβολές μεταξύ της πρώτης ενδιάμεσης οικονομικής κατάστασης της που έχει καταρτίσει σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ και των πρώτων οικονομικών καταστάσεών της που έχει καταρτίσει σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ, με βάση την παράγραφο 23, και ενημερώνει τις συμφωνίες που απαιτούνται από την παράγραφο 24 (α) και (β).

▼M16

28 Εάν μια οικονομική οντότητα δεν παρουσίασε οικονομικές καταστάσεις για προηγούμενες περιόδους, οι πρώτες οικονομικές καταστάσεις της καταρτισμένες σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α. θα γνωστοποιούν το γεγονός αυτό.

▼**M16**

Προσδιορισμός χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων

▼**M53**

29 Μια οικονομική οντότητα επιτρέπεται να προσδιορίσει ένα προγενέστερα αναγνωρισμένο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ως χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο επιμετρούμενο στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων σύμφωνα με την παράγραφο Δ19Α. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί κατά την ημερομηνία του προσδιορισμού την εύλογη αξία των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που προσδιορίστηκαν με τον τρόπο αυτό, καθώς και την κατάταξη και τη λογιστική αξία τους στις προηγούμενες οικονομικές καταστάσεις.

29Α Μια οικονομική οντότητα επιτρέπεται να προσδιορίσει μια προγενέστερα αναγνωρισμένη χρηματοοικονομική υποχρέωση ως χρηματοοικονομική υποχρέωση επιμετρούμενη στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων σύμφωνα με την παράγραφο Δ19. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί κατά την ημερομηνία του προσδιορισμού την εύλογη αξία των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων που προσδιορίστηκαν με τον τρόπο αυτό, καθώς και την κατάταξη και τη λογιστική αξία τους στις προηγούμενες οικονομικές καταστάσεις.

▼**M16**

Η χρήση της εύλογης αξίας ως τεκμαιρομένου κόστους

▼**M54**

30 Εάν, στην εναρκτήρια κατάσταση οικονομικής θέσης της, σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ, μια οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί την εύλογη αξία ως *τεκμαιρόμενο κόστος* για ένα στοιχείο των ενσώματων παγίων, μια επένδυση σε ακίνητα, ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο ή ένα περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης (βλέπε παραγράφους Δ5 και Δ7), στις πρώτες οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής οντότητας που καταρτίζονται σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ θα γνωστοποιούνται για κάθε κονδύλιο της εναρκτήριας κατάστασης οικονομικής θέσης σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ:

▼**M16**

(α) το σύνολο αυτών των εύλογων αξιών, και

(β) η συνολική προσαρμογή στις λογιστικές αξίες που παρουσιάζει σύμφωνα με τις προηγούμενες Γ.Π.Λ.Α.

Η χρήση του τεκμαιρόμενου κόστους για επενδύσεις σε θυγατρικές, ►**M32** *κοινοπραξίες* ◄ *και συγγενείς επιχειρήσεις*

31 Ομοίως, εάν μια οικονομική οντότητα κάνει χρήση ενός τεκμαιρόμενου κόστους για θυγατρική, ►**M32** κοινοπραξία ◄ στην εναρκτήρια κατάσταση οικονομικής θέσης σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α. στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις της (βλέπε παράγραφο Δ15), οι πρώτες ατομικές οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α. της οικονομικής οντότητας θα αναφέρουν:

(α) το συγκεντρωτικό τεκμαιρόμενο κόστος αυτών των επενδύσεων των οποίων το τεκμαιρόμενο κόστος είναι η λογιστική αξία τους σύμφωνα με τις προηγούμενες Γ.Π.Λ.Α,

(β) το συγκεντρωτικό τεκμαιρόμενο κόστος αυτών των επενδύσεων των οποίων το τεκμαιρόμενο κόστος είναι η εύλογη αξία τους, και

(γ) η συνολική προσαρμογή στις λογιστικές αξίες που δημοσιοποιήθηκαν σύμφωνα με τις προηγούμενες Γ.Π.Λ.Α.

▼**M24**

Χρήση τεκμαιρόμενου κόστους για περιουσιακά στοιχεία πετρελαίου και φυσικού αερίου

31Α Εάν μια οντότητα χρησιμοποιεί την εξαίρεση στην παράγραφο D8A(b) για περιουσιακά στοιχεία πετρελαίου και φυσικού αερίου, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό και τη βάση στην οποία επιμερίστηκαν οι λογιστικές αξίες που καθορίστηκαν σύμφωνα με προηγούμενες ΓΠΛΑ.

▼**M29**

Χρήση του τεκμαιρόμενου κόστους για δραστηριότητες των οποίων οι τιμές υπόκεινται σε ρύθμιση

31Β Εάν μια οντότητα χρησιμοποιεί την εξαίρεση στην παράγραφο Δ8Β για δραστηριότητες των οποίων οι τιμές υπόκεινται σε ρύθμιση, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό και τη βάση στην οποία καθορίστηκαν οι λογιστικές αξίες σύμφωνα με προηγούμενες ΓΠΛΑ.

▼**M33**

Χρήση του τεκμαιρόμενου κόστους μετά από σοβαρό υπερπληθωρισμό

31Γ Εάν μια οικονομική οντότητα επιλέξει να επιμετρήσει τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις στην εύλογη αξία και να χρησιμοποιήσει την αξία αυτή ως το τεκμαιρόμενο κόστος στην εναρκτήρια κατάσταση της οικονομικής της θέσης κατά τα ΔΠΧΑ λόγω σοβαρού υπερπληθωρισμού (βλ. παραγράφους Δ26-Δ30), οι πρώτες οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής οντότητας σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ γνωστοποιούν επεξήγηση του πώς και γιατί η οικονομική οντότητα είχε, και στη συνέχεια έπαψε να έχει νόμισμα λειτουργίας με αμφότερα τα ακόλουθα χαρακτηριστικά:

α) δεν υπάρχει αξιόπιστος γενικός δείκτης τιμών στη διάθεση όλων των οικονομικών οντοτήτων με συναλλαγές και υπόλοιπα στο νόμισμα.

β) δεν υπάρχει ανταλλαξιμότητα μεταξύ του νομίσματος και ενός σχετικά σταθερού ξένου νομίσματος.

▼**M16**

Ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις

▼**M29**

32 Εφόσον μια οικονομική οντότητα παρουσιάσει μια ενδιάμεση οικονομική κατάσταση σύμφωνα με το ΔΛΠ 34 για μέρος της περιόδου που καλύφθηκε από τις πρώτες οικονομικές καταστάσεις της καταρτισμένες σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ, προκειμένου να συμμορφωθεί με τα οριζόμενα στην παράγραφο 23, θα πρέπει πέραν των απαιτήσεων του ΔΛΠ 34 να συμμορφωθεί και με τα επόμενα:

α) Εφόσον μια οικονομική οντότητα 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 τις προηγούμενες ΓΠΛΑ στη λήξη της εν λόγω συγκρίσιμης ενδιάμεσης περιόδου με τα ίδια κεφάλαιά της σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ, της ημερομηνίας εκείνης· και

(ii) των συγκεντρωτικών συνολικών εσόδων της σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ για εκείνη την συγκρίσιμη ενδιάμεση περίοδο (της περιόδου και σωρευτικά μέχρι το τέλος της περιόδου). Το σημείο έναρξης εκείνης της συμφωνίας θα είναι τα συγκεντρωτικά συνολικά έσοδα σύμφωνα με τις προηγούμενες ΓΠΛΑ για εκείνη την περίοδο ή, αν μια οικονομική οντότητα δεν είχε αναφέρει τέτοιο σύνολο, τα αποτελέσματα σύμφωνα με τις προηγούμενες ΓΠΛΑ.

β) Εκτός των συμφωνιών που απαιτούνται από το στοιχείο α), η πρώτη ενδιάμεση οικονομική κατάσταση μιας οικονομικής οντότητας σύμφωνα με το ΔΛΠ 34 για μέρος της περιόδου που καλύπτεται από τις πρώτες οικονομικές καταστάσεις της καταρτισμένες σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ, θα περιέχει τις συμφωνίες που περιγράφονται στην παράγραφο 24 στοιχεία α) και β) (συμπληρωμένες με τις λεπτομέρειες που απαιτούνται από τις παραγράφους 25 και 26) ή παραπομπή σε άλλο δημοσιοποιημένο έγγραφο το οποίο περιέχει τις συμφωνίες αυτές.

▼**M29**

γ) Εάν μια οικονομική οντότητα αλλάξει τις λογιστικές πολιτικές της ή την εκ μέρους της χρήση των εξαιρέσεων που περιλαμβάνονται στο παρόν ΔΠΧΑ, επεξηγεί τις μεταβολές σε κάθε τέτοια ενδιάμεση οικονομική κατάσταση, σύμφωνα με την παράγραφο 23, και ενημερώνει τις συμφωνίες που απαιτούνται από τα (α) και (β).

▼**M16**

33 Το Δ.Λ.Π. 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 Δ.Λ.Π. 34 απαιτεί επίσης η οικονομική οντότητα να γνωστοποιεί «κάθε γεγονός ή συναλλαγή που είναι ουσιώδη για την 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 τις προηγούμενες Γ.Π.Λ.Α., στην ενδιάμεση οικονομική κατάσταση θα γνωστοποιούνται οι πληροφορίες αυτές ή θα περιλαμβάνεται μια παραπομπή σε άλλο δημοσιοποιημένο έγγραφο που περιέχει τις πληροφορίες αυτές.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

34 Μια οικονομική οντότητα απαιτείται να εφαρμόσει το Δ.Π.Χ.Α. εάν οι πρώτες οικονομικές καταστάσεις καταρτισμένες σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α. αφορούν περίοδο που ξεκινά την ή μετά από την 1η Ιουλίου 2009. Επιτρέπεται η εφαρμογή ενωρίτερα.

35 Μια οικονομική οντότητα θα εφαρμόσει τις τροποποιήσεις των παραγράφων Δ1 (ιδ) και Δ23 για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιουλίου 2009. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει το Δ.Λ.Π. 23 *Κόστος Δανεισμού* (όπως τροποποιήθηκε το 2007) σε προγενέστερη περίοδο, οι τροποποιήσεις αυτές θα εφαρμοστούν και σε εκείνη την προγενέστερη περίοδο.

36 Το Δ.Π.Χ.Α. 3 *Συνενώσεις Επιχειρήσεων* (όπως τροποποιήθηκε το 2008) τροποποίησε τις παραγράφους 19, Γ1 και Γ4 (στ) και (ζ). Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει το Δ.Π.Χ.Α. 3 (όπως τροποποιήθηκε το 2008) σε προγενέστερη περίοδο, οι τροποποιήσεις αυτές θα εφαρμοστούν και σε εκείνη την προγενέστερη περίοδο.

37 Το Δ.Λ.Π. 27 *Ενοποιημένες και Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις* (όπως τροποποιήθηκε το 2008) τροποποίησε τις παραγράφους 13 και Β7. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει το Δ.Λ.Π. 27 (όπως τροποποιήθηκε το 2008) σε προγενέστερη περίοδο, οι τροποποιήσεις αυτές θα εφαρμοστούν και σε εκείνη την προγενέστερη περίοδο.

38 *Κόστος Επένδυσης σε μια Θυγατρική, από Κοινού Ελεγχόμενη Οικονομική οντότητα ή Συγγενή Επιχείρηση* (Τροποποιήσεις του Δ.Π.Χ.Α. 1 και του Δ.Λ.Π. 27) που εκδόθηκε τον Μάιο του 2008, προστέθηκαν οι παράγραφοι 31, Δ1(ζ), Δ14 και Δ15). Μια οικονομική οντότητα θα εφαρμόσει τις παραγράφους αυτές για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιουλίου 2009. Επιτρέπεται η εφαρμογή νωρίτερα. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις παραγράφους για προγενέστερη περίοδο, θα γνωστοποιείται το γεγονός αυτό.

39 Η παράγραφος Β7 τροποποιήθηκε από τις *Βελτιώσεις στα Δ.Π.Χ.Α.* που εκδόθηκαν τον Μάιο του 2008. Μια οικονομική οντότητα θα εφαρμόσει τις τροποποιήσεις αυτές για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιουλίου 2009. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει το Δ.Λ.Π. 27 (όπως τροποποιήθηκε το 2008) σε προγενέστερη περίοδο, οι τροποποιήσεις αυτές θα εφαρμοστούν και σε εκείνη την προγενέστερη περίοδο.

▼**M24**

39Α Με τις *Πρόσθετες Εξαιρέσεις για τους Υιοθετούντες για Πρώτη Φορά* (τροποποιήσεις στο ΔΠΧΑ 1), που εκδόθηκαν τον Ιούλιο 2009, προστέθηκαν οι παράγραφοι 31Α, Δ8Α, Δ9Α και Δ21Α και τροποποιήθηκε η παράγραφος Δ1(γ), (δ) και (ιβ). Οι τροποποιήσεις τίθενται σε εφαρμογή από οντότητες για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2010 ή αργότερα. Επιτρέπεται η προγενέστερη εφαρμογή. Αν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις τροποποιήσεις αυτές για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼**M25**

39Γ Με την *Περιορισμένη Εξαίρεση από τις Συγκριτικές Γνωστοποιήσεις βάσει του ΔΠΧΑ 7 για τους Υιοθετούντες για Πρώτη Φορά* (τροποποίηση στο ΔΠΧΑ 1), που εκδόθηκε τον Ιανουάριο του 2010, προστέθηκε η παράγραφος Ε3. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτή την τροποποίηση για τις ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιουλίου 2010 ή αργότερα. Επιτρέπεται η προγενέστερη εφαρμογή. Αν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει την τροποποίηση για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼**M29**

39Ε *Οι βελτιώσεις στα ΔΠΧΑ* που εκδόθηκαν τον Μάιο του 2010 πρόσθεσαν τις παραγράφους 27Α, 31Β και Δ8Β και τροποποίησαν τις παραγράφους 27, 32, Δ1(γ) και Δ8. Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν τις τροποποιήσεις αυτές για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2011 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Αν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις τροποποιήσεις αυτές για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό. Οι οικονομικές οντότητες που υιοθέτησαν τα ΔΠΧΑ σε περιόδους πριν από την ημερομηνία έναρξης ισχύος του ΔΠΧΑ 1 ή έχουν εφαρμόσει το ΔΠΧΑ 1 σε προγενέστερη περίοδο επιτρέπεται να εφαρμόσουν την τροποποίηση στην παράγραφο Δ8 αναδρομικά για την πρώτη ετήσια περίοδο μετά την ημερομηνία έναρξης ισχύος της τροποποίησης. Μια οντότητα που εφαρμόζει την παράγραφο Δ8 αναδρομικά γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼**M59**

39ΣΤ [Διαγράφηκε]

▼**M33**

39Η Το έγγραφο με τίτλο *Σοβαρός υπερπληθωρισμός και άρση καθορισμένων ημερομηνιών για υιοθετούντες για πρώτη φορά* (Τροποποιήσεις του ΔΠΧΑ 1), που εκδόθηκε στις 10 Δεκεμβρίου 2010, τροποποιεί τις παραγράφους Β2, Δ1 και Δ20 και προσθέτει τις παραγράφους 31Γ και Δ26-Δ30. Οι τροποποιήσεις τίθενται σε εφαρμογή από οντότητες για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιουλίου 2011 ή αργότερα. Επιτρέπεται η προγενέστερη εφαρμογή.

▼**M32**

39Θ Το ΔΠΧΑ 10 *Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις* και το ΔΠΧΑ 11 *Κοινές ρυθμίσεις*, τα οποία εκδόθηκε τον Μάιο 2011, τροποποίησαν τις παραγράφους 31, Β7, Γ1, Δ1, Δ14 και Δ15 και συμπλήρωσαν την παράγραφο Δ31. Μια οικονομική οντότητα θα εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις όταν εφαρμόζει τα ΔΠΧΑ 10 και ΔΠΧΑ 11.

▼**M33**

39Ι Το ΔΠΧΑ 13 *Επιμέτρηση εύλογης αξίας,* το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2011 προβλέπει διαγραφή της παραγράφου 19, τροποποίηση στον ορισμό της εύλογης αξίας στο προσάρτημα Α και τροποποίηση των παραγράφων Δ15 και Δ20. Μια οντότητα θα πρέπει να εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 13.

▼**M31**

39ΙΑ Η *Παρουσίαση των στοιχείων των λοιπών συνολικών εσόδων* (τροποποιήσεις στο Δ.Λ.Π. 1), που εκδόθηκε τον Ιούνιο 2011, τροποποίησε την παράγραφο 21. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την τροποποίηση αυτή όταν εφαρμόζει το ΔΛΠ 1, όπως τροποποιήθηκε τον Ιούνιο του 2011.

▼**M59**

39ΙΒ Με το ΔΛΠ 19 *Παροχές σε εργαζομένους* (όπως τροποποιήθηκε τον Ιούνιο του 2011) τροποποιήθηκε η παράγραφος Δ1 και διαγράφηκαν οι παράγραφοι Δ10 και Δ11. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές όταν εφαρμόζει το ΔΛΠ 19 (όπως τροποποιήθηκε τον Ιούνιο του 2011).

▼**M33**

39ΙΓ Η ΕΔΔΠΧΑ 20 Κόστος αποκάλυψης στη φάση της παραγωγής σε *ορυχείο επιφανείας* προσέθεσε την παράγραφο Δ32 και τροποποίησε την παράγραφο Δ1. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση όταν εφαρμόζει την ΕΔΔΠΧΑ 20.

▼**M35**

39ΙΔ Με τα *Κρατικά Δάνεια* (τροποποιήσεις στο ΔΠΧΑ 1), που εκδόθηκαν τον Μάρτιο του 2012, προστέθηκαν οι παράγραφοι Β1(στ) και Β10-Β12. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις παραγράφους αυτές για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2013 ή μεταγενέστερα. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται.

39ΙΕ Οι παράγραφοι Β10 και Β11 αναφέρονται στο ΔΠΧΑ 9. Εάν μια οντότητα εφαρμόζει το παρόν ΔΠΧΑ αλλά δεν εφαρμόζει ακόμη το ΔΠΧΑ 9, οι παραπομπές των παραγράφων Β10 και Β11 στο ΔΠΧΑ 9 νοούνται ως παραπομπές στο ΔΛΠ 39 *Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Επιμέτρηση*.

▼**M36**

39ΙΣΤ Με τον κύκλο ετήσιων βελτιώσεων 2009–2011, που εκδόθηκε τον Μάιο του 2012, προστέθηκαν οι παράγραφοι 4Α–4Β και 23Α–23Β. Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν την εν λόγω τροποποίηση αναδρομικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 *Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη* για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2013 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Αν μια οντότητα εφαρμόσει την εν λόγω τροποποίηση για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

39ΙΖ Με τον *κύκλο ετήσιων βελτιώσεων 2009–2011*, που εκδόθηκε τον Μάιο του 2012, τροποποιήθηκε η παράγραφος Δ23. Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν την εν λόγω τροποποίηση αναδρομικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 *Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη* για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2013 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Αν μια οντότητα εφαρμόσει την εν λόγω τροποποίηση για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

39ΙΗ Με τον *κύκλο ετήσιων βελτιώσεων 2009–2011*, που εκδόθηκε το Μάιο του 2012, τροποποιήθηκε η παράγραφος 21. Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν την εν λόγω τροποποίηση αναδρομικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 *Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη* για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2013 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Αν μια οντότητα εφαρμόσει την εν λόγω τροποποίηση για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼**M37**

39S *Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, σχήματα υπό κοινό έλεγχο και γνωστοποίηση συμμετοχών σε άλλες οντότητες: Μεταβατικές καθοδηγήσεις* (τροποποιήσεις στο ΔΠΧΑ 10, ΔΠΧΑ 11 και ΔΠΧΑ 12), που εκδόθηκαν τον Ιούνιο του 2012, τροποποίησαν την παράγραφο Δ31. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την τροποποίηση αυτή όταν εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 11 (όπως τροποποιήθηκε τον Ιούνιο του 2012).

▼**M59**

39Κ Με το έγγραφο *Εταιρείες επενδύσεων* (τροποποιήσεις του ΔΠΧΑ 10, ΔΠΧΑ 12 και ΔΛΠ 27), που εκδόθηκε τον Οκτώβριο του 2012, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι Δ16, Δ17 και το προσάρτημα Γ. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2014 ή μεταγενέστερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή του εγγράφου *Εταιρείες επενδύσεων* νωρίτερα. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει νωρίτερα τις τροποποιήσεις αυτές, θα εφαρμόσει συγχρόνως και όλες τις τροποποιήσεις που περιλαμβάνονται στο έγγραφο *Εταιρείες επενδύσεων*.

▼**M46**

39Ω Η δημοσίευση της *Λογιστικής για τις αποκτήσεις συμμετοχών σε κοινές επιχειρήσεις* (τροποποιήσεις στο ΔΠΧΑ 11) τον Μάιο του 2014 είχε ως αποτέλεσμα την τροποποίηση της παραγράφου Γ5. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτή την τροποποίηση για τις ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2016 ή αργότερα. Αν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις σχετικές τροποποιήσεις του ΔΠΧΑ 11 *Λογιστική για τις αποκτήσεις συμμετοχών σε κοινές επιχειρήσεις* (τροποποιήσεις στο ΔΠΧΑ 11) για προγενέστερη περίοδο, η τροποποίηση της παραγράφου 5 θα εφαρμόζεται για αυτή την προγενέστερη περίοδο.

▼**M52**

39ΚΔ Με το ΔΠΧΑ 15 *Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες*, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2014, διαγράφηκε η παράγραφος Δ24 και ο τίτλος της και προστέθηκαν οι παράγραφοι Δ34–Δ35 και ο αντίστοιχος τίτλος τους. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 15, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις.

▼**M53**

39ΚΕ Με το ΔΠΧΑ 9 *Χρηματοοικονομικά μέσα*, όπως εκδόθηκε τον Ιούλιο του 2014, τροποποιήθηκε η παράγραφος 29, Β1–Β6, Δ1, Δ14, Δ15, Δ19 και Δ20, διαγράφηκαν οι παράγραφοι 39Β, 39Ζ και 39ΚΑ και προστέθηκαν οι παράγραφοι 29Α, Β8–Β8Ζ, Β9, Δ19Α–Δ19Γ, Δ33, Ε1 και Ε2. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις.

▼**M50**

39ΚΣΤ *Μέθοδος της καθαρής θέσης σε Ατομικές οικονομικές καταστάσεις* (τροποποιήσεις στο ΔΛΠ 27), του Αυγούστου 2014, που τροποποιεί την παράγραφο Δ14 και προσθέτει την παράγραφο Δ15Α. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις για τις ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2016 ή μεταγενέστερα. Επιτρέπεται η προγενέστερη εφαρμογή. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις εν λόγω τροποποιήσεις για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼**M59**

39ΚΖ [Διαγράφηκε]

▼**M54**

39ΚΗ Με το ΔΠΧΑ 16 *Μισθώσεις*, που εκδόθηκε τον Ιανουάριο του 2016, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 30, Γ4, Δ1, Δ7, Δ8Β και Δ9, διαγράφηκε η παράγραφος Δ9Α και προστέθηκαν οι παράγραφοι Δ9Β–Δ9Ε. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 16, οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν τις εν λόγω τροποποιήσεις.

▼**M63**

39ΚΘ Η ΕΔΔΠΧΑ 22 *Συναλλαγές σε ξένο νόμισμα και προκαταβολές* προσέθεσε την παράγραφο Δ36 και τροποποίησε την παράγραφο Δ1. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση όταν εφαρμόζει την ΕΔΔΠΧΑ 22.

▼**M59**

39Λ Με το έγγραφο *Ετήσιες βελτιώσεις των ΔΠΧΑ του κύκλου 2014–2016,* που εκδόθηκε τον Δεκέμβριο του 2016, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 39L και 39Κ και διαγράφηκαν οι παράγραφοι 39Δ, 39ΣΤ, 39ΚΖ και Ε3–Ε7. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2018 ή μεταγενέστερα.

▼**M64**

39AF Με την ΕΔΔΠΧΑ 23 *Αβεβαιότητα σχετικά με τους χειρισμούς του φόρου εισοδήματος* προστίθεται η παράγραφος Ε8. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση όταν εφαρμόζει την ΕΔΔΠΧΑ 23.

▼**M16**

ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΤΟΥ Δ.Π.Χ.Α. 1 (ΕΚΔΟΣΗ 2003)

40 Το παρόν Δ.Π.Χ.Α. αντικαθιστά το Δ.Π.Χ.Α. 1 (που εκδόθηκε το 2003 και τροποποιήθηκε τον Μάιο του 2008).

Προσάρτημα Α

Καθορισμένοι Όροι

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του Δ.Π.Χ.Α.

ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Α. Η έναρξη της προγενέστερης περιόδου κατά την οποία η οικονομική οντότητα παρουσιάζει πλήρη συγκριτική πληροφόρηση σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Α. στις **πρώτες της οικονομικές καταστάσεις καταρτισμένες σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α**.

τεκμαιρόμενο κόστος Ένα ποσό που χρησιμοποιείται ως υποκατάστατο του κόστους ή του αποσβεσμένου κόστους σε μια δεδομένη ημερομηνία. Η μεταγενέστερη απόσβεση υποθέτει ότι η οικονομική οντότητα είχε αρχικά αναγνωρίσει το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση κατά τη δεδομένη ημερομηνία και ότι το κόστος τους ήταν ίσο με το τεκμαιρόμενο κόστος.

▼**M33**

εύλογη αξία είναι η τιμή που θα λάμβανε μια οντότητα για την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου ή που θα κατέβαλε μια οντότητα για τη μεταβίβαση μιας υποχρέωσης σε μια κανονική συναλλαγή μεταξύ συμμετεχόντων στην αγορά κατά την ημερομηνία επιμέτρησης. (Βλ. ΔΠΧΑ 13.)

▼**M16**

πρώτες οικονομικές καταστάσεις καταρτισμένες σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α. Οι πρώτες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις στις οποίες μια οικονομική οντότητα υιοθετεί τα **Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.)**, μέσω ρητής και ανεπιφύλακτης δήλωσης συμμόρφωσης με τα Δ.Π.Χ.Α.

πρώτη περίοδος αναφοράς σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α. Η τελευταία περίοδος αναφοράς που καλύπτεται από **τις πρώτες οικονομικές καταστάσεις** μιας οικονομικής οντότητας **σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α**.

ο υιοθετών για πρώτη φορά Η οικονομική οντότητα που παρουσιάζει **τις πρώτες οικονομικές καταστάσεις της καταρτισμένες σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α**.

▼**M16**

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 (Μ.Ε.Δ.).
εναρκτήρια κατάσταση οικονομικής θέσης σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α.	Η κατάσταση οικονομικής θέσης μιας οικονομικής οντότητας κατά την **ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Α**.
προηγούμενες Γ.Π.Λ.Α.	Η λογιστική βάση που ο **υιοθετών για πρώτη φορά** χρησιμοποιούσε αμέσως πριν υιοθετήσει τα Δ.Π.Χ.Α.

Προσάρτημα Β

Εξαιρέσεις στην αναδρομική εφαρμογή άλλων Δ.Π.Χ.Α.

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του Δ.Π.Χ.Α.

▼**M53**

Β1 Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εξής εξαιρέσεις:

α) παύση της αναγνώρισης χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων (παράγραφοι Β2 και Β3)·

β) λογιστική αντιστάθμισης (παράγραφοι Β4–Β6)·

γ) μη ελέγχουσες συμμετοχές (παράγραφος Β7)·

δ) κατάταξη και επιμέτρηση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων (παράγραφοι Β8–Β8Γ)·

ε) απομείωση της αξίας χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων (παράγραφοι Β8Δ–Β8Ζ)·

στ) ενσωματωμένα παράγωγα (παράγραφος Β9)· και

ζ) κρατικά δάνεια (παράγραφοι Β10–Β12).

Παύση της αναγνώρισης χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων

Β2 Με εξαίρεση τα επιτρεπόμενα βάσει της παραγράφου Β3, ο υιοθετών για πρώτη φορά τα ΔΠΧΑ εφαρμόζει τις απαιτήσεις περί παύσης αναγνώρισης του ΔΠΧΑ 9 μελλοντικά για συναλλαγές που θα λάβουν χώρα κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ ή μεταγενέστερα. Για παράδειγμα, εάν ο υιοθετών για πρώτη φορά έπαυσε να αναγνωρίζει μη παράγωγα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή μη παράγωγες χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις σύμφωνα με τις προηγούμενες ΓΠΛΑ ως αποτέλεσμα συναλλαγής που πραγματοποιήθηκε πριν από την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ, δεν αναγνωρίζει τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ (εκτός εάν πληρούν τις προϋποθέσεις για αναγνώριση λόγω μεταγενέστερης συναλλαγής ή γεγονότος).

Β3 Παρά τα αναφερόμενα στην παράγραφο Β2, η οικονομική οντότητα δύναται να εφαρμόσει τις απαιτήσεις περί παύσης αναγνώρισης του ΔΠΧΑ 9 αναδρομικά από μια ημερομηνία της επιλογής της, με την προϋπόθεση ότι οι πληροφορίες που απαιτούνται για την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9 σε χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που έπαυσαν να αναγνωρίζονται λόγω παρελθουσών συναλλαγών αποκτήθηκαν κατά την αρχική λογιστική αντιμετώπιση των εν λόγω συναλλαγών.

▼M53

Λογιστική αντιστάθμισης

Β4 Όπως απαιτεί το ΔΠΧΑ 9, κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ, μια οικονομική οντότητα:

α) επιμετρά κάθε παράγωγο στην εύλογη αξία· και

β) απαλείφει όλα τα αναβαλλόμενα κέρδη και ζημίες που προκύπτουν από παράγωγα τα οποία απεικονίζονταν σύμφωνα με τις προηγούμενες ΓΠΛΑ ως περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις.

Β5 Μια οικονομική οντότητα δεν θα απεικονίσει στην εναρκτήρια κατάσταση οικονομικής θέσης σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ σχέση αντιστάθμισης οποιουδήποτε είδους που δεν πληροί τις προϋποθέσεις εφαρμογής της λογιστικής αντιστάθμισης σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9 (για παράδειγμα, πολλές σχέσεις αντιστάθμισης όπου το μέσο αντιστάθμισης είναι ένα αυτοτελές πωληθέν δικαίωμα προαίρεσης ή ένα καθαρό πωληθέν δικαίωμα προαίρεσης· ή όπου το αντισταθμισμένο στοιχείο είναι μια καθαρή θέση σε αντιστάθμιση ταμειακών ροών για άλλο κίνδυνο εκτός του συναλλαγματικού κινδύνου). Ωστόσο, εάν μια οικονομική οντότητα έχει προσδιορίσει μια καθαρή θέση ως αντισταθμιζόμενο στοιχείο σύμφωνα με τις προηγούμενες ΓΠΛΑ, μπορεί να προσδιορίσει ως αντισταθμιζόμενο στοιχείο σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ ένα επιμέρους στοιχείο εντός αυτής της καθαρής θέσης ή μια καθαρή θέση εάν αυτό πληροί τις απαιτήσεις της παραγράφου 6.6.1 του ΔΠΧΑ 9, υπό την προϋπόθεση ότι θα το πράξει το αργότερο έως την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ.

Β6 Εάν, πριν από την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ, η οικονομική οντότητα είχε προσδιορίσει μια συναλλαγή ως αντιστάθμιση αλλά η αντιστάθμιση δεν πληροί τις προϋποθέσεις για λογιστική αντιστάθμισης του ΔΠΧΑ 9, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις παραγράφους 6.5.6 και 6.5.7 του ΔΠΧΑ 9 για τη διακοπή της λογιστικής αντιστάθμισης. Συναλλαγές που συνήφθησαν πριν από την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ δεν προσδιορίζονται αναδρομικά ως αντισταθμίσεις.

▼M16

Μη ελέγχουσες συμμετοχές

▼M32

Β7 Μια οικονομική οντότητα που εφαρμόζει τα πρότυπα για πρώτη φορά θα πρέπει να εφαρμόζει από την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ και έπειτα τις ακόλουθες απαιτήσεις του ΔΠΧΑ 10:

α) την απαίτηση της παραγράφου Β94 ότι τα συνολικά συγκεντρωτικά έσοδα θα πρέπει να αποδίδονται στους ιδιοκτήτες της μητρικής εταιρείας και στις μη ελέγχουσες συμμετοχές, ακόμα κι αν αυτό έχει ως αποτέλεσμα οι μη ελέγχουσες συμμετοχές να παρουσιάζουν έλλειμμα·

β) τις απαιτήσεις στις παραγράφους 23 και Β93 για τη λογιστικοποίηση των μεταβολών στο δικαίωμα ιδιοκτησίας της μητρικής σε μια θυγατρική, οι οποίες δεν έχουν ως αποτέλεσμα την απώλεια του ελέγχου και

γ) τις απαιτήσεις των παραγράφων Β97-Β99 για την λογιστικοποίηση της απώλειας του ελέγχου μιας θυγατρικής και τις σχετικές απαιτήσεις της παραγράφου 8Α του ΔΠΧΑ 5 Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες.

Ωστόσο, εάν μια οικονομική οντότητα που εφαρμόζει τα πρότυπα για πρώτη φορά επιλέξει να εφαρμόσει το ΔΠΧΑ 3 αναδρομικά σε παρελθούσες συνενώσεις επιχειρήσεων, θα πρέπει να εφαρμόσει και το ΔΠΧΑ 10 σύμφωνα με την παράγραφο Γ1 του παρόντος ΔΠΧΑ.

▼M53

Κατάταξη και επιμέτρηση χρηματοοικονομικών μέσων

Β8 Μια οικονομική οντότητα αξιολογεί αν ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο πληροί τις προϋποθέσεις της παραγράφου 4.1.2 ή τις προϋποθέσεις της παραγράφου 4.1.2Α του ΔΠΧΑ 9 βάσει των γεγονότων και των περιστάσεων που υφίστανται κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ.

▼**M53**

Β8Α Εάν είναι ανέφικτο για μια οικονομική οντότητα να αξιολογήσει ένα τροποποιημένο στοιχείο της διαχρονικής αξίας του χρήματος σύμφωνα με τις παραγράφους Β4.1.9Β–Β4.1.9Δ του ΔΠΧΑ 9 με βάση τα γεγονότα και τις περιστάσεις που υφίστανται κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ, αξιολογεί τα χαρακτηριστικά των συμβατικών ταμειακών ροών του εν λόγω χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου με βάση τα γεγονότα και τις περιστάσεις που υφίστανται κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ, χωρίς να λαμβάνει υπόψη τις απαιτήσεις που αφορούν την τροποποίηση του στοιχείου της διαχρονικής αξίας του χρήματος και περιλαμβάνονται στις παραγράφους Β4.1.9Β–Β4.1.9Δ του ΔΠΧΑ 9. (Στην περίπτωση αυτή, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει επίσης την παράγραφο 42ΙΗ του ΔΠΧΑ 7 αλλά οι παραπομπές στην «παράγραφο 7.2.4 του ΔΠΧΑ 9» εκλαμβάνεται ότι εννοούν την παρούσα παράγραφο και οι αναφορές στην «αρχική αναγνώριση του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου» εκλαμβάνεται ότι εννοούν «κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ».)

Β8Β Εάν είναι ανέφικτο για μια οικονομική οντότητα να αξιολογήσει αν η εύλογη αξία ενός χαρακτηριστικού προεξόφλησης είναι ασήμαντη σύμφωνα με την παράγραφο Β4.1.12 στοιχείο γ) του ΔΠΧΑ 9 με βάση τα γεγονότα και τις περιστάσεις που υφίστανται κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ, αξιολογεί τα χαρακτηριστικά των συμβατικών ταμειακών ροών του εν λόγω χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου με βάση τα γεγονότα και τις περιστάσεις που υφίστανται κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ, χωρίς να λαμβάνει υπόψη την εξαίρεση που προβλέπεται για τα χαρακτηριστικά προεξόφλησης στην παράγραφο Β4.1.12 του ΔΠΧΑ 9. (Στην περίπτωση αυτή, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει επίσης την παράγραφο 42ΙΘ του ΔΠΧΑ 7 αλλά οι παραπομπές στην «παράγραφο 7.2.5 του ΔΠΧΑ 9» εκλαμβάνεται ότι εννοούν την παρούσα παράγραφο και οι αναφορές στην «αρχική αναγνώριση του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου» εκλαμβάνεται ότι εννοούν «κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ».)

Β8Γ Εάν είναι ανέφικτο (όπως ορίζεται στο ΔΛΠ 8) για μια οικονομική οντότητα να εφαρμόσει αναδρομικά τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου στο ΔΠΧΑ 9, η εύλογη αξία του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ είναι η νέα προ αποσβέσεων λογιστική αξία του εν λόγω χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή το νέο αποσβεσμένο κόστος της εν λόγω χρηματοοικονομικής υποχρέωσης κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ.

Απομείωση της αξίας χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων

Β8Δ Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις απαιτήσεις απομείωσης της ενότητας 5.5 του ΔΠΧΑ 9 αναδρομικά σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στις παραγράφους 7.2.15 και 7.2.18–7.2.20 του εν λόγω ΔΠΧΑ.

Β8Ε Κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ, μια οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί λογικές και βάσιμες πληροφορίες οι οποίες είναι διαθέσιμες χωρίς αδικαιολόγητο κόστος ή προσπάθεια για να προσδιορίσει τον πιστωτικό κίνδυνο κατά την ημερομηνία αρχικής αναγνώρισης των χρηματοοικονομικών μέσων (ή, για δανειακές δεσμεύσεις και συμβόλαια χρηματοοικονομικής εγγύησης, κατά την ημερομηνία που η οικονομική οντότητα συνήψε την ανέκκλητη δέσμευση σύμφωνα με την παράγραφο 5.5.6 του ΔΠΧΑ 9) και να τον συγκρίνει με τον πιστωτικό κίνδυνο κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ (βλέπε επίσης τις παραγράφους Β7.2.2–Β7.2.3 του ΔΠΧΑ 9).

▼**M53**

B8ΣΤ Κατά τον προσδιορισμό του κατά πόσον έχει προκύψει σημαντική αύξηση πιστωτικού κινδύνου μετά την αρχική αναγνώριση, μια οικονομική οντότητα μπορεί να εφαρμόσει:

α) τις απαιτήσεις των παραγράφων 5.5.10 και Β5.5.27–Β5.5.29 του ΔΠΧΑ 9· και

β) το μαχητό τεκμήριο της παραγράφου 5.5.11 του ΔΠΧΑ 9 για συμβατικές πληρωμές που εμφανίζουν καθυστέρηση άνω των 30 ημερών εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις απαιτήσεις απομείωσης προσδιορίζοντας σημαντικές αυξήσεις στον πιστωτικό κίνδυνο μετά την αρχική αναγνώριση για τα εν λόγω χρηματοοικονομικά μέσα βάσει πληροφοριών για ληξιπρόθεσμες οφειλές.

B8Z Εάν, κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ, ο προσδιορισμός του κατά πόσον έχει σημειωθεί σημαντική αύξηση του πιστωτικού κινδύνου μετά την αρχική αναγνώριση χρηματοοικονομικού μέσου θα απαιτούσε αδικαιολόγητο κόστος ή προσπάθεια, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει πρόβλεψη ζημίας ποσού ίσου με τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες καθ' όλη τη διάρκεια ζωής σε κάθε ημερομηνία αναφοράς έως την παύση αναγνώρισης του εν λόγω χρηματοοικονομικού μέσου [εκτός εάν το χρηματοοικονομικό μέσο έχει χαμηλό πιστωτικό κίνδυνο σε μια ημερομηνία αναφοράς, περίπτωση κατά την οποία εφαρμόζεται η παράγραφος B8E στοιχείο α)].

Ενσωματωμένα παράγωγα

B9 Ο υιοθετών για πρώτη φορά εκτιμά αν ένα ενσωματωμένο παράγωγο πρέπει να διαχωριστεί από το κύριο συμβόλαιο και να αντιμετωπιστεί λογιστικά ως παράγωγο με βάση τις συνθήκες που υφίσταντο κατά τη μεταγενέστερη από τις ακόλουθες ημερομηνίες: την ημερομηνία κατά την οποία κατέστη για πρώτη φορά συμβαλλόμενο μέρος και την ημερομηνία της επανεκτίμησης που απαιτείται βάσει της παραγράφου Β4.3.11 του ΔΠΧΑ 9.

▼**M35**

Κρατικά δάνεια

B10 Ο υιοθετών για πρώτη φορά κατατάσσει όλα τα κρατικά δάνεια που έχουν ληφθεί ως χρηματοοικονομική υποχρέωση ή ως συμμετοχικό τίτλο σύμφωνα με το ΔΛΠ 32 *Χρηματοοικονομικά Μέσα: Παρουσίαση*. Εκτός εάν επιτρέπεται από την παράγραφο Β11, ο υιοθετών για πρώτη φορά εφαρμόζει τις απαιτήσεις του ΔΠΧΑ 9 *Χρηματοοικονομικά Μέσα* και του ΔΛΠ 20 *Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης* αναδρομικά στα κρατικά δάνεια που υφίστανται κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ και δεν αναγνωρίζει το αντίστοιχο όφελος από το κρατικό δάνειο με χαμηλότερο του αγοραίου επιτόκιο ως κρατική επιχορήγηση. Κατά συνέπεια, εάν ο υιοθετών για πρώτη φορά δεν έχει, βάσει των προηγούμενων ΓΠΛΑ του, αναγνωρίσει και επιμετρήσει κρατικό δάνειο με χαμηλότερο του αγοραίου επιτόκιο σε βάση που να συνάδει με τις απαιτήσεις των ΔΠΧΑ, χρησιμοποιεί την προηγούμενη βάσει των ΓΠΛΑ του λογιστική αξία του δανείου κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ ως τη λογιστική αξία του δανείου στην εναρκτήρια κατάσταση οικονομικής θέσης σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 9 στην επιμέτρηση τέτοιου είδους δανείων μετά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ.

B11 Παρά την παράγραφο Β10, η οικονομική οντότητα μπορεί να εφαρμόζει αναδρομικά τις απαιτήσεις του ΔΠΧΑ 9 και του ΔΛΠ 20 σε κρατικά δάνεια που χορηγήθηκαν πριν από την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ, υπό τον όρο ότι οι απαραίτητες προς τούτο πληροφορίες είχαν αποκτηθεί κατά τον χρόνο της αρχικής λογιστικοποίησης του εν λόγω δανείου.

B12 Οι απαιτήσεις και οι κατευθυντήριες γραμμές στις παραγράφους Β10 και Β11 δεν αποκλείουν τη δυνατότητα μιας οντότητας να χρησιμοποιήσει τις εξαιρέσεις που περιγράφονται στις παραγράφους Δ19-Δ19Δ σχετικά με τον προσδιορισμό χρηματοοικονομικών μέσων που είχαν αναγνωριστεί προηγουμένως στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων.

▼M16

Προσάρτημα Γ

Εξαιρέσεις για συνενώσεις επιχειρήσεων

▼M38

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του παρόντος ΔΠΧΑ. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις απαιτήσεις που *ακολουθούν στις συνενώσεις επιχειρήσεων που αναγνώρισε πριν από την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ. Το παρόν προσάρτημα θα πρέπει να εφαρμόζεται μόνο σε συνενώσεις επιχειρήσεων που εμπίπτουν στο ΔΠΧΑ 3* Συνενώσεις επιχειρήσεων.

▼M32

Γ1 Μια οικονομική οντότητα που εφαρμόζει τα πρότυπα για πρώτη φορά μπορεί να επιλέξει να μην εφαρμόσει το ΔΠΧΑ 3 αναδρομικά σε παρελθούσες συνενώσεις επιχειρήσεων (συνενώσεις επιχειρήσεων που έλαβαν χώρα πριν την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ). Ωστόσο, εάν μια οικονομική οντότητα που εφαρμόζει τα πρότυπα για πρώτη φορά επαναδιατυπώσει οποιαδήποτε συνένωση επιχειρήσεων, προκειμένου να συμμορφωθεί με το ΔΠΧΑ 3, θα πρέπει να επαναδιατυπώσει όλες τις παρελθούσες συνενώσεις επιχειρήσεων και θα πρέπει επίσης να αρχίσει να εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 10 από την ημερομηνία αυτή και έπειτα. Για παράδειγμα, εάν μια οικονομική οντότητα που εφαρμόζει τα πρότυπα για πρώτη φορά επιλέξει να επαναδιατυπώσει μια συνένωση επιχειρήσεων που έλαβε χώρα στις 30 Ιουνίου 20Χ6, θα πρέπει να επαναδιατυπώσει όλες τις συνενώσεις επιχειρήσεων που έλαβαν χώρα στις 30 Ιουνίου 20Χ6 και κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ και θα εφαρμόσει επίσης το ΔΛΠ 10 από την 30η Ιουνίου 20Χ6.

▼M16

Γ2 Μια οικονομική οντότητα δεν απαιτείται να εφαρμόσει το Δ.Λ.Π. 21 *Οι Επιδράσεις Μεταβολών των Τιμών Συναλλάγματος* αναδρομικά στις προσαρμογές της εύλογης αξίας και της υπεραξίας που προκύπτουν από συνενώσεις επιχειρήσεων που συνέβησαν πριν την ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Α. Αν η οικονομική οντότητα δεν εφαρμόσει το Δ.Λ.Π. 21 αναδρομικά στις προαναφερόμενες προσαρμογές της εύλογης αξίας και της υπεραξίας, θα τις αντιμετωπίσει ως περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις της οικονομικής οντότητας και όχι 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 οικονομικής οντότητας, είτε θα είναι μη χρηματικά στοιχεία σε ξένο νόμισμα, τα οποία παρουσιάζονται με τη συναλλαγματική ισοτιμία που εφαρμόστηκε σύμφωνα με προηγούμενες Γ.Π.Λ.Α.

Γ3 Η οικονομική οντότητα δύναται να εφαρμόσει το Δ.Λ.Π. 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., ή

(β) όλες τις συνενώσεις επιχειρήσεων που η οικονομική οντότητα επιλέγει να επαναδιατυπώσει ώστε να είναι σύμμορφες προς το Δ.Π.Χ.Α. 3, όπως επιτρέπει η παράγραφος Γ1 ανωτέρω.

▼M54

Γ4 Αν ένας υιοθετών για πρώτη φορά δεν εφαρμόσει το ΔΠΧΑ 3 αναδρομικά σε παρελθούσα συνένωση επιχειρήσεων, τούτο συνεπάγεται τα ακόλουθα για την εν λόγω συνένωση επιχειρήσεων:

▼M16

(α) Ο υιοθετών για πρώτη φορά θα διατηρήσει την ίδια ταξινόμηση (ως απόκτηση από τον κατά νόμο αποκτώντα, αντίστροφη απόκτηση από τον κατά νόμο αποκτώμενο ή συνένωση συμφερόντων), με αυτήν στις οικονομικές καταστάσεις που καταρτίστηκαν σύμφωνα με τις προηγούμενες Γ.Π.Λ.Α.

(β) Ο υιοθετών για πρώτη φορά θα αναγνωρίσει κατά την ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Α. 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 χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που έπαυσε η αναγνώρισή τους σύμφωνα με τις προηγούμενες Γ.Π.Λ.Α. (βλέπε παράγραφο Β2), και

▼**M16**

(ii) περιουσιακά στοιχεία, συμπεριλαμβανομένης και της τυχόν υπεραξίας, και υποχρεώσεις που δεν είχαν αναγνωρισθεί στην ενοποιημένη κατάσταση οικονομικής θέσης του αποκτώντα σύμφωνα με τις προηγούμενες Γ.Π.Λ.Α. και που επίσης δεν θα ικανοποιούσαν τα κριτήρια για την αναγνώρισή τους σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α. στην ατομική κατάσταση οικονομικής θέσης του αποκτώμενου (βλέπε παραγράφους (στ)-(θ) κατωτέρω).

Ο υιοθετών για πρώτη φορά θα αναγνωρίσει κάθε προκύπτουσα μεταβολή αναπροσαρμόζοντας τα κέρδη εις νέον (ή άλλη κατηγορία των ιδίων κεφαλαίων αν συντρέχει περίπτωση), εκτός αν η μεταβολή είναι αποτέλεσμα της αναγνώρισης ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που είχε προηγουμένως συναθροισθεί στο κονδύλιο της υπεραξίας (βλέπε (ζ)(i) κατωτέρω).

(γ) Ο υιοθετών για πρώτη φορά δεν θα περιλάβει στην εναρκτήρια κατάσταση οικονομικής θέσης σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α. κάθε στοιχείο που είχε αναγνωρισθεί σύμφωνα με τις προηγούμενες Γ.Π.Λ.Α. και που δεν ικανοποιεί τα κριτήρια για αναγνώριση ως περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α. Ο υιοθετών για πρώτη φορά θα λογιστικοποιήσει την προκύπτουσα μεταβολή ως ακολούθως:

(i) Ο υιοθετών για πρώτη φορά μπορεί να είχε κατηγοριοποιήσει μια παρελθούσα συνένωση 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 Δ.Λ.Π. 38 *Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία*. Πρέπει να επαναταξινομήσει το στοιχείο αυτό (και αν υπάρχουν, τον αντιστοιχούντα αναβαλλόμενο φόρο και τις μη ελέγχουσες συμμετοχές) ως μέρος της υπεραξίας (εκτός αν αφαίρεσε την υπεραξία απευθείας από τα ίδια κεφάλαια σύμφωνα με τις προηγούμενες Γ.Π.Λ.Α., βλέπε παράγραφο (ζ)(i) και (θ) κατωτέρω.

(ii) Ο υιοθετών για πρώτη φορά θα αναγνωρίζει κάθε άλλη προκύπτουσα μεταβολή στα κέρδη εις νέον ([1]).

(δ) Τα Δ.Π.Χ.Α. 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, στην εναρκτήρια κατάσταση οικονομικής θέσης σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις σε αυτήν την άλλη βάση, έστω και αν η απόκτηση ή ανάληψή τους έγινε σε παρελθούσα συνένωση επιχειρήσεων. Θα αναγνωρίσει οποιαδήποτε μεταβολή προκύψει στη λογιστική αξία τους αναμορφώνοντας τα κέρδη εις νέον (ή άλλη κατηγορία των ιδίων κεφαλαίων, αν συντρέχει περίπτωση) και όχι την υπεραξία.

(ε) Αμέσως μετά τη συνένωση επιχειρήσεων, η λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν και των υποχρεώσεων που αναλήφθηκαν σε αυτή σύμφωνα με τις προηγούμενες Γ.Π.Λ.Α. θα είναι το τεκμαιρόμενο κόστος τους σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α. κατ' αυτή την ημερομηνία. Αν τα Δ.Π.Χ.Α. 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 συνένωσης επιχειρήσεων.

([1]) Στις μεταβολές αυτές περιλαμβάνονται οι ανακατηγοριοποιήσεις από ή προς άυλα περιουσιακά στοιχεία εφόσον η υπεραξία δεν αναγνωρίστηκε ως περιουσιακό στοιχείο σύμφωνα με προηγούμενες Γ.Π.Λ.Α. Αυτό συμβαίνει εφόσον, σύμφωνα με προηγούμενες Γ.Π.Λ.Α., η οικονομική οντότητα (α) αφαίρεσε την υπεραξία απευθείας από τα ίδια κεφάλαια ή (β) δεν αντιμετώπισε την συνένωση επιχειρήσεων ως απόκτηση.

▼**M54**

στ) Αν περιουσιακό στοιχείο που αποκτήθηκε ή υποχρέωση που αναλήφθηκε σε παρελθούσα συνένωση επιχειρήσεων δεν είχε αναγνωριστεί σύμφωνα με τις προηγούμενες ΓΠΛΑ, το τεκμαιρόμενο κόστος στην εναρκτήρια κατάσταση οικονομικής θέσης σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ δεν είναι μηδενικό. Αντιθέτως, ο αποκτών το αναγνωρίζει και το επιμετρά στην ενοποιημένη κατάσταση οικονομικής θέσης του στη βάση που θα απαιτούσαν τα ΔΠΧΑ στην κατάσταση οικονομικής θέσης του αποκτώμενου. Για επεξήγηση: Αν ο αποκτών, σύμφωνα με τις προηγούμενες ΓΠΛΑ, δεν είχε κεφαλαιοποιήσει μισθώσεις που αποκτήθηκαν σε παρελθούσα συνένωσηεπιχειρήσεων στην οποία ο αποκτών ήταν μισθωτής, κεφαλαιοποιεί τις εν λόγω μισθώσεις στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις του,όπως το ΔΠΧΑ 16 *Μισθώσεις* θα απαιτούσε να κάνει ο αποκτώμενος στην κατάσταση οικονομικής θέσης του σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ. Ομοίως, εάν σύμφωνα με τις προηγούμενες ΓΠΛΑ ο αποκτών δεν είχε αναγνωρίσει ενδεχόμενη υποχρέωση που συνεχίζει να υφίσταται κατά την ημερομηνία της μετάβασης στα ΔΠΧΑ, ο αποκτών αναγνωρίζει την εν λόγω ενδεχόμενη υποχρέωση κατά την ημερομηνία εκείνη εκτός εάν το ΔΛΠ 37 *Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία* θα απαγόρευε την αναγνώρισή της στις οικονομικές καταστάσεις του αποκτώμενου. Αντιστρόφως, εάν, σύμφωνα με τις προηγούμενες ΓΠΛΑ, ένα περιουσιακό στοιχείο ή μια υποχρέωση είχε συναθροισθεί στο κονδύλιο της υπεραξίας αλλά σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 3 θα αναγνωριζόταν ως διακεκριμένο στοιχείο, το περιουσιακό στοιχείο ή η υποχρέωση παραμένει ως συστατικό στοιχείο της υπεραξίας εκτός αν τα ΔΠΧΑ θα απαιτούσαν την αναγνώρισή του στις οικονομικές καταστάσεις του αποκτώμενου.

▼**M16**

(ζ) Η λογιστική αξία της υπεραξίας, στην εναρκτήρια κατάσταση οικονομικής θέσης σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α. θα είναι η λογιστική αξία σύμφωνα με τις προηγούμενες Γ.Π.Λ.Α., κατά την ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Α., αφού γίνουν οι ακόλουθες δύο προσαρμογές:

(i) αν απαιτείται από την εφαρμογή της παραπάνω παραγράφου (γ)(i), ο υιοθετών για πρώτη φορά θα αυξήσει τη λογιστική αξία της υπεραξίας όταν επαναταξινομεί ένα στοιχείο που, με την εφαρμογή των προηγουμένων Γ.Π.Λ.Α., αναγνώρισε ως άυλο περιουσιακό στοιχείο. Ομοίως αν από την εφαρμογή της παραγράφου (στ) ο υιοθετών για πρώτη φορά είναι υποχρεωμένος να αναγνωρίσει ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που, σύμφωνα με τις προηγούμενες Γ.Π.Λ.Α. συναθροίζετο με την υπεραξία, αυτός θα μειώσει αναλόγως τη λογιστική αξία της υπεραξίας (και, αν χρειάζεται θα προσαρμόσει τα κονδύλια του αναβαλλόμενου φόρου και των μη ελεγχουσών συμμετοχών).

(ii) Ανεξάρτητα από την ύπαρξη κάποιας ένδειξης ότι η υπεραξία μπορεί να έχει απομειωθεί, ο υιοθετών για πρώτη φορά θα εφαρμόσει το Δ.Λ.Π. 36 για να ελέγξει την απομείωση της υπεραξίας την ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Α. και να αναγνωρίσει τυχόν ζημία που προκύπτει από την απομείωση, στα κέρδη εις νέο (ή αν απαιτείται από το Δ.Λ.Π. 36 στο πλεόνασμα της αναπροσαρμογής). Ο έλεγχος για την απομείωση θα γίνει με βάση τις συνθήκες που υπάρχουν κατά την ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Α.

(η) Δεν θα γίνει καμιά άλλη προσαρμογή στη λογιστική αξία της υπεραξίας κατά την ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Α. Για παράδειγμα, ο υιοθετών για πρώτη φορά δεν θα επαναδιατυπώσει τη λογιστική αξία της υπεραξίας:

(i) για να μη συμπεριλάβει έξοδα ερευνών και ανάπτυξης σε εξέλιξη που αποκτήθηκαν σε αυτήν την συνένωση επιχειρήσεων (εκτός αν το σχετικό άυλο περιουσιακό στοιχείο θα πληρούσε τα κριτήρια αναγνώρισής του σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 38 στην κατάσταση οικονομικής θέσης του αποκτώμενου),

▼M16

(ii) για να προσαρμόσει προηγούμενες αποσβέσεις της υπεραξίας,

(iii) για να αναστρέψει προσαρμογές στην υπεραξία που δεν επιτρέπονται από το Δ.Π.Χ.Α. 3 αλλά έγιναν με βάση τις προηγούμενες Γ.Π.Λ.Α., μεταξύ της ημερομηνίας της συνένωσης επιχειρήσεων και της ημερομηνίας μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Α., ως αποτέλεσμα προσαρμογών στα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις.

(i) Εάν ο υιοθετών για πρώτη φορά αναγνώρισε, σύμφωνα με τις προηγούμενες Γ.Π.Λ.Α., την υπεραξία ως μειωτικό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων:

(i) δεν θα αναγνωρίσει αυτήν την υπεραξία στην εναρκτήρια κατάσταση οικονομικής θέσης σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α. Επίσης δεν θα κατατάξει αυτήν την υπεραξία στα αποτελέσματα στην περίπτωση που διαθέσει τη θυγατρική ή στην περίπτωση που απομειωθεί η αξία της επένδυσης στη θυγατρική.

(ii) προσαρμογές που προέρχονται από τη μεταγενέστερη κατάληξη ενός ενδεχόμενου και επηρεάζουν το τίμημα απόκτησης θα αναγνωρίζονται στα κέρδη εις νέον.

(ι) Ο υιοθετών για πρώτη φορά μπορεί να μην είχε περιλάβει στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, που είχε συντάξει σύμφωνα με τις προηγούμενες Γ.Π.Λ.Α., μια θυγατρική που αποκτήθηκε σε μια παρελθούσα συνένωση επιχειρήσεων (για παράδειγμα, επειδή η μητρική δεν θεωρούσε, σύμφωνα με τις προηγούμενες Γ.Π.Λ.Α., 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 Δ.Π.Χ.Α. για τη σύνταξη της οικονομικής θέσης της θυγατρικής. Το τεκμαιρόμενο κόστος της υπεραξίας ισούται με τη διαφορά, την ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Α. μεταξύ:

(i) του ποσοστού συμμετοχής της μητρικής σε αυτές τις προσαρμοσμένες λογιστικές αξίες, και

(ii) του κόστους της επένδυσης στη θυγατρική στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις της μητρικής.

(ια) Η επιμέτρηση των μη ελεγχουσών συμμετοχών 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 στις μη ελέγχουσες συμμετοχές και τον αναβαλλόμενο φόρο.

▼M46

Γ5 Οι εξαιρέσεις που αναφέρονται σε παρελθούσες συνενώσεις επιχειρήσεων εφαρμόζονται και στις περιπτώσεις παρελθουσών αποκτήσεων συμμετοχών σε συγγενείς επιχειρήσεις, σε κοινοπραξίες και σε κοινές επιχειρήσεις στις οποίες η δραστηριότητα της κοινής επιχείρησης συνιστά επιχείρηση, όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 3. Επιπρόσθετα, η επιλεγείσα ημερομηνία για τους σκοπούς εφαρμογής της παραγράφου Γ1 εφαρμόζεται εξίσου για όλες αυτές τις αποκτήσεις.

▼M16

Προσάρτημα Δ

Εξαιρέσεις από άλλα Δ.Π.Χ.Α.

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του Δ.Π.Χ.Α.

▼M63

Δ1 Μια οικονομική οντότητα μπορεί να επιλέξει να χρησιμοποιήσει μία ή περισσότερες από τις ακόλουθες εξαιρέσεις:

(α) παροχές που εξαρτώνται από την αξία μετοχών (παράγραφοι Δ2 και Δ3),

▼M16

(β) ασφαλιστήρια συμβόλαια (παράγραφος Δ4),

▼M29

(γ) τεκμαιρόμενο κόστος (παράγραφοι Δ5–Δ8 Β),

▼M54

(δ) μισθώσεις (παράγραφοι Δ9 και Δ9Β–Δ9Ε),

▼M31

_____

▼M16

(στ) σωρευμένες διαφορές μετατροπής (παράγραφοι Δ12 και Δ13),

(ζ) επενδύσεις σε θυγατρικές, ►M32 κοινοπραξίες ◄ και συγγενείς επιχειρήσεις (παράγραφοι Δ14 και Δ15),

(η) περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις θυγατρικών, συγγενών επιχειρήσεων και κοινοπραξιών (παράγραφοι Δ16 και Δ17),

(θ) σύνθετα χρηματοοικονομικά μέσα (παράγραφος Δ18),

▼M53

(ι) προσδιορισμός χρηματοοικονομικών μέσων που είχαν αναγνωριστεί προηγουμένως (παράγραφοι Δ19–Δ19Γ)·

▼M16

(ια) επιμέτρηση της εύλογης αξίας των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων κατά την αρχική αναγνώριση (παράγραφος Δ20),

▼M24

(ιβ) Υποχρεώσεις θέσης εκτός λειτουργίας που περιλαμβάνονται στο κόστος των ενσώματων παγίων (παράγραφοι Δ21 και Δ21Α),

▼M33

(ιγ) χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή άυλα περιουσιακά στοιχεία που αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με την ΕΔΔΠΧΑ 12 *Συμφωνία Παραχώρησης του Δικαιώματος Παροχής Υπηρεσιών* (παράγραφος Δ22)·

(ιδ) κόστος δανεισμού (παράγραφος Δ23)·

(ιε) μεταβιβάσεις περιουσιακών στοιχείων από πελάτες (παράγραφος Δ24)·

▼M32

(ιστ) εξόφληση χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων με συμμετοχικούς τίτλους (παράγραφος Δ25)·

(ιζ) σοβαρός υπερπληθωρισμός (παράγραφοι D26–D30)·

▼M53

(ιη) σχήματα υπό κοινό έλεγχο (παράγραφος Δ31)·

(ιθ) κόστος αποκάλυψης στη φάση της παραγωγής σε ορυχείο επιφανείας (παράγραφος Δ32)

▼M63

κ) προσδιορισμός συμβολαίων αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικού στοιχείου (παράγραφος Δ33)·

κα) έσοδο (παράγραφοι Δ34 και Δ35) και

κβ) συναλλαγές σε ξένο νόμισμα και προκαταβολή τιμήματος (παράγραφος Δ36).

▼M53

Μια οικονομική οντότητα δεν κάνει αναλογική εφαρμογή αυτών των εξαιρέσεων σε άλλα θέματα.

▼M16

Παροχές που εξαρτώνται από την αξία μετοχών

Δ2 Ο υιοθετών για πρώτη φορά ενθαρρύνεται, αλλά δεν υποχρεούται, να εφαρμόζει το Δ.Π.Χ.Α. 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 εφαρμόζει το Δ.Π.Χ.Α. 2 σε συμμετοχικούς τίτλους που παραχωρήθηκαν μετά την 7η Νοεμβρίου 2002 και που κατοχυρώθηκαν είτε πριν την (α) ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Α. είτε την (β) 1η Ιανουαρίου 2005, όποια ημερομηνία είναι πιο πρόσφατη. Όμως, αν ο υιοθετών για πρώτη φορά επιλέξει να εφαρμόσει το Δ.Π.Χ.Α. 2 σε τέτοιους συμμετοχικούς τίτλους, μπορεί να το πράξει μόνον εφόσον η οικονομική οντότητα έχει ανακοινώσει δημόσια την εύλογη αξία εκείνων των συμμετοχικών τίτλων, προσδιοριζόμενη κατά την ημερομηνία επιμέτρησης, καθώς την ορίζει το Δ.Π.Χ.Α. 2. Για κάθε παραχώρηση συμμετοχικού τίτλου στην οποία δεν έχει εφαρμοστεί το Δ.Π.Χ.Α. 2 (ήτοι συμμετοχικοί τίτλοι που παραχωρήθηκαν την ή πριν την 7η Νοεμβρίου 2002), ο υιοθετών για πρώτη φορά θα γνωστοποιήσει ωστόσο τις πληροφορίες που απαιτούνται από τις παραγράφους 44 και 45 του Δ.Π.Χ.Α. 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.Α. 2, η οικονομική οντότητα δεν απαιτείται να εφαρμόσει τις παραγράφους 26-29 του Δ.Π.Χ.Α. 2 αν η τροποποίηση έγινε πριν την ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Α.

Δ3 Ο υιοθετών για πρώτη φορά ενθαρρύνεται, αλλά δεν υποχρεούται, να εφαρμόζει το Δ.Π.Χ.Α. 2 σε παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών οι οποίες διακανονίσθηκαν πριν την ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Α. Ο υιοθετών για πρώτη φορά ενθαρρύνεται, αλλά δεν υποχρεούται, να εφαρμόζει το Δ.Π.Χ.Α. 2 σε υποχρεώσεις που διακανονίσθηκαν πριν την 1η Ιανουαρίου 2005. Για υποχρεώσεις στις οποίες εφαρμόζεται το Δ.Π.Χ.Α. 2, ο υιοθετών για πρώτη φορά δεν υποχρεούται να επαναδιατυπώσει τη συγκριτική πληροφόρηση στην έκταση που η πληροφόρηση αυτή σχετίζεται με περίοδο ή ημερομηνία προγενέστερη της 7ης Νοεμβρίου 2002.

Ασφαλιστήρια συμβόλαια

Δ4 Ο υιοθετών για πρώτη φορά δύναται να εφαρμόσει τις μεταβατικές διατάξεις του Δ.Π.Χ.Α. 4 *Ασφαλιστήρια Συμβόλαια.* Το Δ.Π.Χ.Α. 4 περιορίζει τις μεταβολές των λογιστικών πολιτικών για ασφαλιστήρια συμβόλαια, συμπεριλαμβανομένων των μεταβολών που έγιναν από έναν υιοθετούντα για πρώτη φορά.

Εύλογη αξία ή αναπροσαρμογή ως τεκμαιρόμενο κόστος

Δ5 Μια οικονομική οντότητα μπορεί να επιλέξει να επιμετρήσει στοιχείο των ενσώματων παγίων στην εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Α. και να χρησιμοποιήσει αυτήν την εύλογη αξία ως το τεκμαιρόμενο κόστος του κατά την ημερομηνία εκείνη.

Δ6 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 προηγούμενες Γ.Π.Λ.Α. κατά ή πριν την ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Α. 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 Δ.Π.Χ.Α. προσαρμοσμένο ώστε να αντικατοπτρίζει για παράδειγμα, τις μεταβολές σε γενικό ή συγκεκριμένο δείκτη τιμών.

▼M54

Δ7 Οι επιλογές των παραγράφων Δ5 και Δ6 εφαρμόζονται και σε:

α) επενδύσεις σε ακίνητα, αν μια οικονομική οντότητα επιλέξει να χρησιμοποιήσει τη μέθοδο του κόστους του ΔΛΠ 40 *Επενδύσεις σε ακίνητα*,

αα) περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης (ΔΠΧΑ 16 *Μισθώσεις*), και

▼M16

(β) άυλα περιουσιακά στοιχεία που ικανοποιούν:

(i) τα κριτήρια αναγνώρισης του Δ.Λ.Π. 38 (συμπεριλαμβανομένης της αξιόπιστης επιμέτρησης του αρχικού κόστους), και

(ii) τα κριτήρια που παρατίθενται στο Δ.Λ.Π. 38 για την αναπροσαρμογή (συμπεριλαμβανομένου του κριτηρίου της ύπαρξης μιας ενεργού αγοράς).

Μια οικονομική οντότητα δεν θα εφαρμόσει τις επιλογές αυτές σε άλλα περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις.

▼M29

Δ8 Ένας υιοθετών για πρώτη φορά μπορεί να έχει καθορίσει τεκμαιρόμενο κόστος με βάση προηγούμενες ΓΠΛΑ για κάποια ή όλα τα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις της οικονομικής οντότητας, επιμετρώντας αυτά στην εύλογη αξία τους σε μια συγκεκριμένη ημερομηνία λόγω κάποιου γεγονότος όπως η ιδιωτικοποίηση ή η αρχική δημόσια προσφορά. Αυτό

α) Εάν η ημερομηνία επιμέτρησης είναι *κατά* την ημερομηνία της μετάβασης στα ΔΠΧΑ ή *πριν* από αυτή, η οντότητα μπορεί να χρησιμοποιήσει τέτοιες επιμετρήσεις, που καθορίζονται από γεγονότα, της εύλογης αξίας κατά την ημερομηνία επιμέτρησης, ως τεκμαιρόμενο κόστος για τους σκοπούς εφαρμογής των ΔΠΧΑ.

β) Εάν η ημερομηνία επιμέτρησης είναι *μετά* την ημερομηνία της μετάβασης στα ΔΠΧΑ, αλλά κατά τη διάρκεια της περιόδου που καλύπτεται από τις πρώτες οικονομικές καταστάσεις που έχουν καταρτιστεί σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ, οι επιμετρήσεις της εύλογης αξίας, που καθορίζονται από γεγονότα, μπορούν να χρησιμοποιηθούν ως τεκμαιρόμενο κόστος όταν συμβαίνει το γεγονός. Μια οντότητα αναγνωρίζει τις συνεπακόλουθες προσαρμογές απευθείας στα κέρδη εις νέον (ή εάν κριθεί απαραίτητο, σε άλλη κατηγορία ιδίων κεφαλαίων) κατά την ημερομηνία επιμέτρησης. Κατά την ημερομηνία της μετάβασης στα ΔΠΧΑ, η οντότητα είτε καθορίζει το τεκμαιρόμενο κόστος με την εφαρμογή των κριτηρίων των παραγράφων Δ5-Δ7 είτε επιμετρά τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις σύμφωνα με τις άλλες απαιτήσεις του παρόντος ΔΠΧΑ.

▼M24

Τεκμαιρόμενο κόστος

Δ8Α Σύμφωνα με ορισμένες εθνικές λογιστικές διατάξεις, το κόστος έρευνας και ανάπτυξης για εγκαταστάσεις πετρελαίου και φυσικού αερίου στα στάδια της ανάπτυξης ή της παραγωγής λογίζονται σε κέντρα κόστους που περιλαμβάνουν τις εγκαταστάσεις σε μια ευρεία γεωγραφική περιοχή. Μια επιχείρηση που υιοθετεί για πρώτη φορά τη λογιστική αυτή σύμφωνα με τις προηγούμενες ΓΠΛΑ μπορεί να επιλέξει να επιμετρήσει τα σχετικά με το πετρέλαιο και το φυσικό αέριο περιουσιακά στοιχεία κατά την ημερομηνία της μετάβασης στα ΔΠΧΑ στην ακόλουθη βάση:

(α) τα περιουσιακά στοιχεία που αφορούν την έρευνα και αξιολόγηση στο ποσό που καθορίζεται σύμφωνα με τις προηγούμενες ΓΠΛΑ της οντότητας· και

(β) περιουσιακά στοιχεία στα στάδια της ανάπτυξης ή της παραγωγής στο ποσό που ορίζεται για το κέντρο κόστους σύμφωνα με τις προηγούμενες ΓΠΛΑ της οντότητας. Η οντότητα επιμερίζει το ποσό αυτό στα υποκείμενα περιουσιακά στοιχεία του κέντρου κόστους κατ' αναλογία, με τη χρήση όγκων αποθεμάτων ή αξιών αποθεμάτων από την εν λόγω ημερομηνία.

▼M24

Η οντότητα ελέγχει για απομείωση τα περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από έρευνα και αξιολόγηση και τα περιουσιακά στοιχεία στα στάδια της ανάπτυξης και παραγωγής κατά την ημερομηνία της μετάβασης στα ΔΠΧΑ σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 6 *Έρευνα και αξιολόγηση ορυκτών πόρων* ή αντίστοιχα με το ΔΛΠ 36 και, εφόσον είναι αναγκαίο, μειώνει το ποσό που προκύπτει σύμφωνα με τα σημεία (α) ή (β) ανωτέρω. Για τους σκοπούς της παρούσας παραγράφου, τα περιουσιακά στοιχεία πετρελαίου και φυσικού αερίου περιλαμβάνουν μόνον εκείνα τα στοιχεία που χρησιμοποιούνται για την έρευνα, αξιολόγηση, ανάπτυξη ή παραγωγή πετρελαίου και φυσικού αερίου.

▼M54

Δ8Β Ορισμένες οικονομικές οντότητες κατέχουν στοιχεία ενσώματων παγίων, περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης ή άυλα περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται, ή χρησιμοποιήθηκαν στο παρελθόν, σε δραστηριότητες των οποίων οι τιμές υπόκεινται σε ρύθμιση. Η λογιστική αξία των εν λόγω στοιχείων μπορεί να περιλαμβάνει ποσά που καθορίστηκαν βάσει προηγούμενων ΓΠΛΑ αλλά δεν είναι κατάλληλα για κεφαλαιοποίηση σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ. Εάν συμβαίνει αυτό, ένας υιοθετών για πρώτη φορά μπορεί να επιλέξει να χρησιμοποιήσει την προηγούμενη λογιστική αξία βάσει των ΓΠΛΑ ενός τέτοιου στοιχείου κατά την ημερομηνία της μετάβασης στα ΔΠΧΑ ως τεκμαιρόμενο κόστος. Εάν μια οντότητα εφαρμόσει αυτή την εξαίρεση σε ένα στοιχείο, δεν χρειάζεται να την εφαρμόσει σε όλα τα στοιχεία. Κατά την ημερομηνία της μετάβασης στα ΔΠΧΑ, μια οντότητα εξετάζει για απομείωση αξίας σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 κάθε στοιχείο για το οποίο χρησιμοποιείται η εξαίρεση αυτή. Για τους σκοπούς της παρούσας παραγράφου, οι δραστηριότητες υπόκεινται σε ρύθμιση τιμών εφόσον διέπονται από πλαίσιο διαμόρφωσης των τιμών που μπορούν να χρεωθούν στους πελάτες για αγαθά ή υπηρεσίες και το εν λόγω πλαίσιο υπόκειται στην εποπτεία και/ή έγκριση ρυθμιστικής αρχής τιμών (όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 14 *Ρυθμιζόμενοι αναβαλλόμενοι λογαριασμοί*).

▼M16

Μισθώσεις

▼M54

Δ9 Ένας υιοθετών για πρώτη φορά μπορεί να αξιολογήσει αν μια σύμβαση που υφίσταται κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ εμπεριέχει μίσθωση εφαρμόζοντας τις παραγράφους 9–11 του ΔΠΧΑ 16 βάσει των γεγονότων και των περιστάσεων που υπάρχουν κατά την ημερομηνία εκείνη.

Δ9Α [Διαγράφηκε]

Δ9Β Όταν ένας υιοθετών για πρώτη φορά που είναι μισθωτής αναγνωρίζει υποχρεώσεις από μισθώσεις και περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης, μπορεί να υιοθετήσει την ακόλουθη προσέγγιση για όλες τις μισθώσεις του (σύμφωνα με τις πρακτικές λύσεις που περιγράφονται στην παράγραφο Δ9Δ):

α) να επιμετρά μια υποχρέωση από μίσθωση κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ. Ο μισθωτής που υιοθετεί αυτή την προσέγγιση επιμετρά την εν λόγω υποχρέωση από μίσθωση στην παρούσα αξία των υπολειπόμενων μισθωμάτων (βλέπε παράγραφο Δ9Ε), προεξοφλημένη με βάση το διαφορικό επιτόκιο δανεισμού (βλέπε παράγραφο Δ9Ε) κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ.

β) να επιμετρά ένα περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ. Ο μισθωτής επιλέγει, ανά μίσθωση, να επιμετρά το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης είτε:

▼M54

i) στη λογιστική του αξία, όπως εάν είχε εφαρμοστεί το ΔΧΠΑ 16 από την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου (βλέπε παράγραφο Δ9Ε), αλλά προεξοφλημένη με βάση το διαφορικό επιτόκιο δανεισμού του μισθωτή κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ· είτε

ii) σε ποσό ίσο με την υποχρέωση από μίσθωση, κατόπιν αναπροσαρμογής με βάση το ποσό τυχόν προπληρωμένων ή δουλευμένων μισθωμάτων που αφορούν την εν λόγω μίσθωση η οποία αναγνωρίζεται στην κατάσταση οικονομικής θέσης αμέσως πριν από την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ.

γ) να εφαρμόζει το ΔΛΠ 36 σε περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ.

Δ9Γ Κατά παρέκκλιση των απαιτήσεων της παραγράφου Δ9Β, ένας υιοθετών για πρώτη φορά που είναι μισθωτής επιμετρά το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης στην εύλογη αξία κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ για τις μισθώσεις που εμπίπτουν στον ορισμό της επένδυσης σε ακίνητα σύμφωνα με το ΔΛΠ 40 και επιμετρώνται με βάση τη μέθοδο εύλογης αξίας του ΔΛΠ 40, από την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ.

Δ9Δ Ένας υιοθετών για πρώτη φορά που είναι μισθωτής δύναται να προβεί σε μία ή περισσότερες από τις ακόλουθες ενέργειες κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ, τις οποίες εφαρμόζει ανά μίσθωση:

α) να εφαρμόζει ενιαίο προεξοφλητικό επιτόκιο σε χαρτοφυλάκιο μισθώσεων με ευλόγως παρόμοια χαρακτηριστικά (για παράδειγμα, παρόμοια υπολειπόμενη διάρκεια μίσθωσης για παρόμοια κατηγορία υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου σε παρόμοιο οικονομικό περιβάλλον).

β) να επιλέγει να μην εφαρμόζει τις απαιτήσεις της παραγράφου Δ9Β σε μισθώσεις για τις οποίες η διάρκεια μίσθωσης (βλέπε παράγραφο Δ9Ε) λήγει εντός 12 μηνών από την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ. Αντ' αυτού, η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά (συμπεριλαμβανομένης της γνωστοποίησης πληροφοριών για) τις εν λόγω μισθώσεις όπως εάν επρόκειτο για βραχυπρόθεσμες μισθώσεις που αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με την παράγραφο 6 του ΔΠΧΑ 16.

γ) να επιλέγει να μην εφαρμόζει τις απαιτήσεις της παραγράφου Δ9Β σε μισθώσεις για τις οποίες το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο έχει χαμηλή αξία (όπως περιγράφεται στις παραγράφους Β3-Β8 του ΔΠΧΑ 16). Αντ' αυτού, η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά (συμπεριλαμβανομένης της γνωστοποίησης πληροφοριών για) τις εν λόγω μισθώσεις σύμφωνα με την παράγραφο 6 του ΔΠΧΑ 16.

δ) να εξαιρεί τις αρχικές άμεσες δαπάνες (βλέπε παράγραφο Δ9Ε) από την επιμέτρηση του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ.

ε) να χρησιμοποιεί εκ των υστέρων αποκτηθείσα γνώση, όπως για παράδειγμα κατά τον καθορισμό της διάρκειας μίσθωσης, εάν η σύμβαση παρέχει δυνατότητα παράτασης ή καταγγελίας της μίσθωσης.

Δ9Ε Οι όροι «μισθώματα», «μισθωτής», «διαφορικό επιτόκιο δανεισμού του μισθωτή», «ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου», «αρχικές άμεσες δαπάνες» και «διάρκεια μίσθωσης» ορίζονται στο ΔΠΧΑ 16 και χρησιμοποιούνται στο παρόν Πρότυπο με την ίδια σημασία.

▼M31

_____

▼M16

Σωρευμένες διαφορές μετατροπής

Δ12 Το Δ.Λ.Π. 21 απαιτεί μια οικονομική οντότητα:

(α) να αναγνωρίζει ορισμένες διαφορές μετατροπής στα λοιπά συνολικά έσοδα και να τα συγκεντρώνει σε ιδιαίτερο στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων, και

(β) κατά τη διάθεση μιας εκμετάλλευσης στο εξωτερικό να ανακατατάξει τις σωρευμένες διαφορές μετατροπής που αφορούν την εν λόγω εκμετάλλευση στο εξωτερικό (συμπεριλαμβανομένων, αν συντρέχουν, των κερδών και ζημιών από σχετικές αντισταθμίσεις) από τα ίδια κεφάλαια στα αποτελέσματα ως τμήμα του κέρδους ή της ζημίας από τη διάθεση αυτής της εκμετάλλευσης.

Δ13 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 Δ.Π.Χ.Α. 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 Δ.Π.Χ.Α., και

(β) στο κέρδος ή τη ζημία μεταγενέστερης διάθεσης οποιασδήποτε εκμετάλλευσης στο εξωτερικό δεν θα περιλαμβάνονται διαφορές μετατροπής που προέκυψαν πριν την ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Α. και θα περιλαμβάνονται μεταγενέστερες διαφορές μετατροπής.

Επενδύσεις σε θυγατρικές, ►M32 κοινοπραξίες ◄ και συγγενείς επιχειρήσεις

▼M53

Δ14 Όταν μια οικονομική οντότητα καταρτίζει ατομικές οικονομικές καταστάσεις, το ΔΛΠ 27 απαιτεί να λογιστικοποιεί τις επενδύσεις της σε θυγατρικές, κοινοπραξίες και συγγενείς επιχειρήσεις είτε:

α) στο κόστος· ή

β) σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9.

Δ15 Εάν ο υιοθετών για πρώτη φορά τα ΔΠΧΑ επιμετρήσει μια τέτοια επένδυση στο κόστος σύμφωνα με το ΔΛΠ 27, θα επιμετρήσει την επένδυση αυτή σε ένα από τα ακόλουθα ποσά στην ατομική αρχική κατάσταση οικονομικής θέσης σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ:

α) το κόστος που προσδιορίζεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 27· ή

β) στο τεκμαρτό κόστος. Το τεκμαρτό κόστος μιας τέτοιας επένδυσης είναι:

i) η εύλογη αξία κατά την ημερομηνία πρώτης εφαρμογής των ΔΠΧΑ από την οικονομική οντότητα στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις της· ή

ii) η λογιστική αξία βάσει των προηγούμενων ΓΠΛΑ εκείνη την ημερομηνία.

Ο υιοθετών για πρώτη φορά μπορεί να επιλέξει είτε το i) είτε το ii) ανωτέρω προκειμένου να επιμετρήσει την επένδυσή του σε κάθε θυγατρική, κοινοπραξία ή συγγενή επιχείρηση που επιλέγει να επιμετρήσει βάσει του τεκμαρτού κόστους.

▼M50

Δ15Α Εάν ο υιοθετών για πρώτη φορά λογιστικοποιεί την εν λόγω επένδυση χρησιμοποιώντας διαδικασίες της μεθόδου της καθαρής θέσης, όπως περιγράφεται στο ΔΛΠ 28:

α) ο υιοθετών για πρώτη φορά εφαρμόζει την εξαίρεση για παρελθούσες συνενώσεις επιχειρήσεων (Προσάρτημα Γ) στην απόκτηση της επένδυσης.

β) αν η οικονομική οντότητα καταστεί νωρίτερα υιοθετούσα για πρώτη φορά για τις ατομικές οικονομικές καταστάσεις από ό, τι για τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της, και

i) μετά τη μητρική της, η οντότητα εφαρμόζει την παράγραφο Δ16 στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις.

ii) μετά τη θυγατρική της, η οντότητα εφαρμόζει την παράγραφο Δ17 στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις της.

▼M16

Περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις θυγατρικών επιχειρήσεων, συγγενών επιχειρήσεων και κοινοπραξιών

▼M38

Δ16 Αν μια θυγατρική γίνει υιοθετούσα για πρώτη φορά σε χρόνο μεταγενέστερο από αυτόν της μητρικής της, η θυγατρική, στις οικονομικές καταστάσεις της, θα επιμετρήσει τα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις της:

(α) είτε στις λογιστικές αξίες που θα περιλαμβάνονταν στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της μητρικής, με αναφορά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ της μητρικής, εάν δεν είχαν γίνει οι προσαρμογές των διαδικασιών της ενοποίησης και των επιπτώσεων της συνένωσης των επιχειρήσεων κατά την οποία η μητρική απέκτησε την θυγατρική (η παρούσα επιλογή δεν είναι διαθέσιμη σε θυγατρική εταιρείας επενδύσεων, όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 10, η οποία απαιτείται να επιμετρείται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων), ή

▼M16

(β) τις λογιστικές αξίες που απαιτούνται από το υπόλοιπο Δ.Π.Χ.Α. αυτό, βάσει της ημερομηνίας μετάβασης της θυγατρικής στα Δ.Π.Χ.Α. Οι λογιστικές αξίες αυτές μπορεί να διαφέρουν από εκείνες που περιγράφονται στην (α):

(i) όταν οι εξαιρέσεις του παρόντος Δ.Π.Χ.Α. οδηγούν σε επιμετρήσεις που εξαρτώνται από την ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Π.Χ.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 Δ.Λ.Π. 16 *Ενσώματα Πάγια* ενώ ο όμιλος μπορεί να χρησιμοποιεί την μέθοδο της αναπροσαρμογής.

Στις συγγενείς εταιρίες και τις κοινοπραξίες που γίνονται υιοθετούσες για πρώτη φορά μετά από την οικονομική οντότητα που ασκεί σημαντική επιρροή ή από κοινού έλεγχο σε αυτές, παρέχεται μια παρόμοια επιλογή.

►M38 Δ17 Πάντως, αν μια οικονομική οντότητα γίνει υιοθετούσα για πρώτη φορά μεταγενέστερα από τη θυγατρική της (ή τη συγγενή ή κοινοπραξία) η οικονομική οντότητα αυτή, στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της, θα επιμετρήσει τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις της θυγατρικής (ή της συγγενούς ή της κοινοπραξίας) στις ίδιες λογιστικές αξίες με αυτές των οικονομικών καταστάσεων της θυγατρικής (ή της συγγενούς ή της κοινοπραξίας) μετά τις προσαρμογές για σκοπούς σύνταξης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, εφαρμογής της μεθόδου της καθαρής θέσης και τις προσαρμογές για τις επιδράσεις από την συνένωση επιχειρήσεων που συντελέστηκε με την απόκτηση της θυγατρικής. Παρά την παρούσα απαίτηση, η μητρική που δεν συνιστά εταιρεία επενδύσεων δεν εφαρμόζει την εξαίρεση στην ενοποίηση που εφαρμόζεται από τυχόν θυγατρικές μιας εταιρείας επενδύσεων. ◄ Ομοίως, εάν μια μητρική γίνει υιοθετούσα για πρώτη φορά, για τις ατομικές οικονομικές καταστάσεις της, ενωρίτερα ή αργότερα από ότι για τις ενοποιημένες οικονομικές

▼M16

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.

Σύνθετα χρηματοοικονομικά μέσα

Δ18 Το Δ.Λ.Π. 32 *Χρηματοοικονομικά Μέσα: Παρουσίαση* απαιτεί μια οικονομική οντότητα να διαχωρίσει ένα σύνθετο χρηματοοικονομικό μέσο κατά τη σύναψη της συναλλαγής στα ξεχωριστά συστατικά του της υποχρέωσης και των ιδίων κεφαλαίων. Αν το στοιχείο της υποχρέωσης δεν υπάρχει πλέον η αναδρομική εφαρμογή του Δ.Λ.Π. 32 συνίσταται στον διαχωρισμό δύο τμημάτων στα ίδια κεφάλαια. Το πρώτο τμήμα περιλαμβάνεται στα κέρδη εις νέον και αντιπροσωπεύει τους σωρευμένους δουλευμένους τόκους επί του συστατικού της υποχρέωσης. Το άλλο τμήμα αντιπροσωπεύει το αρχικά καθορισμένο συστατικό των ιδίων κεφαλαίων. Ωστόσο, σύμφωνα με το παρόν Δ.Π.Χ.Α. 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 Δ.Π.Χ.Α.

▼M53

Προσδιορισμός χρηματοοικονομικών μέσων που είχαν αναγνωριστεί προηγουμένως

Δ19 Το ΔΠΧΑ 9 επιτρέπει να προσδιοριστεί μια χρηματοοικονομική υποχρέωση (εφόσον πληροί ορισμένα κριτήρια) ως χρηματοοικονομική υποχρέωση επιμετρούμενη στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων. Παρά την απαίτηση αυτή, μια οικονομική οντότητα επιτρέπεται να προσδιορίσει, κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ, οποιαδήποτε χρηματοοικονομική υποχρέωση ως επιμετρούμενη στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, εφόσον η υποχρέωση πληροί τα κριτήρια της παραγράφου 4.2.2 του ΔΠΧΑ 9 εκείνη την ημερομηνία.

Δ19Α Μια οικονομική οντότητα δύναται να προσδιορίσει ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ως επιμετρούμενο στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων σύμφωνα με την παράγραφο 4.1.5 του ΔΠΧΑ 9 βάσει των γεγονότων και των περιστάσεων που υφίστανται κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ.

Δ19Β Μια οικονομική οντότητα δύναται να προσδιορίσει μια επένδυση σε συμμετοχικό τίτλο ως επιμετρούμενη στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων σύμφωνα με την παράγραφο 5.7.5 του ΔΠΧΑ 9 βάσει των γεγονότων και των περιστάσεων που υφίστανται κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ.

Δ19Γ Για μια χρηματοοικονομική υποχρέωση η οποία προσδιορίζεται ως χρηματοοικονομική υποχρέωση επιμετρούμενη στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, η οικονομική οντότητα προσδιορίζει αν η λογιστική αντιμετώπιση που προβλέπεται στην παράγραφο 5.7.7. του ΔΠΧΑ 9 θα δημιουργούσε λογιστική αναντιστοιχία στα αποτελέσματα με βάση τα γεγονότα και τις περιστάσεις που υφίστανται κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ.

▼M16

Η επιμέτρηση της εύλογης αξίας των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων κατά την αρχική αναγνώριση

▼M53

Δ20 Παρά τις απαιτήσεις των παραγράφων 7 και 9, μια οικονομική οντότητα δύναται να εφαρμόσει τις απαιτήσεις της παραγράφου Β5.1.2Α στοιχείο β) του ΔΠΧΑ 9 μελλοντικά σε συναλλαγές που συνάπτονται κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ ή μεταγενέστερα.

▼M16

Υποχρεώσεις θέσης εκτός λειτουργίας που συμπεριλαμβάνονται στο κόστος των ενσώματων παγίων

Δ21 Η Διερμηνεία Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Α. 1 *Μεταβολές σε Υφιστάμενες Υποχρεώσεις Θέσης εκτός Λειτουργίας, Αποκατάστασης και Συναφείς Υποχρεώσεις* ορίζει ότι συγκεκριμένες μεταβολές σε υφιστάμενες υποχρεώσεις θέσης εκτός λειτουργίας, αποκατάστασης και συναφείς υποχρεώσεις προστίθενται ή αφαιρούνται από το κόστος του σχετιζόμενου περιουσιακού στοιχείου και το προσαρμοσμένο αποσβέσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου εν συνεχεία αποσβένεται μελλοντικά καθ' όλη τη διάρκεια της απομένουσας ωφέλιμης ζωής του. Ένας υιοθετών για πρώτη φορά δεν απαιτείται να συμμορφωθεί με τις απαιτήσεις αυτές για τις μεταβολές σε τέτοιες υποχρεώσεις που έγιναν πριν την ημερομηνία της μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Α. Εφόσον ένας υιοθετών για πρώτη φορά κάνει χρήση της εξαίρεσης αυτής:

(α) θα επιμετρά την υποχρέωση κατά την ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Α. σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 37,

(β) στο βαθμό που η υποχρέωση εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της Διερμηνείας Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Α. 1, θα εκτιμήσει το ποσό που θα είχε συμπεριληφθεί στο κόστος του σχετιζόμενου περιουσιακού στοιχείου όταν η υποχρέωση προέκυψε για πρώτη φορά, προεξοφλώντας την υποχρέωση σε εκείνη την ημερομηνία χρησιμοποιώντας τη βέλτιστη εκτίμηση του ιστορικού προσαρμοσμένου για κινδύνους προεξοφλητικού επιτοκίου (των ιστορικών προσαρμοσμένων για κινδύνους προεξοφλητικών επιτοκίων) που θα είχαν εφαρμοστεί για την υποχρέωση κατά το διάστημα που μεσολάβησε, και

(γ) θα υπολογίσει τη σωρευμένη απόσβεση επί του ποσού αυτού, κατά την ημερομηνία της μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Α., βάσει της τρέχουσας εκτίμησης της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου, χρησιμοποιώντας τη μέθοδο απόσβεσης που η οικονομική οντότητα υιοθέτησε βάσει των Δ.Π.Χ.Α.

▼M24

Δ21Α Μια οντότητα που χρησιμοποιεί την εξαίρεση στην παράγραφο Δ8Α(β) (για περιουσιακά στοιχεία πετρελαίου και φυσικού αερίου στα στάδια της ανάπτυξης ή της παραγωγής τα οποία λογίζονται σε κέντρα κόστους που περιλαμβάνουν τις εγκαταστάσεις σε μια ευρεία γεωγραφική περιοχή βάσει προηγούμενων ΓΠΛΑ), αντί της εφαρμογής της παραγράφου Δ21 ή της ΕΔΔΠΧΑ 1:

(α) επιμετρά τις υποχρεώσεις θέσης εκτός λειτουργίας, αποκατάστασης και παρεμφερείς υποχρεώσεις κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ σύμφωνα με το ΔΛΠ 37· και

(β) αναγνωρίζει απευθείας στα αδιανέμητα κέρδη οποιαδήποτε διαφορά μεταξύ του ποσού αυτού και της λογιστικής αξίας των εν λόγω υποχρεώσεων κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ που έχει προσδιοριστεί με βάση τις προηγούμενες ΓΠΛΑ της οντότητας.

▼M16

χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή άυλα περιουσιακά στοιχεία που αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με την Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Α. 12

Δ22 Ο υιοθετών για πρώτη φορά δύναται να εφαρμόσει τις μεταβατικές διατάξεις της Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Α. 12.

Κόστος δανεισμού

▼M36

Δ23 Ο υιοθετών για πρώτη φορά μπορεί να επιλέξει να εφαρμόσει τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 23 από την ημερομηνία μετάβασης ή νωρίτερα, δυνάμει της παραγράφου 28 του ΔΛΠ 23. Από την ημερομηνία κατά την οποία μια οντότητα που εφαρμόζει την παρούσα εξαίρεση αρχίζει να εφαρμόζει το ΔΛΠ 23, η εν λόγω οντότητα:

(α) δεν επαναδιατυπώνει το στοιχείο του κόστους δανεισμού που κεφαλαιοποιήθηκε με βάση τις προηγούμενες ΓΠΛΑ και το οποίο συμπεριλήφθηκε στη λογιστική αξία των στοιχείων ενεργητικού εκείνη την ημερομηνία· και

▼**M36**

(β) λογιστικοποιεί το κόστος δανεισμού που δημιουργήθηκε κατά την εν λόγω ημερομηνία ή έπειτα από αυτήν σύμφωνα με το ΔΛΠ 23, συμπεριλαμβανομένου του κόστους δανεισμού που δημιουργήθηκε κατά την εν λόγω ημερομηνία ή έπειτα από αυτήν σε σχέση με υπό κατασκευή στοιχεία ενεργητικού τα οποία πληρούν τις σχετικές προϋποθέσεις.

▼**M18**

Μεταβιβάσεις περιουσιακών στοιχείων από πελάτες

Δ24 Ο υιοθετών για πρώτη φορά μπορεί να εφαρμόσει τις μεταβατικές διατάξεις της παραγράφου 22 της ΕΔΔΠΧΑ 18 Μεταβιβάσεις περιουσιακών στοιχείων από πελάτες. Στην παράγραφο αυτή η αναφορά στην ημερομηνία έναρξης ισχύος θα πρέπει να εκλαμβάνεται ως η 1η Ιουλίου 2009 ή η ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Α., αναλόγως του ποια είναι μεταγενέστερη. Επιπλέον, ο υιοθετών για πρώτη φορά μπορεί να υποδείξει οιαδήποτε ημερομηνία πριν την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ και να εφαρμόσει την ΕΔΔΠΧΑ 18 σε όλες τις μεταβιβάσεις περιουσιακών στοιχείων από πελάτες που έχουν ληφθεί την εν λόγω ημερομηνία ή μεταγενέστερα.

▼**M28**

Εξόφληση χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων με συμμετοχικούς τίτλους

Δ25 Ο υιοθετών για πρώτη φορά μπορεί να εφαρμόσει τις μεταβατικές διατάξεις στην ΕΔΔΠΧΑ 19 *Εξόφληση χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων με συμμετοχικούς τίτλους*.

▼**M33**

Σοβαρός υπερπληθωρισμός

Δ26 Εάν μια οικονομική οντότητα έχει ένα νόμισμα λειτουργίας το οποίο ήταν, ή είναι, το νόμισμα της υπερπληθωριστικής οικονομίας, καθορίζει κατά πόσον υφίστατο σοβαρό υπερπληθωρισμό πριν από την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ. Αυτό ισχύει για οικονομικές οντότητες που υιοθετούν τα ΔΠΧΑ για πρώτη φορά, καθώς και για οντότητες που είχαν προηγουμένως εφαρμόσει ΔΠΧΑ.

Δ27 Το νόμισμα μιας υπερπληθωριστικής οικονομίας υπόκειται σε σοβαρό υπερπληθωρισμό εφόσον ισχύουν αμφότερα τα χαρακτηριστικά:

α) δεν υπάρχει αξιόπιστος γενικός δείκτης τιμών στη διάθεση όλων των οικονομικών οντοτήτων με συναλλαγές και υπόλοιπα στο νόμισμα.

β) δεν υπάρχει ανταλλαξιμότητα μεταξύ του νομίσματος και ενός σχετικά σταθερού ξένου νομίσματος.

D28 Το νόμισμα λειτουργίας μιας οικονομικής οντότητας παύει να υπόκειται σε σοβαρό υπερπληθωρισμό κατά την ημερομηνία κανονικοποίησης του εν λόγω νομίσματος. Πρόκειται για την ημερομηνία κατά την οποία το νόμισμα λειτουργίας παύει να έχει ένα, ή αμφότερα, από τα χαρακτηριστικά της παραγράφου Δ27, ή όταν υπάρχει αλλαγή στο νόμισμα λειτουργίας της οικονομικής οντότητας σε ένα νόμισμα το οποίο δεν υπόκειται σε σοβαρό υπερπληθωρισμό.

Δ29 Όταν η ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ μιας οικονομικής οντότητας συμπίπτει ή έπεται της ημερομηνίας κανονικοποίησης του νομίσματος λειτουργίας, η οικονομική οντότητα μπορεί να επιλέξει να επιμετρήσει όλα τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις που διαθέτει πριν από την ημερομηνία κανονικοποίησης του νομίσματος λειτουργίας στην εύλογη αξία κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ. Η οικονομική οντότητα δύναται να χρησιμοποιήσει την εύλογη αξία ως το τεκμαιρόμενο κόστος των εν λόγω περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εναρκτήρια κατάσταση της οικονομικής θέσης βάσει των ΔΠΧΑ.

Δ30 Όταν η ημερομηνία κανονικοποίησης του νομίσματος λειτουργίας βρίσκεται εντός δωδεκάμηνης συγκριτικής περιόδου, η συγκριτική περίοδος μπορεί να είναι μικρότερη των δώδεκα μηνών, υπό την προϋπόθεση ότι υπάρχει διαθέσιμο πλήρες σύνολο οικονομικών καταστάσεων (όπως προβλέπεται στην παράγραφο 10 του ΔΛΠ 1) για την εν λόγω βραχύτερη περίοδο.

▼M37

Σχήματα υπό κοινό έλεγχο

Δ31 Ο υιοθετών για πρώτη φορά δύναται να εφαρμόσει τις μεταβατικές διατάξεις του ΔΠΧΑ 11 με τις ακόλουθες εξαιρέσεις:

α) Κατά την εφαρμογή των μεταβατικών διατάξεων στο ΔΠΧΑ 11, ο υιοθετών για πρώτη φορά εφαρμόζει αυτές τις διατάξεις την ημερομηνία μετάβασης στο ΔΠΧΑ.

β) Κατά τη μετάβαση από την αναλογική ενοποίηση στη μέθοδο της καθαρής θέσης, ο υιοθετών για πρώτη φορά δοκιμάζει την επένδυση για απομείωση, σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 όπως στην ημερομηνία μετάβασης στο ΔΠΧΑ, ανεξάρτητα από το αν υπάρχει οποιαδήποτε ένδειξη ότι η επένδυση μπορεί να έχει απομειωθεί. Οποιαδήποτε απομείωση προκύπτει αναγνωρίζεται ως προσαρμογή στα κέρδη εις νέον την ημερομηνία μετάβασης στο ΔΠΧΑ.

▼M33

Κόστος αποκάλυψης στη φάση της παραγωγής σε ορυχείο επιφανείας

Δ32 Ο υιοθετών για πρώτη φορά μπορεί να εφαρμόσει τις μεταβατικές διατάξεις των παραγράφων Α1 έως Α4 της ΕΔΔΠΧΑ 20 *Κόστος αποκάλυψης στη φάση της παραγωγής ορυχείου επιφανείας*. Στην παράγραφο αυτή, η αναφορά στην ημερομηνία έναρξης ισχύος θα πρέπει να εκλαμβάνεται ως η 1η Ιανουαρίου 2013 ή η ημερομηνία έναρξης της πρώτης περιόδου αναφοράς βάσει των ΔΠΧΑ, αναλόγως του ποια είναι μεταγενέστερη.

▼M53

Προσδιορισμός συμβολαίων αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικού στοιχείου

Δ33 Το ΔΠΧΑ 9 επιτρέπει ορισμένα συμβόλαια αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικού στοιχείου να προσδιορίζονται κατά τη σύναψή τους ως επιμετρούμενα στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων (βλέπε παράγραφο 2.5 του ΔΠΧΑ 9). Παρά την απαίτηση αυτή, μια οικονομική οντότητα επιτρέπεται να προσδιορίζει, κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ, συμβόλαια τα οποία υφίστανται ήδη κατά την εν λόγω ημερομηνία ως επιμετρούμενα στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, αλλά μόνον εφόσον πληρούν της απαιτήσεις της παραγράφου 2.5 του ΔΠΧΑ 9 κατά την εν λόγω ημερομηνία και εφόσον η οικονομική οντότητα προσδιορίσει όλα τα παρόμοια συμβόλαια.

▼M52

Έσοδα

Δ34 Ο υιοθετών για πρώτη φορά μπορεί να εφαρμόσει τις μεταβατικές διατάξεις της παραγράφου Γ5 του ΔΠΧΑ 15. Σε αυτές τις παραγράφους, οι αναφορές στην «ημερομηνία αρχικής εφαρμογής» ερμηνεύονται ως η έναρξη της πρώτης περιόδου αναφοράς ΔΠΧΑ. Εάν ο υιοθετών για πρώτη φορά αποφασίσει να εφαρμόσει τις εν λόγω μεταβατικές διατάξεις, εφαρμόζει επίσης την παράγραφο Γ6 του ΔΠΧΑ 15.

Δ35 Ο υιοθετών για πρώτη φορά δεν απαιτείται να επαναδιατυπώσει συμβάσεις οι οποίες ολοκληρώθηκαν πριν από τη νωρίτερη παρουσιαζόμενη περίοδο. Ολοκληρωθείσα σύμβαση είναι μια σύμβαση για την οποία η οικονομική οντότητα έχει μεταβιβάσει όλα τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν προσδιοριστεί σύμφωνα με τις προηγούμενες ΓΠΛΑ.

▼M63

Συναλλαγές σε ξένο νόμισμα και προκαταβολές

Δ36 Ο υιοθετών για πρώτη φορά δεν απαιτείται να εφαρμόζει την ΕΔΔΠΧΠ 22 *Συναλλαγές σε ξένο νόμισμα και προκαταβολές* σε περιουσιακά στοιχεία, έξοδα και έσοδα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της εν λόγω Διερμηνείας τα οποία είχαν αρχικά αναγνωρισθεί πριν από την ημερομηνία μετάβασης στα πρότυπα ΔΠΧΑ.

▼**M16**

Προσάρτημα Ε

Βραχυπρόθεσμες εξαιρέσεις από τα Δ.Π.Χ.Α.

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του Δ.Π.Χ.Α.

[Το Προσάρτημα θα χρησιμοποιηθεί για ενδεχόμενες μελλοντικές βραχυπρόθεσμες εξαιρέσεις].

▼**M53**

Απαλλαγή από την απαίτηση επαναδιατύπωσης συγκριτικών πληροφοριών για το ΔΠΧΑ 9

Ε1 Εάν η πρώτη περίοδος αναφοράς σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ ξεκινά για μια οικονομική οντότητα την 1η Ιανουαρίου 2019 και η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την ολοκληρωμένη έκδοση του ΔΠΧΑ 9 (που εκδόθηκε το 2014), η συγκριτική πληροφόρηση στις πρώτες οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής οντότητας βάσει των ΔΠΧΑ δεν είναι αναγκαίο να συμμορφώνεται με το ΔΠΧΑ 7 *Χρηματοοικονομικά μέσα: Γνωστοποιήσεις* ή με την ολοκληρωμένη έκδοση του ΔΠΧΑ 9 (που εκδόθηκε το 2014), στον βαθμό που οι γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από το ΔΠΧΑ 7 αφορούν στοιχεία που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 9. Για τις εν λόγω οικονομικές οντότητες, η αναφορές στην «ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ» νοούνται, μόνο στην περίπτωση του ΔΠΧΑ 7 και του ΔΠΧΑ 9 (2014), ως η έναρξη της πρώτης περιόδου αναφοράς βάσει των ΔΠΧΑ.

Ε2 Μια οικονομική οντότητα που επιλέγει να παρουσιάσει συγκριτική πληροφόρηση που δεν συμμορφώνεται με το ΔΛΠ 7 και με την ολοκληρωμένη έκδοση του ΔΠΧΑ 9 (που εκδόθηκε το 2014) κατά το πρώτο έτος της μετάβασής της:

α) εφαρμόζει τις απαιτήσεις των προηγούμενων ΓΠΛΑ της αντί των απαιτήσεων του ΔΠΧΑ 9 για τη συγκριτική πληροφόρηση που αφορά στοιχεία τα οποία εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 9·

β) γνωστοποιεί το γεγονός αυτό μαζί με τη βάση που χρησιμοποιήθηκε για την κατάρτιση των πληροφοριών·

γ) αντιμετωπίζει λογιστικά οποιαδήποτε προσαρμογή μεταξύ της κατάστασης οικονομικής θέσης κατά την ημερομηνία αναφοράς της συγκρίσιμης περιόδου (ήτοι την κατάσταση οικονομικής θέσης που περιλαμβάνει συγκριτική πληροφόρηση βάσει των προηγούμενων ΓΠΛΑ) και της κατάστασης οικονομικής θέσης κατά την έναρξη της πρώτης περιόδου αναφοράς βάσει των ΔΠΧΑ [ήτοι την πρώτη περίοδο που περιλαμβάνει πληροφορίες που συμμορφώνονται με το ΔΠΧΑ 7 και την ολοκληρωμένη έκδοση του ΔΠΧΑ 9 (που εκδόθηκε το 2014)] ως ανακύπτουσες από μεταβολή στη λογιστική πολιτική και παρέχει τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται βάσει της παραγράφου 28 στοιχεία α) έως ε) του ΔΛΠ 8. Η παράγραφος 28 στοιχείο στ) σημείο i) εφαρμόζεται μόνο σε ποσά που παρουσιάζονται στην κατάσταση οικονομικής θέσης κατά την ημερομηνία αναφοράς της συγκρίσιμης περιόδου.

δ) εφαρμόζει την παράγραφο 17 στοιχείο γ) του ΔΛΠ 1 για την παροχή επιπρόσθετων γνωστοποιήσεων όταν η συμμόρφωση με τις ειδικές απαιτήσεις των ΔΠΧΑ δεν είναι επαρκής ώστε οι χρήστες να κατανοήσουν την επίδραση συγκεκριμένων συναλλαγών, άλλων γεγονότων και συνθηκών στη χρηματοοικονομική θέση και επίδοση της οικονομικής οντότητας.

▼**M59**

E3	[Διαγράφηκε]
E4	[Διαγράφηκε]
E4A	[Διαγράφηκε]
E5	[Διαγράφηκε]
E6	[Διαγράφηκε]
E7	[Διαγράφηκε]

▼**M64**

Αβεβαιότητα σχετικά με χειρισμούς του φόρου εισοδήματος

E8	Ένας υιοθετών για πρώτη φορά, του οποίου η ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ είναι πριν από την 1η Ιουλίου 2017, μπορεί να επιλέξει να μην αποτυπώσει την εφαρμογή της Διερμηνείας ΕΔΔΠΧΑ 23 *Αβεβαιότητα σχετικά με χειρισμούς του φόρου εισοδήματος* σε συγκριτική πληροφόρηση στις πρώτες οικονομικές καταστάσεις που είναι καταρτισμένες σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ. Η οικονομική οντότητα που προβαίνει στην επιλογή αυτή αναγνωρίζει τη σωρευτική επίδραση της εφαρμογής του ΕΔΔΠΧΑ 23 ως προσαρμογή στο υπόλοιπο έναρξης των κερδών εις νέον (ή άλλου στοιχείου της καθαρής θέσης, κατά περίπτωση) κατά την έναρξη της πρώτης περιόδου αναφοράς σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ.

▼B

ΔΙΕΘΝΈΣ ΠΡΌΤΥΠΟ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΉΣ ΑΝΑΦΟΡΆΣ 2

Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών

ΣΚΟΠΌΣ

1. Σκοπός του παρόντος ΔΠΧΑ είναι να καθορίσει την παρουσίαση οικονομικών στοιχείων της οικονομικής οντότητας όταν αναλαμβάνει να διενεργήσει *συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών*. Ειδικότερα, απαιτεί να καταχωρίζονται οι επιδράσεις των συναλλαγών που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών στα αποτελέσματα και στην καθαρή θέση της οικονομικής οντότητας, συμπεριλαμβανομένων των εξόδων που σχετίζονται με συναλλαγές όπου παρέχονται *μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης* στους εργαζόμενους.

ΠΕΔΊΟ ΕΦΑΡΜΟΓΉΣ

▼M23

2. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν Δ.Π.Χ.Α. στη λογιστική αντιμετώπιση όλων των συναλλαγών που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών, είτε η οντότητα μπορεί να προσδιορίσει επακριβώς μέρος ή το σύνολο των λαμβανομένων αγαθών ή υπηρεσιών είτε όχι, στις οποίες περιλαμβάνονται:

α) *συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζονται με συμμετοχικούς τίτλους*,

β) *συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζονται σε μετρητά*, και

γ) συναλλαγές όπου η οικονομική οντότητα λαμβάνει ή αποκτά αγαθά ή υπηρεσίες και οι όροι της συμφωνίας παρέχουν τη δυνατότητα είτε στην οικονομική οντότητα είτε στον προμηθευτή εκείνων των αγαθών ή υπηρεσιών να επιλέξει αν η οικονομική οντότητα θα διακανονίσει σε μετρητά (ή με άλλα περιουσιακά στοιχεία) ή μέσω της έκδοσης συμμετοχικών τίτλων,

με εξαίρεση τις επισημάνσεις των παραγράφων 3Α–6. Εάν δεν είναι δυνατόν να εξατομικευτούν συγκεκριμένα αγαθά ή υπηρεσίες, άλλες περιστάσεις ενδέχεται να υποδηλώνουν ότι λήφθηκαν (ή πρόκειται να ληφθούν) αγαθά ή υπηρεσίες, και στην περίπτωση αυτή ισχύει το παρόν Δ.Π.Χ.Α.

———————

3Α. Μια συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών μπορεί να διακανονιστεί από άλλη οντότητα του ιδίου ομίλου (ή έναν μέτοχο οιασδήποτε οντότητας του ιδίου ομίλου) για λογαριασμό της οικονομικής οντότητας που λαμβάνει ή αποκτά τα αγαθά ή τις υπηρεσίες. Η παράγραφος 2 εφαρμόζεται επίσης σε μια οικονομική οντότητα η οποία

α) λαμβάνει αγαθά ή υπηρεσίες, ενώ άλλη οντότητα του ιδίου ομίλου (ή ένας μέτοχος οιασδήποτε οντότητας του ιδίου ομίλου) έχει την υποχρέωση να διακανονίσει τη συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών, ή

β) έχει υποχρέωση να διακανονίσει μια συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών, ενώ άλλη οντότητα του ιδίου ομίλου λαμβάνει τα αγαθά ή τις υπηρεσίες,

εκτός εάν η συναλλαγή γίνεται για σαφώς διαφορετικό σκοπό από την πληρωμή για την προμήθεια αγαθών ή υπηρεσιών προς την οντότητα που τα/τις λαμβάνει.

▼B

4. Για τους σκοπούς του παρόντος ΔΠΧΑ, μια συναλλαγή με εργαζόμενο (ή άλλο μέρος) με την ιδιότητα του κατόχου συμμετοχικών τίτλων της οικονομικής οντότητας δεν αποτελεί συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών. Για παράδειγμα, αν η οικονομική οντότητα παραχωρήσει σε όλους τους κατόχους μιας συγκεκριμένης κατηγορίας συμμετοχικών τίτλων της το δικαίωμα να αποκτήσουν συμμετοχικούς τίτλους της οικονομικής 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 ΔΠΧΑ.

5. Όπως αναφέρθηκε στην παράγραφο 2, το ΔΠΧΑ αυτό εφαρμόζεται σε συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών όπου η οικονομική οντότητα αποκτά ή λαμβάνει αγαθά ή υπηρεσίες. Στα αγαθά συμπεριλαμβάνονται τα αποθέματα, τα αναλώσιμα, τα ενσώματα πάγια, τα άυλα περιουσιακά στοιχεία και άλλα μη χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία. ►**M22** Όμως, η οικονομική οντότητα δεν εφαρμόζει το παρόν Δ.Π.Χ.Α. σε συναλλαγές στις οποίες η ίδια αποκτά αγαθά ως μέρος των καθαρών περιουσιακών στοιχείων που αποκτώνται στα πλαίσια μιας συνένωσης επιχειρήσεων όπως ορίζεται στο Δ.Π.Χ.Α. 3 *Συνενώσεις Επιχειρήσεων (*όπως αναθεωρήθηκε το 2008) μιας συνένωσης οικονομικών οντοτήτων ή επιχειρήσεων υπό κοινό έλεγχο, όπως περιγράφεται στις παραγράφους Β1–Β4 του Δ.Π.Χ.Α. 3, ή της εισφοράς μιας επιχείρησης στην σύσταση μιας κοινοπραξίας, όπως ορίζεται στο ►**M32** ΔΠΧΑ 11 *Σχήματα υπό κοινό έλεγχο* ◄. Ως εκ τούτου, οι συμμετοχικοί τίτλοι που εκδίδονται ◄ σε μια συνένωση επιχειρήσεων ως αντάλλαγμα για τη μεταβίβαση του ελέγχου του αποκτώμενου δεν συμπεριλαμβάνονται στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος ΔΠΧΑ. 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 ΔΠΧΑ. ►**M12** Ομοίως, η ακύρωση, αντικατάσταση ή άλλη τροποποίηση *συμφωνιών παροχών βάσει της αξίας των μετοχών* λόγω μιας συνένωσης επιχειρήσεων ή αναδιάρθρωσης της καθαρής θέσης θα αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το παρόν Δ.Π.Χ.Α. Το Δ.Π.Χ.Α. 3 παρέχει οδηγίες για να προσδιορισθεί εάν οι συμμετοχικοί τίτλοι που εκδίδονται σε μια συνένωση επιχειρήσεων είναι μέρος του μεταβιβασθέντος ανταλλάγματος για τον έλεγχο του αποκτώμενου (και ως εκ τούτου εντός του πλαισίου του Δ.Π.Χ.Α. 3) ή εάν είναι εις αντάλλαγμα συνεχιζόμενων υπηρεσιών που θα αναγνωρισθούν σε περίοδο μετά τη συνένωση (και ως εκ τούτου εντός του πλαισίου αυτού του Δ.Π.Χ.Α.). ◄

▼**M53**

6. Το παρόν ΔΠΧΑ δεν εφαρμόζεται σε συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών όπου η οικονομική οντότητα λαμβάνει ή αποκτά αγαθά ή υπηρεσίες βάσει σύμβασης που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των παραγράφων 8-10 του ΔΛΠ 32 *Χρηματοοικονομικά Μέσα: Παρουσίαση* (όπως αναθεωρήθηκε το 2003) ή τις παραγράφους 2.4–2.7 του ΔΠΧΑ 9 *Χρηματοοικονομικά μέσα*.

▼**M33**

6Α. Το παρόν ΔΠΧΑ χρησιμοποιεί τον όρο «εύλογη αξία» κατά τρόπο που διαφέρει από ορισμένες απόψεις από τον ορισμό της εύλογης αξίας στο ΔΠΧΑ 13 *Επιμέτρηση εύλογης αξίας*. Ως εκ τούτου, κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 2, μια οντότητα επιμετρά την εύλογη αξία σύμφωνα με το παρόν ΔΠΧΑ, όχι με το ΔΠΧΑ 13.

▼B

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

7. Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τα αγαθά και τις υπηρεσίες που έλαβε ή απέκτησε σε συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών όταν αποκτά τα αγαθά ή καθώς λαμβάνονται οι υπηρεσίες. Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει μια αντίστοιχη αύξηση στα ίδια κεφάλαια αν τα αγαθά ή οι υπηρεσίες λήφθηκαν στο πλαίσιο μιας συναλλαγής που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζεται με συμμετοχικούς τίτλους ή μια υποχρέωση αν τα αγαθά ή οι υπηρεσίες αποκτήθηκαν στο πλαίσιο μιας συναλλαγής που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζεται σε μετρητά.

▼B

8. Όταν τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που λήφθηκαν ή αποκτήθηκαν στο πλαίσιο μιας συναλλαγής που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών, δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για αναγνώριση ως περιουσιακά στοιχεία, αναγνωρίζονται ως έξοδα.

9. Συνήθως, από την ανάλωση αγαθών ή υπηρεσιών προκύπτει ένα έξοδο. Για παράδειγμα, οι υπηρεσίες συνήθως αναλώνονται αμέσως, οπότε αναγνωρίζεται ένα έξοδο 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 το έξοδο αναγνωρίζεται όταν τα αγαθά καταναλωθούν ή πωληθούν. Όμως, κάποιες φορές είναι απαραίτητο να αναγνωριστεί ένα έξοδο πριν το αγαθό ή οι υπηρεσίες αναλωθούν ή πωληθούν, διότι δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για αναγνώριση ως περιουσιακά στοιχεία. Για παράδειγμα, η οικονομική οντότητα μπορεί 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 ΔΠΧΑ.

ΣΥΝΑΛΛΑΓΈΣ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΎΝ ΠΑΡΟΧΈΣ ΠΟΥ ΕΞΑΡΤΏΝΤΑΙ ΑΠΌ ΤΗΝ ΑΞΊΑ ΤΩΝ ΜΕΤΟΧΏΝ ΚΑΙ ΔΙΑΚΑΝΟΝΊΖΟΝΤΑΙ ΜΕ ΣΥΜΜΕΤΟΧΙΚΟΎΣ ΤΙΤΛΟΥΣ

Επισκόπηση

10. Για συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζονται με συμμετοχικούς τίτλους, η οικονομική οντότητα 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 οικονομική οντότητα δεν μπορεί να εκτιμήσει με αξιοπιστία την εύλογη αξία των αγαθών ή των υπηρεσιών που ελήφθησαν, απαιτείται να 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 οικονομική οντότητα 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 των παραχωρηθέντων συμμετοχικών τίτλων επιμετράται κατά την *ημερομηνία της παραχώρησης*.

12. Συνήθως, οι μετοχές, τα μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης ή άλλοι συμμετοχικοί τίτλοι παραχωρούνται σε εργαζόμενους στα πλαίσια του πακέτου αποδοχών 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 αποδοχών του εργαζόμενου. Μπορεί επίσης να μην είναι εφικτό να επιμετρηθεί η εύλογη αξία του συνολικού πακέτου αποδοχών ανεξάρτητα, χωρίς να επιμετρηθεί άμεσα η εύλογη αξία των παραχωρηθέντων συμμετοχικών τίτλων. Επίσης, οι

([1]) Το παρόν ΔΠΧΑ 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 ΔΠΧΑ, κάθε αναφορά σε εργαζόμενους περιλαμβάνει και άλλους που παρέχουν παρόμοιες υπηρεσίες.

▼B

μετοχές ή τα μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης κάποιες φορές παραχωρούνται στα πλαίσια συμφωνίας πρόσθετων παροχών και όχι ως μέρος των βασικών αποδοχών, π.χ. ως κίνητρο στους εργαζομένους να παραμείνουν στην οικονομική οντότητα ή ως ανταμοιβή για τις προσπάθειές τους για τη βελτίωση της απόδοσης της οικονομικής οντότητας. Με την παραχώρηση μετοχών η μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης, επιπρόσθετα των αποδοχών, η οικονομική οντότητα καταβάλλει επιπρόσθετες αποδοχές ώστε να λάβει επιπρόσθετα οφέλη. Η εκτίμηση της εύλογης αξίας εκείνων των επιπρόσθετων ωφελειών ενδέχεται να είναι δύσκολη. Λόγω τις δυσκολίας της άμεσης επιμέτρησης της εύλογης αξίας των υπηρεσιών που λαμβάνονται, η οικονομική οντότητα 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, λαμβάνεται ως μαχητό τεκμήριο ότι η εύλογη αξία των ληφθέντων υπηρεσιών ή αγαθών μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα. Η εν λόγω εύλογη αξία επιμετράται κατά την ημερομηνία που η οικονομική οντότητα λαμβάνει τα αγαθά ή όταν ο αντισυμβαλλόμενος παρέχει την υπηρεσία. Στις σπάνιες περιπτώσεις που η οικονομική οντότητα αντικρούσει το τεκμήριο αυτό επειδή δεν μπορεί να εκτιμήσει αξιόπιστα την εύλογη αξία των αγαθών ή των υπηρεσιών που λήφθηκαν, η οικονομική οντότητα επιμετρά τα αγαθά και τις υπηρεσίες που λήφθηκαν και την αντίστοιχη αύξηση των ιδίων κεφαλαίων, εμμέσως, με αναφορά στην εύλογη αξία των παραχωρηθέντων συμμετοχικών τίτλων, επιμετρημένη κατά την ημερομηνία που η οικονομική οντότητα αποκτά τα αγαθά ή που ο αντισυμβαλλόμενος παρέχει την υπηρεσία.

▼M23

13A. Ειδικότερα, εάν το προσδιορίσιμο αντάλλαγμα που έχει ληφθεί (εφόσον υπάρχει) από την οντότητα φαίνεται να είναι χαμηλότερο από την εύλογη αξία των συμμετοχικών τίτλων που παραχωρήθηκαν ή των υποχρεώσεων που αναλήφθηκαν, συνήθως η κατάσταση αυτή υποδηλώνει ότι έχει ληφθεί (ή πρόκειται να ληφθεί) από την οντότητα άλλο αντάλλαγμα (δηλαδή, μη προσδιορίσιμα αγαθά ή υπηρεσίες). Η οντότητα επιμετρά τα προσδιορίσιμα αγαθά ή υπηρεσίες που έχει λάβει σύμφωνα με το παρόν Δ.Π.Χ.Α. Η οντότητα επιμετρά τα μη προσδιορίσιμα αγαθά ή υπηρεσίες που έχει λάβει (ή πρόκειται να λάβει) ως τη διαφορά μεταξύ της εύλογης αξίας της παροχής που εξαρτάται από την αξία των μετοχών και της εύλογης αξίας οποιωνδήποτε προσδιορίσιμων αγαθών ή υπηρεσιών έχει λάβει (ή πρόκειται να λάβει). Η οντότητα επιμετρά τα μη προσδιορίσιμα αγαθά ή υπηρεσίες που έχει λάβει κατά την ημερομηνία της παραχώρησης. Ωστόσο, για συναλλαγές που διακανονίζονται σε μετρητά, οι υποχρεώσεις επιμετρούνται εκ νέου κατά το τέλος κάθε περιόδου αναφοράς μέχρις ότου διακανονιστούν, σύμφωνα με τις παραγράφους 30–33.

▼B

Συναλλαγές που αφορούν λήψη υπηρεσιών

14. Αν οι παραχωρηθέντες συμμετοχικοί τίτλοι έχουν *κατοχυρωθεί* αμέσως, ο αντισυμβαλλόμενος δεν απαιτείται να ολοκληρώσει μια συγκεκριμένη περίοδο υπηρεσίας πριν αποκτήσει εκείνους τους συμμετοχικούς τίτλους άνευ όρων. Εν απουσία αποδείξεων περί του αντιθέτου, η οικονομική οντότητα θεωρεί ότι οι υπηρεσίες που προσφέρθηκαν από τον αντισυμβαλλόμενο ως αντάλλαγμα για τους συμμετοχικούς τίτλους, έχουν ληφθεί. Στην περίπτωση αυτή, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει πλήρως τις υπηρεσίες που λήφθηκαν, με αντίστοιχη αύξηση των ιδίων κεφαλαίων, κατά την ημερομηνία της παραχώρησης.

▼M43

15. Αν οι παραχωρηθέντες συμμετοχικοί τίτλοι δεν κατοχυρώνονται έως ότου ο αντισυμβαλλόμενος συμπληρώσει μια καθορισμένη περίοδο υπηρεσίας, η οικονομική οντότητα θεωρεί ότι οι υπηρεσίες που θα παρασχεθούν από τον αντισυμβαλλόμενο ως αντάλλαγμα για τους συμμετοχικούς τίτλους εκείνους θα ληφθούν μελλοντικά, κατά την *περίοδο κατοχύρωσης*. Η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά τις υπηρεσίες εκείνες στο μέτρο που παρέχονται από τον αντισυμβαλλόμενο κατά τη διάρκεια της περιόδου κατοχύρωσης, με αντίστοιχη αύξηση στα ίδια κεφάλαια. Για παράδειγμα:

▼B

α) Αν ο εργαζόμενος λάβει μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης που θα μπορούν να ασκηθούν μετά την ολοκλήρωση τριών ετών υπηρεσίας, τότε η οικονομική οντότητα θεωρεί ότι οι υπηρεσίες που θα παράσχει ο εργαζόμενος ως αντάλλαγμα για τα μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης θα ληφθούν μελλοντικά, κατά τη διάρκεια εκείνης της τριετούς περιόδου κατοχύρωσης.

►M43 β) Αν στον εργαζόμενο παραχωρηθούν μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης που εξαρτώνται από την εκπλήρωση *όρου απόδοσης* και την παραμονή του στην οικονομική οντότητα μέχρι την εκπλήρωση του όρου επίδοσης αυτού και η διάρκεια της περιόδου κατοχύρωσης κυμαίνεται σύμφωνα με το χρόνο της εκπλήρωσης του όρου, η οικονομική οντότητα θεωρεί ότι οι υπηρεσίες που θα παράσχει ο εργαζόμενος ως αντάλλαγμα για τα μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης θα ληφθούν μελλοντικά, κατά τη διάρκεια της αναμενόμενης περιόδου κατοχύρωσης. ◄ Η οικονομική οντότητα εκτιμά τη διάρκεια της αναμενόμενης περιόδου κατοχύρωσης κατά την ημερομηνία της παραχώρησης, βάσει της πιο πιθανής έκβασης του όρου απόδοσης. Αν ο όρος απόδοσης ακολουθεί αποτελεί *συνθήκη αγοράς,* η εκτίμηση της διάρκειας της αναμενόμενης περιόδου κατοχύρωσης είναι συνεπής με τις παραδοχές που χρησιμοποιήθηκαν για την εκτίμηση της εύλογης αξίας των παραχωρηθέντων δικαιωμάτων προαίρεσης και δεν αναθεωρείται εκ των υστέρων. Αν ο όρος απόδοσης δεν αποτελεί συνθήκη αγοράς, η οικονομική οντότητα αναθεωρεί 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 οικονομική οντότητα επιμετρά την εύλογη αξία των συμμετοχικών τίτλων που παραχωρήθηκαν την *ημερομηνία της επιμέτρησης,* βάσει των χρηματιστηριακών 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 χρηματιστηριακές τιμές, η οικονομική οντότητα εκτιμά την εύλογη αξία των παραχωρηθέντων συμμετοχικών τίτλων χρησιμοποιώντας μια τεχνική αποτίμησης για να εκτιμήσει την τιμή που θα είχαν εκείνοι οι συμμετοχικοί τίτλοι την ημερομηνία της επιμέτρησης σε μια συναλλαγή σε καθαρή εμπορική βάση μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών αγοράς. Η τεχνική αποτίμησης πρέπει να είναι συνεπής με τις γενικά αποδεκτές μεθόδους αποτίμησης για την αποτίμηση χρηματοοικονομικών μέσων και να λαμβάνει υπόψη κάθε παράγοντα και παραδοχή που θα λαμβανόταν υπόψη από μέρη που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών 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 αποτελούν κοινά χαρακτηριστικά των παραχωρήσεων μετοχών ή μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης σε εργαζόμενους.

▼B

Χειρισμός των προϋποθέσεων κατοχύρωσης

▼M60

19. Μια παραχώρηση συμμετοχικών τίτλων μπορεί να εξαρτάται από την εκπλήρωση συγκεκριμένων προϋποθέσεων κατοχύρωσης. Για παράδειγμα, μια παραχώρηση μετοχών ή μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης σε έναν εργαζόμενο συνήθως εξαρτάται από την παραμονή του εργαζομένου στην οικονομική οντότητα για μια συγκεκριμένη χρονική περίοδο. Μπορεί να υπάρχουν όροι απόδοσης που πρέπει να εκπληρωθούν, όπως παραδείγματος χάρη η επίτευξη μιας συγκεκριμένης αύξησης των κερδών ή μιας συγκεκριμένης αύξησης στην τιμή των μετοχών της οικονομικής οντότητας. Οι προϋποθέσεις κατοχύρωσης, πλην των όρων της αγοράς, δεν λαμβάνονται υπόψη κατά την εκτίμηση της εύλογης αξίας των μετοχών ή των μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης κατά την ημερομηνία της επιμέτρησης. Αντίθετα, οι προϋποθέσεις κατοχύρωσης, πλην των όρων της αγοράς, 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 κατοχύρωσης*, πλην ενός όρου της αγοράς, παραδείγματος χάρη, ο αντισυμβαλλόμενος δεν ολοκληρώνει μια καθορισμένη περίοδο υπηρεσίας ή ένας όρος απόδοσης δεν καλύπτεται, σύμφωνα με τις απαιτήσεις της παραγράφου 21.

▼B

20. Για την εφαρμογή των απαιτήσεων της παραγράφου 19, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει 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 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 κατοχύρωσης, η οικονομική οντότητα 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 αγοράς, όπως η επιδιωκόμενη τιμή μετοχής που ρυθμίζει την κατοχύρωση (η την δυνατότητα άσκησης), λαμβάνονται υπόψη κατά την εκτίμηση της εύλογης αξίας των παραχωρηθέντων συμμετοχικών τίτλων. Συνεπώς, για παραχωρήσεις συμμετοχικών τίτλων που διέπονται από συνθήκες αγοράς, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που λαμβάνονται από αντισυμβαλλόμενο που πληροί όλες τις υπόλοιπες προϋποθέσεις κατοχύρωσης (π.χ. υπηρεσίες που λαμβάνονται από εργαζόμενο που παραμένει στην υπηρεσία για το καθορισμένο διάστημα) ασχέτως αν πληρούνται ή όχι οι συνθήκες αγοράς.

▼M2

Χειρισμός των προϋποθέσεων που δεν αποτελούν προϋποθέσεις κατοχύρωσης

21Α. Ομοίως, μια οικονομική οντότητα θα λαμβάνει υπόψη όλες τις προϋποθέσεις που δεν αφορούν στην κατοχύρωση κατά τον υπολογισμό της εύλογης αξίας των παραχωρηθέντων συμμετοχικών τίτλων. Συνεπώς, για παραχωρήσεις συμμετοχικών τίτλων με προϋποθέσεις που δεν αφορούν στην κατοχύρωση, η οικονομική οντότητα θα αναγνωρίζει τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που λαμβάνονται από αντισυμβαλλόμενο ο οποίος πληροί όλες τις προϋποθέσεις της κατοχύρωσης που δεν αναφέρονται σε συνθήκες της αγοράς (π.χ., υπηρεσίες που λαμβάνονται από εργαζόμενο ο οποίος παραμένει στην υπηρεσία για το καθορισμένο διάστημα) ασχέτως αν πληρούνται ή όχι οι προϋποθέσεις που δεν αφορούν στην κατοχύρωση.

▼B

Χειρισμός της αυτόματης παραχώρησης επιπρόσθετων δικαιωμάτων προαίρεσης

22. Για δικαιώματα προαίρεσης με *αυτόματη παραχώρηση επιπρόσθετων δικαιωμάτων προαίρεσης*, η δυνατότητα αυτή δεν 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* 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 μια αντίστοιχη αύξηση των ιδίων κεφαλαίων, η οικονομική οντότητα δεν προβαίνει σε οποιαδήποτε άλλη προσαρμογή των συνολικών ιδίων κεφαλαίων μετά την ημερομηνία κατοχύρωσης. Για παράδειγμα, η οικονομική οντότητα δεν 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 απαίτηση αυτή δεν εμποδίζει την οικονομική οντότητα να διενεργήσει μια μεταφορά εντός των ιδίων κεφαλαίων, π.χ. μια μεταφορά από ένα στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων σε ένα άλλο.

Αν η εύλογη αξία των συμμετοχικών τίτλων δεν μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα

24. Οι απαιτήσεις των παραγράφων 16-23 εφαρμόζονται όταν η οικονομική οντότητα απαιτείται να επιμετρήσει μια συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών με αναφορά στην εύλογη αξία των παραχωρηθέντων συμμετοχικών τίτλων. Σε σπάνιες περιπτώσεις, η οικονομική 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 οικονομική οντότητα θα:

α) επιμετρήσει τους συμμετοχικούς τίτλους στην *εσωτερική αξία* τους, αρχικά κατά την ημερομηνία που η οικονομική οντότητα αποκτά τα αγαθά ή που ο αντισυμβαλλόμενος παρέχει την υπηρεσία και εν συνεχεία ►**M5** στο τέλος κάθε περιόδου αναφοράς ◄ και κατά την ημερομηνία του τελικού διακανονισμού, με αναγνώριση οποιασδήποτε μεταβολής της εσωτερικής αξίας στα αποτελέσματα. Στην περίπτωση παραχώρησης μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης, η συμφωνία παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών διακανονίζεται οριστικά 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 οικονομική οντότητα αναγνωρίζει 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 στοιχείο β) που αναφέρονται σε συνθήκες αγοράς και δεν εφαρμόζονται. Το ποσό που αναγνωρίζεται για αγαθά ή υπηρεσίες που λήφθηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου κατοχύρωσης βασίζεται στον αριθμό των μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης που αναμένεται να κατοχυρωθεί. Η οικονομική οντότητα αναθεωρεί την εκτίμηση αυτή, αν

▼B

απαιτείται, αν η μεταγενέστερη πληροφόρηση υποδείξει ότι ο αριθμός των μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης που αναμένεται να κατοχυρωθεί διαφέρει από τις προηγούμενες εκτιμήσεις. Κατά την ημερομηνία κατοχύρωσης, η οικονομική οντότητα αναθεωρεί την εκτίμηση ώστε να ισούται με τον αριθμό των συμμετοχικών τίτλων που τελικά κατοχυρώθηκε. Μετά την ημερομηνία κατοχύρωσης, η οικονομική οντότητα αντιλογίζει 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 οικονομική 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 εσωτερικής αξίας που παρατίθεται στην παράγραφο 24. Όμως, αν η οικονομική οντότητα διακανονίζει μια παραχώρηση συμμετοχικών τίτλων στην οποία έχει εφαρμοστεί η παράγραφος 24:

α) αν ο διακανονισμός λάβει χώρα κατά τη διάρκεια της περιόδου κατοχύρωσης, η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά τον διακανονισμό ως μια επιτάχυνση της κατοχύρωσης και συνεπώς αναγνωρίζει αμέσως το ποσό που διαφορετικά θα είχε αναγνωριστεί για υπηρεσίες που λήφθηκαν κατά τα υπόλοιπο της περιόδου κατοχύρωσης·

β) κάθε πληρωμή κατά τον διακανονισμό 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 αναγνωρίζεται ως έξοδο.

Τροποποιήσεις στους όρους και τις προϋποθέσεις βάσει των οποίων παραχωρήθηκαν συμμετοχικοί τίτλοι, συμπεριλαμβανομένων των ακυρώσεων και των διακανονισμών

26. Μια οικονομική 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 τροποποιήσεων εκφράζονται στο πλαίσιο των συναλλαγών με εργαζόμενους, οι οποίες αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών. Όμως, οι απαιτήσεις εφαρμόζονται και σε συναλλαγές με άλλα μέρη, πλην των εργαζομένων, οι οποίες αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και οι οποίες επιμετρώνται με αναφορά στην εύλογη αξία των παραχωρηθέντων συμμετοχικών τίτλων. Στην τελευταία περίπτωση, κάθε αναφορά των παραγράφων 27-29 στην ημερομηνία παραχώρησης αναφέρεται στην ημερομηνία που η οικονομική οντότητα αποκτά τα αγαθά ή που ο αντισυμβαλλόμενος παρέχει την υπηρεσία.

27. Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει, 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 (πλην συνθήκης 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 οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τις επιδράσεις των τροποποιήσεων που αυξάνουν την εύλογη αξία της συμφωνίας παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών ή που ωφελούν καθ' οιονδήποτε άλλον τρόπο τον εργαζόμενο. Καθοδήγηση όσον αφορά την εφαρμογή της απαίτησης αυτής παρέχεται στο προσάρτημα Β.

▼M2

28. Εάν μια παραχώρηση συμμετοχικών τίτλων ακυρωθεί ή διακανονιστεί κατά τη διάρκεια της περιόδου κατοχύρωσης (εκτός από παραχώρηση που ακυρώνεται δια της κατάπτωσης όταν δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις της κατοχύρωσης):

▼B

α) η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά την ακύρωση ή τον διακανονισμό ως μια επιτάχυνση της κατοχύρωσης και συνεπώς αναγνωρίζει αμέσως το ποσό που διαφορετικά θα είχε αναγνωριστεί για υπηρεσίες που λήφθηκαν κατά το υπόλοιπο της περιόδου κατοχύρωσης·

▼M2

β) κάθε πληρωμή προς τον εργαζόμενο η οποία πραγματοποιείται κατά την ακύρωση ή τον διακανονισμό της παραχώρησης 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 έξοδο. Ωστόσο, εάν η συμφωνία αμοιβής που βασίζεται στην αξία των μετοχών εμπεριείχε στοιχεία υποχρέωσης, η οικονομική οντότητα θα υπολογίσει εκ νέου την εύλογη αξία της υποχρέωσης κατά την ημερομηνία της ακύρωσης ή του διακανονισμού. Κάθε πληρωμή με σκοπό τον διακανονισμό του στοιχείου της υποχρέωσης θα αντιμετωπίζεται λογιστικά ως εξόφληση της υποχρέωσης·

▼B

γ) αν νέοι συμμετοχικοί τίτλοι παραχωρούνται στον εργαζόμενο και, κατά την ημερομηνία της παραχώρησης εκείνων των νέων συμμετοχικών τίτλων, η οικονομική οντότητα χαρακτηρίσει τους παραχωρηθέντες νέους συμμετοχικούς τίτλους ως συμμετοχικούς τίτλους που αντικαθιστούν τους ακυρωθέντες συμμετοχικούς τίτλους, η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά την παραχώρηση των συμμετοχικών τίτλων αντικατάστασης με τον ίδιο τρόπο όπως μια τροποποίηση της αρχικής παραχώρησης των συμμετοχικών τίτλων, σύμφωνα με την παράγραφο 27 και την καθοδήγηση του προσαρτήματος Β. Η καθαρή εύλογη αξία των ακυρωθέντων συμμετοχικών τίτλων είναι η εύλογη αξία τους, αμέσως πριν από 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 στοιχείο β) ανωτέρω. Αν η οικονομική οντότητα δεν χαρακτηρίσει τους παραχωρηθέντες νέους συμμετοχικούς τίτλους ως συμμετοχικούς τίτλους που αντικαθιστούν τους ακυρωθέντες συμμετοχικούς τίτλους, η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά τους εν λόγω νέους συμμετοχικούς τίτλους ως νέα παραχώρηση συμμετοχικών τίτλων.

▼M2

28Α. Εάν μια οικονομική οντότητα ή ένα συμβαλλόμενος έχει τη διακριτική ευχέρεια να επιλέξει εάν θα καλύψει μια προϋπόθεση που δεν αφορά στην κατοχύρωση, η οικονομική οντότητα θα θεωρεί ως ακύρωση την αδυναμία της οντότητας ή του αντισυμβαλλόμενου να καλύψει, κατά τη διάρκεια της περιόδου κατοχύρωσης, την προϋπόθεση που δεν αφορά στην κατοχύρωση.

▼B

29. Αν η οικονομική οντότητα επαναγοράσει κατοχυρωμένους συμμετοχικούς τίτλους, η πληρωμή στον εργαζόμενο 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 αναγνωρίζεται ως έξοδο.

▼B

ΣΥΝΑΛΛΑΓΈΣ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΎΝ ΠΑΡΟΧΈΣ ΠΟΥ ΕΞΑΡΤΏΝΤΑΙ ΑΠΌ ΤΗΝ ΑΞΙΑ ΤΩΝ ΜΕΤΟΧΏΝ ΚΑΙ ΔΙΑΚΑΝΟΝΙΖΟΝΤΑΙ ΣΕ ΜΕΤΡΗΤΆ

▼M60

30. Για συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζονται σε μετρητά, η οικονομική οντότητα επιμετρά τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που αποκτά και την υποχρέωση που αναλαμβάνει στην εύλογη αξία της υποχρέωσης, σύμφωνα με τις απαιτήσεις των παραγράφων 31-33Δ. Μέχρι να διακανονιστεί η υποχρέωση, η οικονομική οντότητα επιμετρά εκ νέου την εύλογη αξία της υποχρέωσης κατά το τέλος κάθε περιόδου αναφοράς, καθώς και κατά την ημερομηνία του διακανονισμού, και κάθε μεταβολή της εύλογης αξίας αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα για την περίοδο.

31. Για παράδειγμα, η οικονομική οντότητα μπορεί να παραχωρήσει δικαιώματα επί της υπεραξίας των μετοχών σε εργαζομένους ως μέρος του πακέτου αποδοχών τους, σύμφωνα με το οποίο οι εργαζόμενοι θα δικαιούνται μια μελλοντική πληρωμή σε μετρητά (αντί ενός συμμετοχικού τίτλου), βάσει της αύξησης στην τιμή της μετοχής της οικονομικής οντότητας πέραν κάποιου καθορισμένου επιπέδου μέσα σε καθορισμένο χρονικό διάστημα. Εναλλακτικά, η οικονομική οντότητα μπορεί να παραχωρήσει στους εργαζομένους το δικαίωμα να λάβουν μια μελλοντική πληρωμή σε μετρητά, παραχωρώντας τους ένα δικαίωμα σε μετοχές (συμπεριλαμβανομένων μετοχών που πρόκειται να εκδοθούν κατά την άσκηση των μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης) που είναι εξοφλητέες, είτε υποχρεωτικά (παραδείγματος χάρη, με τη λήξη της εργασιακής σχέσης) είτε κατ' επιλογή του εργαζομένου. Αυτές οι συμφωνίες είναι παραδείγματα συναλλαγών που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζονται σε μετρητά. Αν και τα δικαιώματα επί της υπεραξίας των μετοχών χρησιμοποιούνται για να επεξηγήσουν κάποιες από τις απαιτήσεις των παραγράφων 32–33Δ, οι απαιτήσεις των εν λόγω παραγράφων ισχύουν για όλες τις συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζονται σε μετρητά.

▼B

32. Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τις υπηρεσίες που λήφθηκαν και μια 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 μια καθορισμένη περίοδο υπηρεσίας προκειμένου να αποκτήσουν το δικαίωμα να λάβουν την πληρωμή σε μετρητά. Ελλείψει αποδείξεων περί του αντιθέτου, η οικονομική οντότητα θεωρεί ότι οι υπηρεσίες που προσφέρθηκαν από τους εργαζομένους ως αντάλλαγμα για τα δικαιώματα επί της υπεραξίας των μετοχών έχουν ληφθεί. Έτσι, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει αμέσως τις υπηρεσίες που λήφθηκαν και μια υποχρέωση να τις εξοφλήσει. Αν τα δικαιώματα επί της υπεραξίας των μετοχών δεν κατοχυρώνονται έως ότου οι εργαζόμενοι έχουν συμπληρώσει μια καθορισμένη περίοδο υπηρεσίας, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τις υπηρεσίες που λήφθηκαν και μια υποχρέωση να τις εξοφλήσει, καθώς οι εργαζόμενοι παρέχουν τις υπηρεσίες τους κατά την περίοδο εκείνη.

▼M60

33. Η υποχρέωση επιμετράται, αρχικά και στο τέλος κάθε περιόδου 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 στην οποία οι εργαζόμενοι έχουν παράσχει υπηρεσίες μέχρι τότε, σύμφωνα με τις απαιτήσεις των παραγράφων 33Α-33Δ. Μια οικονομική οντότητα μπορεί να τροποποιήσει τους όρους και τις προϋποθέσεις βάσει των οποίων παραχωρείται μια παροχή που εξαρτάται από την αξία των μετοχών και διακανονίζεται σε μετρητά. Στις παραγράφους Β44Α–Β44Γ του προσαρτήματος Β παρέχεται καθοδήγηση σχετικά με την τροποποίηση μιας συναλλαγής που αφορά παροχή που εξαρτάται από την αξία των μετοχών, η οποία επανακατατάσσεται από διακανονιζόμενη σε μετρητά σε διακανονιζόμενη με συμμετοχικούς τίτλους.

▼**M60**

ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΩΝ ΚΑΤΟΧΥΡΩΣΗΣ ΚΑΙ ΤΩΝ ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΩΝ ΠΟΥ ΔΕΝ ΑΠΟΤΕΛΟΥΝ ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΚΑΤΟΧΥΡΩΣΗΣ

33Α. Μια συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζονται σε μετρητά μπορεί να εξαρτάται από την εκπλήρωση συγκεκριμένων προϋποθέσεων κατοχύρωσης. Μπορεί να υπάρχουν όροι απόδοσης που πρέπει να εκπληρωθούν, όπως παραδείγματος χάρη η επίτευξη μιας συγκεκριμένης αύξησης των κερδών ή μιας συγκεκριμένης αύξησης στην τιμή των μετοχών της οικονομικής οντότητας. Οι προϋποθέσεις κατοχύρωσης, εκτός από τους όρους της αγοράς, δεν λαμβάνονται υπόψη κατά την εκτίμηση της εύλογης αξίας της παροχής που εξαρτάται από την αξία των μετοχών και διακανονίζεται σε μετρητά κατά την ημερομηνία της επιμέτρησης. Αντίθετα, οι προϋποθέσεις κατοχύρωσης, εκτός από τους όρους της αγοράς, λαμβάνονται υπόψη με την προσαρμογή του αριθμού των ανταμοιβών που συμπεριλαμβάνονται στην επιμέτρηση της υποχρέωσης που απορρέει από τη συναλλαγή.

33Β. Για να εφαρμοστούν οι απαιτήσεις της παραγράφου 33Α, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει ένα ποσό για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που λήφθηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου κατοχύρωσης, βάσει της καλύτερης διαθέσιμης εκτίμησης του αριθμού των ανταμοιβών που αναμένεται να κατοχυρωθεί. Η οικονομική οντότητα αναθεωρεί την εκτίμηση αυτή, αν απαιτείται, εφόσον η μεταγενέστερη πληροφόρηση υποδεικνύει ότι ο αριθμός των ανταμοιβών που αναμένεται να κατοχυρωθεί διαφέρει από τις προηγούμενες εκτιμήσεις. Κατά την ημερομηνία κατοχύρωσης, η οικονομική οντότητα αναθεωρεί την εκτίμηση, ώστε να ισούται με τον αριθμό των ανταμοιβών που τελικά κατοχυρώθηκε.

33Γ. Οι όροι της αγοράς, όπως η επιδιωκόμενη τιμή μετοχής που ρυθμίζει την κατοχύρωση (ή τη δυνατότητα άσκησης), καθώς και οι προϋποθέσεις που δεν αποτελούν προϋποθέσεις κατοχύρωσης, λαμβάνονται υπόψη κατά την εκτίμηση της εύλογης αξίας των παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζονται σε μετρητά, οι οποίες παραχωρήθηκαν, και κατά την επιμέτρηση εκ νέου της εύλογης αξίας κατά το τέλος κάθε περιόδου αναφοράς, καθώς και κατά την ημερομηνία του διακανονισμού.

33Δ. Ως αποτέλεσμα της εφαρμογής των παραγράφων 30–33Γ, το ποσό, σε αθροιστική βάση, που αναγνωρίζεται τελικά για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που λήφθηκαν ως αντάλλαγμα για τις παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζονται σε μετρητά ισούται με το ποσό που καταβλήθηκε σε μετρητά.

ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΠΑΡΟΧΕΣ ΠΟΥ ΕΞΑΡΤΩΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΗΝ ΑΞΙΑ ΤΩΝ ΜΕΤΟΧΩΝ ΚΑΙ ΕΝΕΧΟΥΝ ΕΝΑ ΣΤΟΙΧΕΙΟ ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΟΥ ΔΙΑΚΑΝΟΝΙΣΜΟΥ ΜΕ ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΠΟΣΟΥ ΕΝΑΝΤΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΟΦΕΙΛΩΝ

33Ε. Οι φορολογικοί νόμοι ή κανονισμοί μπορεί να υποχρεώνουν μια οικονομική οντότητα να παρακρατεί ένα ποσό από τις οφειλές του εργαζομένου, το οποίο αφορά μια παροχή που εξαρτάται από την αξία των μετοχών, και να το μεταβιβάζει, συνήθως σε μετρητά, στη φορολογική αρχή για λογαριασμό του εργαζομένου. Για να τηρήσει αυτή την υποχρέωση, οι όροι της συμφωνίας για την παροχή που εξαρτάται από την αξία των μετοχών μπορεί να επιτρέπουν ή να απαιτούν από την οικονομική οντότητα να παρακρατήσει τον αριθμό των συμμετοχικών τίτλων, που ισούται με τη νομισματική αξία της οφειλής του εργαζομένου, από τον συνολικό αριθμό των συμμετοχικών τίτλων που θα εκδίδονταν στον εργαζόμενο με την άσκηση (ή την κατοχύρωση) της παροχής που εξαρτάται από την αξία των μετοχών (ήτοι η συμφωνία παροχής που εξαρτάται από την αξία των μετοχών έχει ένα στοιχείο «συμψηφιστικού διακανονισμού»).

33ΣΤ. Κατ' εξαίρεση από τις απαιτήσεις της παραγράφου 34, η συναλλαγή που περιγράφεται στην παράγραφο 33Ε κατατάσσεται στο σύνολό της ως συναλλαγή που αφορά παροχή που εξαρτάται από την αξία των μετοχών και διακανονίζεται με συμμετοχικούς τίτλους, εφόσον θα ανήκε σε αυτήν την κατάταξη εάν δεν υπήρχε το στοιχείο του συμψηφιστικού διακανονισμού.

▼M60

33Ζ. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την παράγραφο 29 του παρόντος Προτύπου για να λογιστικοποιήσει το ποσό της παρακράτησης των τίτλων ως αντάλλαγμα για την καταβολή στη φορολογική αρχή της οφειλής του εργαζομένου που σχετίζεται με την παροχή που εξαρτάται από την αξία των μετοχών. Επομένως, η πραγματοποιηθείσα πληρωμή λογιστικοποιείται ως έκπτωση από τους συμμετοχικούς τίτλους σε σχέση με τους παρακρατηθέντες τίτλους, εκτός από τον βαθμό στον οποίο η πληρωμή υπερβαίνει την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία του συμψηφιστικού διακανονισμού των παρακρατηθέντων συμμετοχικών τίτλων.

33Η. Η εξαίρεση της παραγράφου 33ΣΤ δεν ισχύει για:

α) συμφωνίες παροχής που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών με στοιχείο συμψηφιστικού διακανονισμού για τις οποίες η οντότητα δεν υπέχει καμία υποχρέωση βάσει των φορολογικών νόμων ή κανονισμών να παρακρατήσει ποσό έναντι της οφειλής του εργαζομένου που σχετίζεται με την εν λόγω παροχή που εξαρτάται από την αξία των μετοχών· ή

β) συμμετοχικούς τίτλους που παρακρατεί η οντότητα καθ' υπέρβαση της οφειλής του εργαζομένου που σχετίζεται με την παροχή που εξαρτάται από την αξία των μετοχών (ήτοι, η οντότητα παρακράτησε ένα ποσό μετοχών που υπερβαίνει τη νομισματική αξία της οφειλής του εργαζομένου). Οι εν λόγω καθ' υπέρβαση μετοχές που παρακρατούνται λογιστικοποιούνται ως παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζονται σε μετρητά, όταν το εν λόγω ποσό καταβάλλεται σε μετρητά (ή με άλλα περιουσιακά στοιχεία) στον εργαζόμενο.

▼B

ΣΥΝΑΛΛΑΓΈΣ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΎΝ ΠΑΡΟΧΈΣ ΠΟΥ ΕΞΑΡΤΏΝΤΑΙ ΑΠΌ ΤΗΝ ΑΞΙΑ ΤΩΝ ΜΕΤΟΧΏΝ, ΜΕ ΔΥΝΑΤΌΤΗΤΑ ΔΙΑΚΑΝΟΝΙΣΜΟΎ ΣΕ ΜΕΤΡΗΤΆ

34. Στην περίπτωση συναλλαγών που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών, των οποίων οι όροι παρέχουν είτε στην οικονομική οντότητα είτε στον αντισυμβαλλόμενο τη δυνατότητα διακανονισμού είτε σε μετρητά (ή άλλα περιουσιακά στοιχεία) είτε με την έκδοση συμμετοχικών τίτλων, η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά τη συναλλαγή ή τα συστατικά της στοιχεία, ως συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζεται σε μετρητά εάν και εφόσον έχει αναλάβει υποχρέωση να τακτοποιήσει την οφειλή σε μετρητά ή άλλα περιουσιακά στοιχεία ή ως συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζεται με συμμετοχικούς τίτλους εάν και εφόσον δεν έχει αναλάβει τέτοια υποχρέωση.

Συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών, των οποίων οι όροι παρέχουν στον αντισυμβαλλόμενο τη δυνατότητα να επιλέξει τον τρόπο διακανονισμού

35. Αν μια οικονομική οντότητα έχει χορηγήσει στον αντισυμβαλλόμενο το δικαίωμα να επιλέξει τον διακανονισμό μιας συναλλαγής που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών, σε μετρητά ([1]) ή με την έκδοση συμμετοχικών τίτλων, η οικονομική οντότητα έχει χορηγήσει ένα σύνθετο χρηματοοικονομικό μέσο, που εμπεριέχει ένα χρεωστικό στοιχείο (ήτοι το δικαίωμα του αντισυμβαλλόμενου να απαιτήσει πληρωμή σε μετρητά) και ένα στοιχείο ιδίων κεφαλαίων (ήτοι το δικαίωμα του αντισυμβαλλόμενου να απαιτήσει διακανονισμό με συμμετοχικούς τίτλους αντί μετρητά). Για συναλλαγές με μέρη που δεν είναι εργαζόμενοι της οικονομικής οντότητας, όπου η εύλογη αξία των αγαθών ή των υπηρεσιών που λήφθηκαν επιμετράται άμεσα, η οικονομική οντότητα επιμετρά το στοιχείο 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 χρεωστικού στοιχείου, κατά την ημερομηνία λήψης των αγαθών ή υπηρεσιών.

36. Για άλλες συναλλαγές, περιλαμβανομένων και συναλλαγών με εργαζομένους, η οντότητα επιμετρά την εύλογη αξία του σύνθετου χρηματοοικονομικού μέσου κατά την ημερομηνία της επιμέτρησης, λαμβάνοντας υπόψη τους όρους υπό τους οποίους χορηγήθηκαν τα δικαιώματα επί μετρητών ή επί συμμετοχικών τίτλων.

([1]) Όλες οι αναφορές στα μετρητά στις παραγράφους 35-43 περιλαμβάνουν επίσης και τα άλλα περιουσιακά στοιχεία της οντότητας.

▼B

37. Για την εφαρμογή της παραγράφου 36, η οικονομική οντότητα επιμετρά πρώτα την εύλογη αξία του χρεωστικού στοιχείου και στη συνέχεια την εύλογη αξία του στοιχείου 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 συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την 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 σε μετρητά. 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 χρεωστικού στοιχείου. Αντιθέτως, αν οι εύλογες αξίες των επιλογών διακανονισμού διαφέρουν, η εύλογη αξία του στοιχείου ιδίων κεφαλαίων θα είναι μεγαλύτερη του μηδενός, οπότε η εύλογη αξία του σύνθετου χρηματοοικονομικού μέσου θα είναι μεγαλύτερη της εύλογης αξίας του χρεωστικού στοιχείου.

38. Η οικονομική οντότητα λογιστικοποιεί ξεχωριστά τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που λαμβάνει ή αποκτά ανάλογα με κάθε συστατικό στοιχείο του σύνθετου χρηματοοικονομικού μέσου. Για το χρεωστικό στοιχείο, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τα αποκτηθέντα αγαθά ή υπηρεσίες και μια υποχρέωση να εξοφλήσει εκείνα τα αγαθά ή υπηρεσίες, καθώς ο αντισυμβαλλόμενος προμηθεύει τα αγαθά ή παρέχει υπηρεσίες, σύμφωνα με τις απαιτήσεις που εφαρμόζονται σε συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζονται σε μετρητά (παράγραφοι 30-33). Για το στοιχείο ιδίων κεφαλαίων (αν υπάρχει), η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που λήφθηκαν και μια αύξηση των ιδίων κεφαλαίων, καθώς ο αντισυμβαλλόμενος προμηθεύει τα αγαθά ή παρέχει τις υπηρεσίες, σύμφωνα με τις απαιτήσεις που εφαρμόζονται σε συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζονται με συμμετοχικούς τίτλους (παράγραφοι 10-29).

39. Η οικονομική οντότητα επιμετρά εκ νέου την υποχρέωση στην εύλογη αξία της, κατά την ημερομηνία του διακανονισμού. Αν η οικονομική οντότητα διακανονίσει τη συναλλαγή με την έκδοση συμμετοχικών τίτλων αντί να καταβάλει μετρητά, η υποχρέωση μεταφέρεται απευθείας στα ίδια κεφάλαια, ως αντάλλαγμα για τους συμμετοχικούς τίτλους που εκδόθηκαν.

40. Αν η οικονομική οντότητα καταβάλλει μετρητά για τον διακανονισμό της συναλλαγής αντί να εκδώσει συμμετοχικούς τίτλους, η πληρωμή αυτή χρησιμοποιείται για την πλήρη εξόφληση της υποχρέωσης. Κάθε στοιχείο ιδίων κεφαλαίων που έχει αναγνωριστεί προηγουμένως παραμένει στα ίδια κεφάλαια. Με την επιλογή να λάβει μετρητά, ο αντισυμβαλλόμενος παραιτήθηκε από το δικαίωμα να λάβει συμμετοχικούς τίτλους. Ωστόσο, η απαίτηση αυτή δεν εμποδίζει την οικονομική οντότητα να αναγνωρίσει μια μεταφορά εντός των ιδίων κεφαλαίων, π.χ. μια μεταφορά από ένα στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων σε ένα άλλο.

Συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών, των οποίων οι όροι παρέχουν στην οικονομική οντότητα τη δυνατότητα να επιλέξει τον τρόπο διακανονισμού

41. Για συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών, των οποίων οι όροι παρέχουν στην οικονομική οντότητα τη δυνατότητα να επιλέξει διακανονισμό σε μετρητά ή με την έκδοση συμμετοχικών τίτλων, η οικονομική οντότητα προσδιορίζει αν έχει παρούσα δέσμευση να διακανονίσει σε μετρητά και αντιμετωπίζει λογιστικά τη συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών, αναλόγως. Η οικονομική οντότητα έχει παρούσα δέσμευση να διακανονίσει σε μετρητά εφόσον η επιλογή του διακανονισμού με συμμετοχικούς τίτλους στερείται εμπορικής ουσίας (π.χ. επειδή ο νόμος απαγορεύει την έκδοση μετοχών από την οικονομική οντότητα) ή εφόσον η οικονομική οντότητα διακανονίζει σε μετρητά βάσει προηγούμενης πρακτικής ή δεδηλωμένης πολιτικής ή διακανονίζει συνήθως σε μετρητά όταν ο αντισυμβαλλόμενος ζητά διακανονισμό σε μετρητά.

▼B

42. Αν η οικονομική οντότητα έχει παρούσα δέσμευση να διακανονίσει σε μετρητά, αντιμετωπίζει λογιστικά τη συναλλαγή σύμφωνα με τις απαιτήσεις των παραγράφων 30-33 για συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζονται σε μετρητά.

43. Αν δεν υπάρχει τέτοια δέσμευση, η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά τη συναλλαγή σύμφωνα με τις απαιτήσεις των παραγράφων 10-29 για συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζονται με συμμετοχικούς τίτλους. Κατά τον διακανονισμό:

α) αν η οικονομική οντότητα επιλέξει να διακανονίσει σε μετρητά, η πληρωμή της μετρητοίς αντιμετωπίζεται λογιστικά ως επαναγορά συμμετοχικού δικαιώματος, ήτοι μειωτικά των ιδίων κεφαλαίων, με εξαίρεση τις επισημάνσεις του στοιχείου γ) κατωτέρω·

β) Αν η οικονομική 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 άλλο, αν απαιτείται), εκτός από τις επισημάνσεις του στοιχείου γ) κατωτέρω·

γ) Αν η οικονομική οντότητα επιλέξει την επιλογή διακανονισμού με την υψηλότερη εύλογη αξία την ημερομηνία του διακανονισμού, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει ένα επιπρόσθετο έξοδο 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.

▼M23

ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΠΑΡΟΧΕΣ ΠΟΥ ΕΞΑΡΤΩΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΗΝ ΑΞΙΑ ΤΩΝ ΜΕΤΟΧΩΝ ΜΕΤΑΞΥ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ ΤΟΥ ΙΔΙΟΥ ΟΜΙΛΟΥ (ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΤΟΥ 2009)

43Α. Για συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών μεταξύ οντοτήτων του ιδίου ομίλου, στις ατομικές ή μεμονωμένες οικονομικές καταστάσεις της, η οικονομική οντότητα που λαμβάνει τα αγαθά ή τις υπηρεσίες επιμετρά τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που λήφθηκαν ως συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζεται είτε με συμμετοχικούς τίτλους είτε σε μετρητά, εκτιμώντας:

α) τη φύση των παροχών που χορηγούνται, και

β) τα δικά της δικαιώματα και υποχρεώσεις.

Το ποσό που αναγνωρίζεται από την οικονομική οντότητα που λαμβάνει τα αγαθά ή τις υπηρεσίες μπορεί να διαφέρει από το ποσό που αναγνωρίζεται από τον ενοποιημένο όμιλο ή από άλλη οντότητα του ιδίου ομίλου που διακανονίζει τη συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών.

43Β. Η οικονομική οντότητα που λαμβάνει τα αγαθά ή τις υπηρεσίες επιμετρά τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που λήφθηκαν ως συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζεται με συμμετοχικούς τίτλους, σε περίπτωση που:

α) οι παροχές που χορηγούνται είναι συμμετοχικοί τίτλοι της ίδιας της οικονομικής οντότητας, ή

β) η οικονομική οντότητα δεν έχει καμία δέσμευση να διακανονίσει τη συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών.

Η οικονομική οντότητα εκ των υστέρων επιμετρά εκ νέου μια τέτοια συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζεται με συμμετοχικούς τίτλους, μόνον για αλλαγές σε προϋποθέσεις κατοχύρωσης που δεν αφορούν την αγορά, σύμφωνα με τις παραγράφους 19–21. Σε όλες τις άλλες περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα που λαμβάνει τα αγαθά ή τις υπηρεσίες επιμετρά τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που λήφθηκαν ως συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζεται σε μετρητά.

▼M23

43Γ. Η οικονομική οντότητα που διακανονίζει μια συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών, ενώ άλλη οντότητα του ιδίου ομίλου λαμβάνει τα αγαθά ή τις υπηρεσίες, αναγνωρίζει τη συναλλαγή ως συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζεται με συμμετοχικούς τίτλους μόνον εάν διακανονίζεται σε συμμετοχικούς τίτλους της ίδιας της οικονομικής οντότητας. Ειδάλλως, η συναλλαγή αναγνωρίζεται ως συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζεται σε μετρητά.

43Δ. Ορισμένες συναλλαγές του ομίλου συνεπάγονται συμφωνίες εξόφλησης, βάσει των οποίων απαιτείται από μία οικονομική οντότητα του ομίλου να πληρώσει άλλη οντότητα του ομίλου για την καταβολή παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών στους προμηθευτές αγαθών ή υπηρεσιών. Σε τέτοιες περιπτώσεις, η οντότητα που λαμβάνει τα αγαθά ή τις υπηρεσίες καταλογίζει τη συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζεται με συμμετοχικούς τίτλους σύμφωνα με την παράγραφο 43Β, ανεξάρτητα από τις συμφωνίες εξόφλησης στο πλαίσιο του ομίλου.

▼B

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

44. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες που επιτρέπουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να κατανοήσουν τη φύση και την έκταση των υφιστάμενων κατά τη διάρκεια της περιόδου συμφωνιών παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών.

45. Για την εφαρμογή της αρχής της παραγράφου 44, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τουλάχιστον τα ακόλουθα:

α) μια περιγραφή της συμφωνίας παροχών που εξαρτώνται από την 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 κατοχύρωσης, η μέγιστη διάρκεια των παρεχόμενων δικαιωμάτων προαίρεσης και ο τρόπος διακανονισμού (π.χ. σε μετρητά ή με συμμετοχικούς τίτλους). Μια οικονομική οντότητα με ουσιαστικά παρόμοιους τύπους συμφωνιών παροχών που εξαρτώνται από την 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 μια 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 οικονομική οντότητα μπορεί να επιλέξει να γνωστοποιήσει τη μέση σταθμισμένη τιμή των μετοχών κατά τη διάρκεια της περιόδου·

▼B

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 χωρίζονται σε επιμέρους φάσματα που βοηθούν στην εκτίμηση του αριθμού των επιπλέον μετοχών και του χρόνου που δύνανται να εκδοθούν και των μετρητών που δύνανται να ληφθούν με την άσκηση αυτών των δικαιωμάτων προαίρεσης.

46. Η οικονομική οντότητα 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 οικονομική οντότητα έχει επιμετρήσει την εύλογη αξία των αγαθών ή υπηρεσιών που λήφθηκαν ως αντάλλαγμα για τους συμμετοχικούς τίτλους της οικονομικής οντότητας έμμεσα, με αναφορά στην εύλογη αξία των παραχωρηθέντων συμμετοχικών τίτλων, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί 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 μια συνθήκη 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 χρηματιστηριακής 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 παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών, οι οποίες τροποποιήθηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου:

i) 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 στα στοιχεία α) και β) ανωτέρω, όπου εφαρμόζονται.

▼B

48. Αν η οικονομική οντότητα έχει επιμετρήσει άμεσα την εύλογη αξία των αγαθών ή των υπηρεσιών που λήφθηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί πως εκείνη η εύλογη αξία προσδιορίστηκε, για παράδειγμα, αν η εύλογη αξία επιμετρήθηκε σε χρηματιστηριακή τιμή για εκείνα τα αγαθά ή τις υπηρεσίες.

49. Αν η οικονομική οντότητα έχει αντικρούσει το τεκμήριο της παραγράφου 13, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό εξηγώντας τον λόγο για τον οποίο αντέκρουσε το εν λόγω τεκμήριο.

50. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες που επιτρέπουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να κατανοήσουν την επίδραση των συναλλαγών που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών στα αποτελέσματα της οικονομικής οντότητας για την περίοδο, και στην οικονομική θέση της.

51. Για την εφαρμογή της αρχής της παραγράφου 50, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τουλάχιστον τα ακόλουθα:

α) το συνολικό έξοδο που αναγνωρίστηκε για την περίοδο που προέκυψε από συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την 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 έξοδο, συμπεριλαμβανομένης της ιδιαίτερης γνωστοποίησης εκείνου του μέρους του συνολικού εξόδου που προκύπτει από συναλλαγές που αντιμετωπίστηκαν λογιστικά ως συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζονται με συμμετοχικούς τίτλους·

β) για υποχρεώσεις που απορρέουν από συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών:

i) τη συνολική λογιστική αξία στη λήξη της περιόδου και

ii) τη συνολική εσωτερική αξία 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 (π.χ. κατοχυρωμένα δικαιώματα επί της υπεραξίας των μετοχών).

▼M60

52. Αν η πληροφόρηση που απαιτείται βάσει του παρόντος Προτύπου δεν πληροί τις αρχές των παραγράφων 44, 46 και 50, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τις πρόσθετες πληροφορίες που απαιτούνται για την εκπλήρωσή τους. Για παράδειγμα, αν μια οικονομική οντότητα έχει κατατάξει τις συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών ως διακανονιζόμενες με συμμετοχικούς τίτλους, σύμφωνα με την παράγραφο 33ΣΤ, γνωστοποιεί την εκτίμηση του ποσού που αναμένεται να μεταβιβάσει στη φορολογική αρχή για τον διακανονισμό της οφειλής του εργαζομένου, όταν είναι αναγκαίο για την πληροφόρηση των χρηστών σχετικά με τις μελλοντικές επιδράσεις στην ταμειακή ροή που σχετίζεται με τη συμφωνία παροχής που εξαρτάται από την αξία των μετοχών.

▼B

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΆΞΕΙΣ

53. Για συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζονται με συμμετοχικούς τίτλους, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν ΔΠΧΑ σε μετοχές, μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης ή άλλους συμμετοχικούς τίτλους που χορηγήθηκαν μετά τις 7 Νοεμβρίου 2002 και δεν είχαν κατοχυρωθεί μέχρι την ημερομηνία έναρξης ισχύος του παρόντος ΔΠΧΑ.

54. Η οικονομική οντότητα ενθαρρύνεται, αλλά δεν υποχρεούται να εφαρμόσει το παρόν ΔΠΧΑ σε άλλες παραχωρήσεις συμμετοχικών τίτλων αν η οικονομική οντότητα έχει ανακοινώσει δημόσια την εύλογη αξία εκείνων των συμμετοχικών τίτλων, προσδιοριζόμενη κατά την ημερομηνία της επιμέτρησης.

▼B

55. Για κάθε παραχώρηση συμμετοχικών τίτλων στην οποία εφαρμόζεται το παρόν ΔΠΧΑ, η οικονομική οντότητα επαναδιατυπώνει τη συγκριτική πληροφόρηση και, κατά περίπτωση, προσαρμόζει 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 ΔΠΧΑ (π.χ. σε συμμετοχικούς τίτλους που παραχωρήθηκαν την ή πριν από τις 7 Νοεμβρίου 2002), η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί, παρά ταύτα, τις πληροφορίες που απαιτούνται από τις παραγράφους 44 και 45.

57. Αν, μετά την ημερομηνία έναρξης ισχύος του ΔΠΧΑ, η οικονομική οντότητα τροποποιήσει τους όρους και τις προϋποθέσεις μιας παραχώρησης συμμετοχικών τίτλων στην οποία δεν έχει εφαρμοστεί το παρόν ΔΠΧΑ, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει, παρά ταύτα, τις παραγράφους 26-29 για να λογιστικοποιήσει οποιεσδήποτε τέτοιες τροποποιήσεις.

58. Για υποχρεώσεις που απορρέουν από συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών, οι οποίες υφίστανται κατά την ημερομηνία έναρξης ισχύος του παρόντος ΔΠΧΑ, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το ΔΠΧΑ αναδρομικά. Για τις υποχρεώσεις αυτές, η οικονομική οντότητα επαναδιατυπώνει 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 οικονομική 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 οικονομική οντότητα ενθαρρύνεται, άλλα δεν υποχρεούται να εφαρμόσει αναδρομικά το ΔΠΧΑ σε άλλες υποχρεώσεις που απορρέουν από συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών, για παράδειγμα, σε υποχρεώσεις που ρυθμίστηκαν κατά τη διάρκεια μιας περιόδου για την οποία είχε παρουσιαστεί συγκριτική πληροφόρηση.

▼M60

59Α. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις των παραγράφων 30–31, 33–33Η και Β44Α–Β44Γ όπως ορίζεται κατωτέρω. Οι προγενέστερες περίοδοι δεν επαναδιατυπώνονται.

α) Οι τροποποιήσεις των παραγράφων Β44Α–Β44Γ ισχύουν μόνο για τροποποιήσεις που λαμβάνουν χώρα κατά την ημερομηνία πρώτης εφαρμογής των τροποποιήσεων από την οικονομική οντότητα, ή μετά από αυτήν.

β) Οι τροποποιήσεις των παραγράφων 30–31 και 33–33Δ εφαρμόζονται, αφενός, στις συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών οι οποίες είναι μη επενδεδυμένες κατά την ημερομηνία πρώτης εφαρμογής των τροποποιήσεων από την οικονομική οντότητα και, αφετέρου, στις συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών με ημερομηνία παραχώρησης κατά την ημερομηνία πρώτης εφαρμογής των τροποποιήσεων από την οικονομική οντότητα, ή μετά από αυτήν. Για τις μη επενδεδυμένες συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών οι οποίες έχουν παραχωρηθεί πριν από την ημερομηνία πρώτης εφαρμογής των τροποποιήσεων από την οικονομική οντότητα, η οντότητα επιμετρά εκ νέου την υποχρέωση κατά την εν λόγω ημερομηνία και αναγνωρίζει την επίδραση της εκ νέου επιμέτρησης στο υπόλοιπο έναρξης των κερδών εις νέον (ή σε άλλο στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων, εάν υπάρχει) της περιόδου αναφοράς κατά την οποία εφαρμόζονται οι τροποποιήσεις για πρώτη φορά.

▼**M60**

γ) Οι τροποποιήσεις των παραγράφων 33Ε–33Η και η τροποποίηση της παραγράφου 52 εφαρμόζονται, αφενός, στις συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και είναι μη επενδεδυμένες (ή επενδεδυμένες, αλλά μη ασκηθείσες), κατά την ημερομηνία πρώτης εφαρμογής των τροποποιήσεων από την οικονομική οντότητα και, αφετέρου, στις συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών με ημερομηνία παραχώρησης κατά την ημερομηνία πρώτης εφαρμογής των τροποποιήσεων από την οικονομική οντότητα, ή μετά από αυτήν. Για μη επενδεδυμένες (ή επενδεδυμένες, αλλά μη ασκηθείσες) συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών (ή τα στοιχεία αυτών), που παλαιότερα κατατάσσονταν στις παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζονται σε μετρητά, όμως τώρα κατατάσσονται στις παροχές που διακανονίζονται με συμμετοχικούς τίτλους σύμφωνα με τις τροποποιήσεις, μια οικονομική οντότητα επανακατατάσσει τη λογιστική αξία της υποχρέωσης παροχής που εξαρτάται από την αξία των μετοχών στα ίδια κεφάλαια κατά την ημερομηνία πρώτης εφαρμογής των τροποποιήσεων.

59Β. Παρά τις απαιτήσεις της παραγράφου 59Α, μια οικονομική οντότητα μπορεί να εφαρμόζει αναδρομικά τις τροποποιήσεις της παραγράφου 63Δ, υπό την επιφύλαξη των μεταβατικών διατάξεων των παραγράφων 53–59 του παρόντος Προτύπου, σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 *Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη*, εάν και μόνον εφόσον είναι εφικτό χωρίς εκ των υστέρων αποκτηθείσα γνώση. Εάν μια οντότητα επιλέξει την αναδρομική εφαρμογή, πρέπει να εφαρμόσει αναδρομικά όλες τις τροποποιήσεις του εγγράφου *Κατάταξη και επιμέτρηση συναλλαγών που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών* (Τροποποιήσεις του ΔΠΧΑ 2).

▼**B**

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΈΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΎΟΣ

60. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν ΔΠΧΑ για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2005 ή αργότερα. Ενθαρρύνεται η εφαρμογή νωρίτερα. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει το παρόν ΔΠΧΑ για λογιστικές περιόδους που αρχίζουν πριν από την 1η Ιανουαρίου 2005, αυτό το γεγονός γνωστοποιείται.

▼**M22**

61. Το Δ.Π.Χ.Α. 3 (όπως τροποποιήθηκε το 2008) και οι *Βελτιώσεις στα Δ.Π.Χ.Α*. που εκδόθηκαν τον Απρίλιο 2009 τροποποίησαν την παράγραφο 5. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1 Ιουλίου 2009 ή αργότερα. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει το Δ.Π.Χ.Α. 3 (αναθεωρήθηκε το 2008), για προγενέστερη περίοδο, οι τροποποιήσεις αυτές θα εφαρμοστούν και για εκείνη την προγενέστερη περίοδο.

▼**M2**

62. Μια οικονομική οντότητα θα εφαρμόσει τις ακόλουθες τροποποιήσεις σε ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την 1η Ιανουαρίου 2009 ή μετά από αυτήν:

(α) τις απαιτήσεις της παραγράφου 21Α αναφορικά με τον χειρισμό των προϋποθέσεων που δεν αφορούν στην κατοχύρωση,

(β) τους αναθεωρημένους προσδιορισμούς των όρων «κατοχύρωση» και «προϋποθέσεις κατοχύρωσης» στο Προσάρτημα Α,

(γ) τις τροποποιήσεις των παραγράφων 28 και 28Α αναφορικά με τις ακυρώσεις.

Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις ανωτέρω τροποποιήσεις σε περίοδο που είναι προγενέστερη της 1ης Ιανουαρίου 2009, θα γνωστοποιεί το γεγονός.

▼**M60**

63. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αναδρομικά τις ακόλουθες τροποποιήσεις, που επήλθαν με το έγγραφο *Συναλλαγές ομίλων που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζονται σε μετρητά,* που εκδόθηκε τον Ιούνιο του 2009, υπό την επιφύλαξη των μεταβατικών διατάξεων των παραγράφων 53–59, σύμφωνα με το ΔΛΠ 8, για τις λογιστικές χρήσεις που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2010 ή μετά την ημερομηνία αυτή:

α) την τροποποίηση της παραγράφου 2, τη διαγραφή της παραγράφου 3 και την προσθήκη των παραγράφων 3Α και 43Α–43Δ και των παραγράφων Β45, Β47, Β50, Β54, Β56–Β58 και Β60 στο Προσάρτημα Β όσον αφορά τη λογιστική αντιμετώπιση των συναλλαγών μεταξύ οντοτήτων του ιδίου ομίλου.

β) τους αναθεωρημένους ορισμούς των ακόλουθων όρων στο Προσάρτημα Α:

— συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζεται σε μετρητά,

— συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζεται με συμμετοχικούς τίτλους,

— συμφωνία παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών, και

— συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών.

Εάν δεν είναι διαθέσιμες οι αναγκαίες πληροφορίες για την αναδρομική εφαρμογή, η οικονομική οντότητα αντικατοπτρίζει, στις ατομικές ή μεμονωμένες οικονομικές καταστάσεις της, τα ποσά που είχε προηγουμένως αναγνωρίσει στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις του ομίλου. Επιτρέπεται η εφαρμογή ενωρίτερα. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις τροποποιήσεις για περίοδο προγενέστερη της 1ης Ιανουαρίου 2010, οφείλει να γνωστοποιήσει το γεγονός αυτό.

▼**M32**

63Α. Το ΔΠΧΑ 10 *Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις* και το ΔΠΧΑ 11, τα οποία εκδόθηκαν τον Μάιο του 2011, τροποποίησαν την παράγραφο 5 και το προσάρτημα Α. Μια οικονομική οντότητα θα πρέπει να εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις όταν εφαρμόζει τα ΔΠΧΑ 10 και ΔΠΧΑ 11.

▼**M43**

63Β. Με τις *Ετήσιες βελτιώσεις των ΔΠΧΑ του κύκλου 2010-2012*, που εκδόθηκαν τον Δεκέμβριο του 2013, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 15 και 19. Στο προσάρτημα Α, οι ορισμοί των «προϋποθέσεων κατοχύρωσης» και του «όρου της αγοράς» τροποποιήθηκαν και προστέθηκαν οι ορισμοί του «όρου απόδοσης» και του «όρου υπηρεσίας». Μια οικονομική οντότητα θα εφαρμόσει αυτή την τροποποίηση μελλοντικά για συναλλαγές πληρωμής που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών, για τις οποίες η ημερομηνία παραχώρησης είναι την 1η Ιουλίου 2014 ή μεταγενέστερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή νωρίτερα. Αν μια οντότητα εφαρμόσει την εν λόγω τροποποίηση για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼**M53**

63Γ. Με το ΔΠΧΑ 9, όπως εκδόθηκε τον Ιούλιο του 2014, τροποποιήθηκε η παράγραφος 6. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση.

▼**M60**

63Δ. Με το έγγραφο *Κατάταξη και επιμέτρηση συναλλαγών που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών* (Τροποποιήσεις του ΔΠΧΑ 2), που εκδόθηκε τον Ιούνιο του 2016, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 19, 30–31, 33, 52 και 63 και προστέθηκαν οι παράγραφοι 33Α–33Η, 59Α–59Β, 63Δ και Β44Α–Β44Γ και οι αντίστοιχες επικεφαλίδες τους. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2018 ή μεταγενέστερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή νωρίτερα. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις τροποποιήσεις αυτές για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼**M23**

ΑΠΟΣΥΡΣΗ ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΩΝ

64. Το έγγραφο *Συναλλαγές ομίλων που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζονται σε μετρητά*, που εκδόθηκε τον Ιούνιο του 2009, αντικαθιστά την Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Α. 8 *Πεδίο εφαρμογής του Δ.Π.Χ.Α. 2* και την Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Α. 11 *Δ.Π.Χ.Α. 2 — Συναλλαγές Ομίλου και Ιδίων Μετοχών*. Με τις τροποποιήσεις που επήλθαν με το εν λόγω έγγραφο ενσωματώθηκαν οι προηγούμενες απαιτήσεις που προβλέπονταν στην Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Α. 8 και στην Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Α. 11, ως ακολούθως:

α) τροποποιημένη παράγραφος 2 και προστεθείσα παράγραφος 13Α σχετικά με τη λογιστική αντιμετώπιση των συναλλαγών για τις οποίες η οντότητα δεν μπορεί να προσδιορίσει επακριβώς μέρος ή το σύνολο των λαμβανομένων αγαθών ή υπηρεσιών. Οι απαιτήσεις αυτές ίσχυσαν για τις λογιστικές χρήσεις που άρχιζαν από την 1η Μαΐου 2006 ή μετά την ημερομηνία αυτή.

β) προστεθείσες παράγραφοι Β46, Β48, Β49, Β51–Β53, Β55, Β59 και Β61 στο Προσάρτημα Β όσον αφορά τη λογιστική αντιμετώπιση των συναλλαγών μεταξύ οντοτήτων του ιδίου ομίλου. Οι απαιτήσεις αυτές ίσχυσαν για τις λογιστικές χρήσεις που άρχιζαν από την 1η Μαρτίου 2007 ή μετά την ημερομηνία αυτή.

Οι απαιτήσεις αυτές εφαρμόστηκαν αναδρομικά σύμφωνα με τις απαιτήσεις του Δ.Λ.Π. 8, με την επιφύλαξη των μεταβατικών διατάξεων του Δ.Π.Χ.Α. 2.

▼**B**

Προσάρτημα Α

Καθορισμένοι όροι

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του ΔΠΧΑ

▼**M23**

Συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζεται σε μετρητά

Μια **συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών**, στο πλαίσιο της οποίας η οικονομική οντότητα αποκτά αγαθά και υπηρεσίες αναλαμβάνοντας υποχρέωση να μεταβιβάσει μετρητά ή άλλα περιουσιακά στοιχεία στον προμηθευτή εκείνων των αγαθών ή υπηρεσιών για ποσά που εξαρτώνται από την τιμή (ή την αξία) των **συμμετοχικών τίτλων** (συμπεριλαμβανομένων των μετοχών ή των **μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης**) της οικονομικής οντότητας ή άλλης οντότητας του ιδίου ομίλου.

▼B

Εργαζόμενοι και άλλοι που παρέχουν παρόμοιες υπηρεσίες	Άτομα που παρέχουν προσωπικές υπηρεσίες στην οικονομική οντότητα που είναι α) τα άτομα που θεωρούνται εργαζόμενοι για φορολογικούς ή νομικούς σκοπούς, β) τα άτομα που εργάζονται για την οικονομική 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 διευθυντικό προσωπικό, ήτοι τα άτομα εκείνα που έχουν την ευθύνη ή τη δικαιοδοσία για τον σχεδιασμό, τη διοίκηση και τον έλεγχο των δραστηριοτήτων της οικονομικής οντότητας, συμπεριλαμβανομένων των μη εκτελεστικών διευθυντών.
Συμμετοχικός τίτλος	Μια σύμβαση που αποδεικνύει το υπολειμματικό δικαίωμα στα περιουσιακά στοιχεία μιας οντότητας μετά την αφαίρεση όλων των υποχρεώσεών της ([1]).
Παραχωρηθείς συμμετοχικός τίτλος	Το δικαίωμα (υπό όρους ή άνευ όρων) σε **συμμετοχικό τίτλο** μιας οικονομικής οντότητας που παραχωρείται από την οικονομική οντότητα σε άλλο μέρος, βάσει μιας **συμφωνίας παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών.**

▼M23

Συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζεται με συμμετοχικούς τίτλους	Μια **συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών**, στο πλαίσιο της οποίας η οικονομική οντότητα α) λαμβάνει αγαθά ή υπηρεσίες ως αντάλλαγμα για **συμμετοχικούς τίτλους** της ίδιας της οικονομικής οντότητας (συμπεριλαμβανομένων μετοχών ή **μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης**), ή β) λαμβάνει αγαθά ή υπηρεσίες, αλλά δεν έχει καμία δέσμευση να διακανονίσει τη συναλλαγή με τον προμηθευτή.

▼B

Εύλογη αξία	Το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί, μια 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.

([1]) Το *Πλαίσιο* ορίζει ότι μια υποχρέωση είναι μια παρούσα δέσμευση της οικονομικής οντότητας, που προκύπτει από παρελθόντα γεγονότα, ο διακανονισμός της οποίας αναμένεται να προκαλέσει μια εκροή, από την οικονομική οντότητα, πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη (ήτοι μια εκροή μετρητών ή άλλων περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας).

▼B

Ημερομηνία παραχώρησης

Η ημερομηνία κατά την οποία η οικονομική οντότητα ή άλλο μέρος (συμπεριλαμβανομένου ενός εργαζόμενου) συμφωνούν να συνάψουν **μια συμφωνία παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών**, σύμφωνα με την οποία η οικονομική οντότητα και ο αντισυμβαλλόμενος συμφωνούν από κοινού για τους όρους και τις προϋποθέσεις της συμφωνίας. Την ημερομηνία της παραχώρησης, η οικονομική οντότητα παραχωρεί στον αντισυμβαλλόμενο το δικαίωμα να λάβει μετρητά, άλλα περιουσιακά στοιχεία ή **συμμετοχικούς τίτλους** της οικονομικής οντότητας, με την προϋπόθεση της εκπλήρωσης συγκεκριμένων **προϋποθέσεων κατοχύρωσης**, αν υπάρχουν. Εάν η παραχώρηση υπόκειται σε διαδικασία έγκρισης (για παράδειγμα, εκ μέρους των μετόχων), η ημερομηνία παραχώρησης είναι η ημερομηνία κατά την οποία λαμβάνεται η έγκριση.

Εσωτερική 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 ([1]) επί μιας μετοχής με **εύλογη αξία** NM20, έχει εσωτερική αξία NM5.

▼M43

Όρος της αγοράς

Όρος απόδοσης από τον οποίο εξαρτάται η τιμή άσκησης δικαιώματος, η κατοχύρωση ή η δυνατότητα άσκησης ενός **συμμετοχικού τίτλου** η οποία αφορά την αγοραία τιμή (ή αξία) των **συμμετοχικών τίτλων** της οντότητας (ή των συμμετοχικών τίτλων άλλης οντότητας του ιδίου ομίλου), όπως:

α) η επίτευξη καθορισμένης τιμής μετοχής ή ενός συγκεκριμένου ποσού της **εγγενούς αξίας μετοχικού δικαιώματος προαίρεσης**, ή

β) η επίτευξη συγκεκριμένου στόχου ο οποίος βασίζεται στην αγοραία τιμή (ή αξία) των **συμμετοχικών τίτλων** της οντότητας (ή των συμμετοχικών τίτλων άλλης οντότητας του ιδίου ομίλου) σε σχέση με δείκτη των αγοραίων τιμών των **συμμετοχικών τίτλων** άλλων οντοτήτων.

Ένας όρος αγοράς απαιτεί από τον αντισυμβαλλόμενο να ολοκληρώσει μια συγκεκριμένη περίοδο υπηρεσίας (πρόκειται δηλ. για **όρο υπηρεσίας**)· η υπηρεσίας μπορεί να απαιτείται ρητά ή σιωπηρά.

([1]) Στο παρόν προσάρτημα, τα χρηματικά ποσά εκφράζονται σε «νομισματικές μονάδες» (NM).

▼B

Ημερομηνία επιμέτρησης	Η ημερομηνία κατά την οποία η **εύλογη αξία** των **παραχωρηθέντων συμμετοχικών τίτλων** επιμετράται για τους σκοπούς του παρόντος ΔΠΧΑ. 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 οικονομική οντότητα λαμβάνει τα αγαθά ή ο αντισυμβαλλόμενος παρέχει τις υπηρεσίες.

▼M43

Όρος απόδοσης	**Προϋπόθεση κατοχύρωσης**, που απαιτεί: α) από τον αντισυμβαλλόμενο να ολοκληρώσει μια συγκεκριμένη περίοδο υπηρεσίας (πρόκειται δηλ. για **όρο υπηρεσίας**)· η υπηρεσίας μπορεί να απαιτείται ρητά ή σιωπηρά. και β) την επίτευξη ενός ή περισσότερων καθορισμένων στόχων καθ' όσον χρόνο ο αντισυμβαλλόμενος παρέχει την υπηρεσία που απαιτείται στο στοιχείο α). Η περίοδος για την επίτευξη του στόχου ή των στόχων επιδόσεων: α) δεν παρατείνεται πέραν του τέλους της περιόδου παροχής της υπηρεσίας· και β) μπορεί να αρχίσει πριν από την περίοδο παροχής της υπηρεσίας, υπό τον όρο ότι η ημερομηνία έναρξης ισχύος του στόχου επιδόσεων δεν είναι σημαντικά ενωρίτερη από την έναρξη της περιόδου παροχής της υπηρεσίας. Ο στόχος επιδόσεων καθορίζεται αναφορικά με: α) τις πράξεις (ή δραστηριότητες) της ίδιας της οικονομικής οντότητας ή τις πράξεις ή δραστηριότητες άλλης οικονομικής οντότητας του ίδιου ομίλου (δηλ. όρος που δεν σχετίζεται με την αγορά)· ή β) την τιμή (ή αξία) των **συμμετοχικών τίτλων** της οικονομικής οντότητας ή άλλης οικονομικής οντότητας του ίδιου ομίλου (συμπεριλαμβανομένων των μετοχών και των **μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης**) (δηλ. **όρος της αγοράς**). Ένας στόχος επιδόσεων μπορεί να αφορά τις επιδόσεις είτε ολόκληρης της οικονομικής οντότητας είτε μέρους αυτής (ή μέρους του ομίλου), π.χ. τις επιδόσεις ενός τμήματος ή τις ατομικές επιδόσεις ενός εργαζομένου.

▼B

Χαρακτηριστικό αυτόματης παραχώρησης επιπρόσθετων δικαιωμάτων προαίρεσης	Ένα χαρακτηριστικό που παρέχει μια αυτόματη παραχώρηση επιπρόσθετων **μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης** όποτε ο κάτοχος των δικαιωμάτων προαίρεσης ασκεί δικαιώματα προαίρεσης που είχαν παραχωρηθεί προγενέστερα χρησιμοποιώντας τις μετοχές της οικονομικής οντότητας, αντί μετρητών, για την κάλυψη της τιμής άσκησης.

▼B

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.**

▼M43

Όρος υπηρεσίας	**Προϋπόθεση κατοχύρωσης** που απαιτεί από τον αντισυμβαλλόμενο να ολοκληρώσει μια συγκεκριμένη περίοδο υπηρεσίας κατά την οποία παρέχονται υπηρεσίες στην οικονομική οντότητα. Εάν ο αντισυμβαλλόμενος, για οιονδήποτε λόγο, παύει να παρέχει υπηρεσίες κατά τη διάρκεια της **περιόδου κατοχύρωσης**, αθετεί τον όρο αυτό. Ένας όρος υπηρεσίας δεν απαιτεί την επίτευξη στόχου επιδόσεων.

▼M23

Συμφωνία παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών	Συμφωνία μεταξύ της οικονομικής οντότητας (ή άλλης οντότητας του ιδίου ομίλου ([α]) ή οιουδήποτε μετόχου οιασδήποτε οντότητας του ιδίου ομίλου) και άλλου μέρους (συμπεριλαμβανομένου και ενός εργαζομένου) η οποία παρέχει το δικαίωμα στο έτερο μέρος να λάβει α) μετρητά ή άλλα περιουσιακά στοιχεία της οικονομικής οντότητας έναντι ποσών που εξαρτώνται από την τιμή (ή την αξία) των **συμμετοχικών τίτλων** (συμπεριλαμβανομένων των μετοχών ή των **μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης**) της οικονομικής οντότητας ή άλλης οντότητας του ιδίου ομίλου, ή β) **συμμετοχικούς τίτλους** (συμπεριλαμβανομένων των μετοχών ή των **μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης**) της οικονομικής οντότητας ή άλλης οντότητας του ιδίου ομίλου, εφόσον πληρούνται οι συγκεκριμένες **προϋποθέσεις κατοχύρωσης**, αν υφίστανται. ([α]) ►**M32** Ο «όμιλος» ορίζεται στο προσάρτημα Α του ΔΠΧΑ 10 *Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις* ως «μια μητρική εταιρεία και οι θυγατρικές της» από την πλευρά της τελικής μητρικής εταιρείας της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας. ◄
Συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών	Μια συναλλαγή στο πλαίσιο της οποίας η οικονομική οντότητα α) λαμβάνει αγαθά ή υπηρεσίες από τον προμηθευτή εκείνων των αγαθών ή υπηρεσιών (συμπεριλαμβανομένου και ενός εργαζομένου) στο πλαίσιο **συμφωνίας παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών**, ή β) αναλαμβάνει υποχρέωση να διακανονίσει τη συναλλαγή με τον προμηθευτή στο πλαίσιο **συμφωνίας παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών**, ενώ άλλη οντότητα του ιδίου ομίλου λαμβάνει εκείνα τα αγαθά ή υπηρεσίες.

▼B

Μετοχικό δικαίωμα προαίρεσης	Σύμβαση που παρέχει στον κάτοχο το δικαίωμα, αλλά όχι την δέσμευση, να εγγραφεί για τις μετοχές της οικονομικής οντότητας σε σταθερή και καθορίσιμη τιμή επί συγκεκριμένο χρονικό διάστημα.

▼M2

Κατοχύρωση	Να γίνει δικαίωμα. Σε μία **συμφωνία αμοιβής που βασίζεται στην αξία των μετοχών**, το δικαίωμα του αντισυμβαλλόμενου να λάβει μετρητά, άλλα περιουσιακά στοιχεία ή **συμμετοχικούς τίτλους** της οικονομικής οντότητας κατοχυρώνεται όταν το δικαίωμα του αντισυμβαλλόμενου δεν εξαρτάται πλέον από την ικανοποίηση οποιωνδήποτε **προϋποθέσεων της κατοχύρωσης**.

▼M43

Προϋπόθεση κατοχύρωσης	Όρος που προσδιορίζει εάν η οντότητα θα λάβει τις υπηρεσίες που παρέχουν στον αντισυμβαλλόμενο το δικαίωμα να λάβει μετρητά, άλλα περιουσιακά στοιχεία ή **συμμετοχικούς τίτλους** της οικονομικής οντότητας, βάσει **συμφωνίας παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών**. Μια προϋπόθεση κατοχύρωσης είναι είτε **όρος υπηρεσίας** είτε **όρος απόδοσης**.

▼B

Περίοδος κατοχύρωσης	Η περίοδος κατά την οποία πρέπει να ικανοποιηθούν όλες οι καθορισθείσες **προϋποθέσεις κατοχύρωσης** μιας **συμφωνίας παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών**.

Προσάρτημα Β

Οδηγίες εφαρμογής

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του ΔΠΧΑ

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 οικονομική οντότητα αποκτά τα αγαθά ή που ο αντισυμβαλλόμενος παρέχει την υπηρεσία.

▼B

Μετοχές

Β2. Για μετοχές που παραχωρούνται σε εργαζόμενους, η εύλογη αξία των μετοχών επιμετράται στην χρηματιστηριακή τιμή των μετοχών της οικονομικής οντότητας (η σε μια εκτιμώμενη χρηματιστηριακή τιμή, αν οι μετοχές της οικονομικής 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 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 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 αγοράς και που θα πλήρωναν για εκείνη τη μετοχή. Για παράδειγμα, αν οι μετοχές διαπραγματεύονται σε μια 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 αγοράς θα πλήρωνε για εκείνες τις μετοχές. Οι περιορισμοί στις μεταβιβάσεις ή άλλοι περιορισμοί που υπάρχουν κατά τη διάρκεια της περιόδου κατοχύρωσης δεν 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 χρηματιστηριακές 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 δεν υπάρχουν εμπορεύσιμα χρηματιστηριακά δικαιώματα προαίρεσης με παρόμοιους όρους και προϋποθέσεις, η εύλογη αξία των παραχωρηθέντων δικαιωμάτων προαίρεσης εκτιμάται με τη χρήση υποδείγματος αποτίμησης δικαιωμάτων προαίρεσης.

Β5. Η οικονομική οντότητα λαμβάνει υπόψη τους παράγοντες που θα λαμβάνονταν υπόψη από μέρη που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών 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 λαμβάνονται υπόψη κατά την εκτίμηση της εύλογης αξίας της ημερομηνίας παραχώρησης των δικαιωμάτων προαίρεσης. Για πολλές οικονομικές οντότητες, αυτό μπορεί να αποκλείει τη χρήση του τύπου Black-Scholes-Merton, που δεν προβλέπει τη δυνατότητα άσκησης πριν από 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 μια αξία που είναι ουσιαστικά ίδια με εκείνη ενός πιο ευέλικτου υποδείγματος αποτίμησης δικαιωμάτων προαίρεσης.

▼B

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 ελεύθερο κινδύνου επιτόκιο για τη διάρκεια του δικαιώματος προαίρεσης.

Β7. Λαμβάνονται επίσης υπόψη άλλοι παράγοντες που θα εξέταζαν γνώστες και ενδιαφερόμενοι συντελεστές της αγοράς προκειμένου να καθορίσουν την τιμή (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 (π.χ. κατά την περίοδο κατοχύρωσης ή σε περιόδους που καθορίζονται από εποπτικά όργανα χρηματιστηρίων). Ο παράγοντας αυτός 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 οικονομική 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 λαμβάνονται ληφθούν υπόψη, σύμφωνα με τις παραγράφους Β16-Β21.

Β10. Παράγοντες οι οποίοι δεν θα λαμβάνονταν υπόψη από γνώστη και ενδιαφερόμενο συντελεστή της αγοράς για τον καθορισμό της τιμής ενός μετοχικού δικαιώματος προαίρεσης (ή άλλου συμμετοχικού τίτλου) δεν 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 γνώστη και ενδιαφερόμενο συντελεστή της αγοράς.

▼B

Δεδομένα για υποδείγματα αποτίμησης δικαιωμάτων προαίρεσης

B11. Κατά την εκτίμηση της αναμενόμενης μεταβλητότητας και των αναμενόμενων μερισμάτων των υποκείμενων μετοχών, ο στόχος είναι η προσέγγιση των προσδοκιών που θα αντανακλώνταν σε μια τρέχουσα αγοραία τιμή ή σε μια διαπραγματεύσιμη 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 παραχώρησης.

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 μια 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, διαπιστώσιμοι παράγοντες μπορεί να υποδεικνύουν ότι οι μη προσαρμοσμένες παρελθούσες εμπειρίες είναι σχετικά φτωχό μέσο πρόβλεψης των μελλοντικών εμπειριών. Για παράδειγμα, αν μια οικονομική οντότητα με δύο σαφώς διαφορετικές επιχειρηματικές δραστηριότητες διαθέσει τη μια 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, μια νεοεισηγμένη στο χρηματιστήριο οικονομική οντότητα θα διαθέτει περιορισμένα ιστορικά δεδομένα, αν διαθέτει καθόλου, για την μεταβλητότητα της τιμής της μετοχής της. Οι μη εισηγμένες και οι νεοεισηγμένες οικονομικές οντότητες αναλύονται κατωτέρω.

B15. Συνοψίζοντας, η οικονομική 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 δεν 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.

▼B

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 κατοχύρωσης αναλύονται στις παραγράφους 19-21·

β) η μέση διάρκεια που παρόμοια δικαιώματα προαίρεσης έχουν παραμείνει ανεξόφλητα κατά το παρελθόν·

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 εταιρεία. 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 B21)·

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 από ό,τι των μετοχών με χαμηλά επίπεδα μεταβλητότητας.

B19. Όπως επισημάνθηκε στην παράγραφο B17, οι επιδράσεις της πρόωρης άσκησης θα μπορούσαν να ληφθούν υπόψη χρησιμοποιώντας μια 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 οικονομική οντότητα θα μπορούσε να βασίσει την εκτίμηση αυτή σε μια 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).

B20. Ο διαχωρισμός μιας παραχώρησης δικαιώματος προαίρεσης σε ομάδες για εργαζόμενους με σχετικά ομοιογενή συμπεριφορά σε ό,τι 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 από ό,τι 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 την προσαύξηση αυτή.

B21. Πρέπει να εκτιμηθούν παρόμοιοι παράγοντες όταν γίνεται χρήση διωνυμικού ή παρόμοιου μοντέλου. Για παράδειγμα, η εμπειρία μιας οικονομικής 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.

▼B

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 ό,τι αφορά τις ασκήσεις θα καταλήξει σε πιο ακριβή εκτίμηση της συνολικής εύλογης αξίας των παραχωρηθέντων δικαιωμάτων προαίρεσης.

Αναμενόμενη μεταβλητότητα

B22. Η αναμενόμενη μεταβλητότητα είναι ένα μέτρο του ποσοστού κατά το οποίο μια 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.

B23. Το ποσοστό απόδοσης (που μπορεί να είναι αρνητικό ή θετικό) μιας μετοχής για μια 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.

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 του χρόνου. Για παράδειγμα, ας υποθέσουμε ότι μια 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 × $e^{-0,18}$) και NM 152,20 (NM100 × $e^{0,42}$), 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 οικονομικής οντότητας ή άλλων διαπραγματεύσιμων μέσων της οικονομικής 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 οικονομικής οντότητας διαπραγματεύονται δημόσια. Μια νεοεισηγμένη οικονομική οντότητα μπορεί να έχει υψηλότερη ιστορική μεταβλητότητα, σε σύγκριση με άλλες οικονομικές οντότητες που διαπραγματεύονται για μεγαλύτερο διάστημα. Περαιτέρω καθοδήγηση για νεοεισηγμένες οικονομικές 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 οικονομικής 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·

▼B

ε) κατάλληλα και κανονικά διαστήματα για παρατηρήσεις τιμών. Οι παρατηρήσεις τιμών θα πρέπει να είναι συνεπείς από περίοδο σε περίοδο. Για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα μπορεί να χρησιμοποιεί μια 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 οικονομικές οντότητες

Β26. Καθώς σημειώθηκε στην παράγραφο Β25, η οικονομική 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 μια νεοεισηγμένη εταιρεία 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 οικονομικών οντοτήτων σε συνέχεια μιας συγκρίσιμης περιόδου της ζωής τους. Για παράδειγμα, μια οικονομική 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 οικονομικών οντοτήτων του ιδίου κλάδου για τα πρώτα έξι έτη κατά τα οποία οι μετοχές εκείνων των οικονομικών οντοτήτων διαπραγματεύονταν δημόσια.

Μη εισηγμένες οικονομικές οντότητες

Β27. Μια οικονομική 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.

Β28. Σε ορισμένες περιπτώσεις, μια μη εισηγμένη οικονομική οντότητα που τακτικά εκδίδει δικαιώματα προαίρεσης ή μετοχές σε εργαζόμενους (ή άλλα μέρη) μπορεί να έχει δημιουργήσει μια εσωτερική αγορά για τις μετοχές της. Η μεταβλητότητα των τιμών εκείνων των μετοχών θα μπορούσε να ληφθεί υπόψη κατά την εκτίμηση της αναμενόμενης μεταβλητότητας.

Β29. Εναλλακτικά, η οικονομική οντότητα θα μπορούσε να λάβει υπόψη την ιστορική ή τεκμαρτή μεταβλητότητα παρόμοιων εισηγμένων οικονομικών 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 οικονομική οντότητα είχε βασίσει την αξία των μετοχών της στις τιμές των μετοχών παρόμοιων εισηγμένων οικονομικών οντοτήτων.

Β30. Αν η οικονομική οντότητα δεν έχει βασίσει την εκτίμηση της αξίας των μετοχών της στις τιμές μετοχών παρόμοιων εισηγμένων οικονομικών οντοτήτων και έχει αντ' αυτού χρησιμοποιήσει άλλη μέθοδο αποτίμησης για τις μετοχές της, η οικονομική οντότητα θα μπορούσε να αντλήσει μια εκτίμηση της αναμενόμενης μεταβλητότητας που είναι συνεπής προς τη μέθοδο αποτίμησης αυτής. Για παράδειγμα, η οικονομική 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.

▼B

B32. 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.

B33. 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.

B34. Αντιθέτως, αν οι εργαζόμενοι δεν δικαιούνται να λάβουν μερίσματα ή ισοδύναμα αυτών κατά τη διάρκεια της περιόδου κατοχύρωσης (ή πριν από 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.

B35. 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 οικονομική οντότητα μπορεί να χρησιμοποιεί είτε την αναμενόμενη απόδοση είτε τις αναμενόμενες καταβολές. Αν η οικονομική οντότητα χρησιμοποιήσει τις τελευταίες, θα πρέπει να λάβει υπόψη τον ιστορικό ρυθμό αύξησης των μερισμάτων. Για παράδειγμα, αν η πολιτική της οικονομικής οντότητας ήταν να αυξάνει τα μερίσματα κατά 3 τοις εκατό ετησίως, η εκτιμώμενη αξία των δικαιωμάτων προαίρεσης δεν θα πρέπει να υποθέτει ένα σταθερό ποσό μερισμάτων για όλη τη διάρκεια του δικαιώματος προαίρεσης εκτός αν υπάρχουν στοιχεία που υποστηρίζουν την υπόθεση αυτή.

B36. Γενικά, η υπόθεση για τα αναμενόμενα μερίσματα θα πρέπει να βασίζεται σε πληροφορίες που είναι διαθέσιμες δημόσια. Η οικονομική 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, μια αναδυόμενη οικονομική 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 οικονομικές οντότητες αυτές θα μπορούσαν να χρησιμοποιήσουν ένα μέσο της παρελθούσας μερισματικής απόδοσης (μηδέν) και τη μέση μερισματική απόδοση μιας κατάλληλα συγκρίσιμης ομότιμης ομάδας.

Ελεύθερο κινδύνου επιτόκιο

B37. Συνήθως, το ελεύθερο κινδύνου επιτόκιο 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 εναπομένουσας συμβατικής διάρκειας του δικαιώματος προαίρεσης και λαμβάνοντας υπόψη τις επιδράσεις της αναμενόμενης πρόωρης άσκησης). Μπορεί να απαιτείται η χρήση ενός κατάλληλου υποκατάστατου, αν

▼B

δεν υπάρχουν τέτοια κρατικά ομόλογα ή αν οι συνθήκες υποδεικνύουν ότι η τεκμαρτή απόδοση των κρατικών ομολόγων χωρίς τοκομερίδιο δεν είναι αντιπροσωπευτική του ελευθέρου κινδύνου επιτοκίου (για παράδειγμα, σε οικονομίες υψηλού πληθωρισμού). Επίσης, ένα κατάλληλο υποκατάστατο πρέπει να χρησιμοποιείται αν οι συμμετέχοντες στην αγορά θα προσδιόριζαν το ελευθέρου κινδύνου επιτόκιο 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

B38. Συνήθως τα τρίτα μέρη και όχι η οικονομική οντότητα διαθέτουν διαπραγματεύσιμα 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 διαπραγματεύσιμων μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης δεν έχει μειωτική επίδραση.

B39. Αντίθετα, αν τα μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης διατίθενται από την οικονομική 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 οικονομική οντότητα). Δεδομένου ότι οι μετοχές θα εκδοθούν στην τιμή άσκησης αντί της τρέχουσας χρηματιστηριακής τιμής κατά την ημερομηνία της άσκησης, αυτή η πραγματική ή δυνητική απομείωση 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.

B40. 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 απομείωση στην τιμή της μετοχής κατά την ημερομηνία της παραχώρησης.

B41. Όμως, η οικονομική 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 παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζονται με συμμετοχικούς τίτλους

B42. Η παράγραφος 27 απαιτεί η οικονομική οντότητα να αναγνωρίζει, κατ' ελάχιστο, 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 μιας προϋπόθεσης κατοχύρωσης (εκτός από συνθήκη αγοράς) που είχε καθοριστεί κατά την ημερομηνία της παραχώρησης. Επιπρόσθετα, η οικονομική οντότητα θα πρέπει να αναγνωρίσει τις επιδράσεις των τροποποιήσεων που αυξάνουν τη συνολική εύλογη αξία της συμφωνίας παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών ή που ωφελούν κατ' οποιονδήποτε άλλον τρόπο τον εργαζόμενο.

▼B

Β43. Για την εφαρμογή των απαιτήσεων της 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 οικονομική οντότητα περιλαμβάνει 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 παραχώρησης των αρχικών συμμετοχικών τίτλων, που αναγνωρίζεται κατά το εναπομένον διάστημα της αρχικής περιόδου κατοχύρωσης. Αν η τροποποίηση γίνει μετά την ημερομηνία κατοχύρωσης, η διαφορική εύλογη αξία που παραχωρήθηκε αναγνωρίζεται αμέσως ή κατά τη διάρκεια της περιόδου κατοχύρωσης αν ο εργαζόμενος απαιτείται να συμπληρώσει μια 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 οικονομική οντότητα περιλαμβάνει την εύλογη αξία των επιπρόσθετων συμμετοχικών τίτλων που παραχωρήθηκαν, επιμετρημένων κατά την ημερομηνία της τροποποίησης, στην αξία του ποσού που αναγνωρίστηκε για τις υπηρεσίες που λήφθηκαν ως αντάλλαγμα για τους παραχωρηθέντες συμμετοχικούς τίτλους, σύμφωνα με τις απαιτήσεις του στοιχείου 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 παραχώρησης των αρχικών συμμετοχικών τίτλων, που αναγνωρίζεται κατά το εναπομένον διάστημα της αρχικής περιόδου κατοχύρωσης·

γ) Αν η οικονομική 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 αγοράς, οι τροποποιήσεις της οποίας αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με την παράγραφο α) ανωτέρω), η οικονομική οντότητα λαμβάνει υπόψη τις τροποποιημένες προϋποθέσεις κατοχύρωσης κατά την εφαρμογή των απαιτήσεων των παραγράφων 19-21.

Β44. Επίσης, αν η οικονομική οντότητα τροποποιήσει όρους ή προϋποθέσεις των παραχωρηθέντων συμμετοχικών τίτλων κατά τρόπο που μειώνει τη συνολική εύλογη αξία της συμφωνίας παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών, ή που δεν ωφελεί με άλλο τρόπο τον εργαζόμενο, η οικονομική οντότητα συνεχίζει, παρά ταύτα, να αντιμετωπίζει λογιστικά τις ληφθείσες υπηρεσίες ως αντάλλαγμα για τους παραχωρηθέντες συμμετοχικούς τίτλους, σαν να μην είχε γίνει η τροποποίηση αυτή (εκτός από ακύρωση μέρους ή όλων των παραχωρηθέντων συμμετοχικών τίτλων, που αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με την παράγραφο 28). Για παράδειγμα:

▼B

α) αν η τροποποίηση μειώνει την εύλογη αξία των παραχωρηθέντων συμμετοχικών τίτλων που επιμετράται αμέσως πριν και μετά την τροποποίηση, η οικονομική οντότητα δεν περιλαμβάνει την εν λόγω μείωση της εύλογης αξίας και συνεχίζει 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 αντιμετωπίζεται λογιστικά ως ακύρωση εκείνου του τμήματος της παραχώρησης, σύμφωνα με τις απαιτήσεις της παραγράφου 28·

γ) αν η οικονομική 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 αγοράς, οι τροποποιήσεις της οποίας αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το στοιχείο α) ανωτέρω), η οικονομική οντότητα δεν λαμβάνει υπόψη τις τροποποιημένες προϋποθέσεις κατοχύρωσης κατά την εφαρμογή των απαιτήσεων των παραγράφων 19-21.

▼M60

Λογιστικοποίηση τροποποίησης συναλλαγής που αφορά παροχή που εξαρτάται από την αξία των μετοχών, η οποία επανακατατάσσεται από διακανονιζόμενη σε μετρητά σε διακανονιζόμενη με συμμετοχικούς τίτλους

Β44Α. Εάν τροποποιηθούν οι όροι και οι προϋποθέσεις μιας συναλλαγής που αφορά παροχή που εξαρτάται από την αξία των μετοχών και διακανονίζεται σε μετρητά, με αποτέλεσμα να μετατραπεί σε συναλλαγή που αφορά παροχή που εξαρτάται από την αξία των μετοχών και διακανονίζεται με συμμετοχικούς τίτλους, η συναλλαγή λογιστικοποιείται ως τέτοια από την ημερομηνία της τροποποίησης. Συγκεκριμένα:

α) Η συναλλαγή που αφορά παροχή που εξαρτάται από την αξία των μετοχών και διακανονίζεται με συμμετοχικούς τίτλους επιμετράται με αναφορά στην εύλογη αξία των συμμετοχικών τίτλων που παραχωρήθηκαν κατά την ημερομηνία της τροποποίησης. Η συναλλαγή που αφορά παροχή που εξαρτάται από την αξία των μετοχών και διακανονίζεται με συμμετοχικούς τίτλους αναγνωρίζεται στα ίδια κεφάλαια κατά την ημερομηνία της τροποποίησης, στον βαθμό που έχουν ληφθεί τα αγαθά ή οι υπηρεσίες.

β) Η υποχρέωση για τη συναλλαγή που αφορά παροχή που εξαρτάται από την αξία των μετοχών και διακανονίζεται σε μετρητά κατά την ημερομηνία της τροποποίησης παύει να αναγνωρίζεται από εκείνη την ημερομηνία.

γ) Κάθε διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας της μη αναγνωρισμένης υποχρέωσης και του ποσού των συμμετοχικών τίτλων που αναγνωρίζεται κατά την ημερομηνία τροποποίησης αναγνωρίζεται αμέσως στα αποτελέσματα.

Β44Β. Εάν, ως επακόλουθο της τροποποίησης, η περίοδος κατοχύρωσης παραταθεί ή συντομευθεί, η εφαρμογή των απαιτήσεων της παραγράφου Β44Α εμφανίζει την τροποποιηθείσα περίοδο κατοχύρωσης. Οι απαιτήσεις της παραγράφου Β44Α ισχύουν ακόμη και αν η τροποποίηση συμβεί μετά την περίοδο κατοχύρωσης.

Β44Γ. Μια συναλλαγή που αφορά παροχή που εξαρτάται από την αξία των μετοχών και διακανονίζεται σε μετρητά μπορεί να ακυρωθεί ή να διακανονιστεί (εκτός από συναλλαγή που ακυρώνεται διά της κατάπτωσης, όταν δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις της κατοχύρωσης). Εάν κατά την ημερομηνία της παραχώρησης των συμμετοχικών τίτλων, η οικονομική οντότητα χαρακτηρίσει τους συμμετοχικούς τίτλους ως συμμετοχικούς τίτλους που αντικαθιστούν την ακυρωθείσα παροχή που εξαρτάται από την αξία των μετοχών και διακανονίζεται σε μετρητά, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις παραγράφους Β44Α και Β44Β.

▼M23

Συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών μεταξύ οντοτήτων του ιδίου ομίλου (τροποποιήσεις του 2009)

Β45. Στις παραγράφους 43Α–43Γ εξετάζεται η λογιστική αντιμετώπιση των συναλλαγών που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών μεταξύ οντοτήτων του ιδίου ομίλου, στις ατομικές ή μεμονωμένες οικονομικές καταστάσεις εκάστης οικονομικής οντότητας. Στις παραγράφους Β46–Β61 εξετάζεται το πώς μπορούν να εφαρμοστούν οι απαιτήσεις των παραγράφων 43Α–43Γ. Όπως σημειώνεται στην παράγραφο 43Δ, οι συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών μεταξύ οντοτήτων του ιδίου ομίλου μπορεί να πραγματοποιηθούν για μια ποικιλία λόγων, αναλόγως των περιστατικών και των περιστάσεων. Επομένως, η παρούσα εξέταση δεν είναι διεξοδική και βασίζεται στην υπόθεση ότι όταν η οικονομική οντότητα που λαμβάνει τα αγαθά ή τις υπηρεσίες δεν έχει καμία δέσμευση να διακανονίσει τη συναλλαγή, η συναλλαγή αποτελεί εισφορά συμμετοχικών τίτλων από τη μητρική εταιρεία στη θυγατρική, ανεξάρτητα από τις συμφωνίες εξόφλησης στο πλαίσιο του ομίλου.

Β46. Μολονότι η κατωτέρω εξέταση εστιάζεται σε συναλλαγές με εργαζομένους, ισχύει επίσης και για παρόμοιες συναλλαγές παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών, με προμηθευτές αγαθών ή υπηρεσιών που δεν είναι εργαζόμενοι. Μια συμφωνία μεταξύ μητρικής και της θυγατρικής της μπορεί να απαιτήσει από τη θυγατρική να καταβάλει στη μητρική αμοιβή για την παροχή των συμμετοχικών τίτλων στους εργαζομένους. Η κατωτέρω εξέταση δεν ασχολείται με το θέμα του πώς πρέπει να καταχωρίζεται μια τέτοιου είδους συμφωνία παροχής στο πλαίσιο ενός ομίλου.

Β47. Στις συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών μεταξύ οντοτήτων του ιδίου ομίλου ανακύπτουν συνήθως τέσσερα θέματα. Προς διευκόλυνση, στα κατωτέρω παραδείγματα εξετάζονται τα θέματα από την άποψη της μητρικής εταιρείας και της θυγατρικής της.

Συμφωνίες παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών, στις οποίες περιλαμβάνονται συμμετοχικά δικαιώματα της ίδιας της οντότητας

Β48. Το πρώτο θέμα αφορά το κατά πόσον οι κατωτέρω συναλλαγές στις οποίες περιλαμβάνονται συμμετοχικά δικαιώματα της ίδιας της οντότητας πρέπει να αντιμετωπίζονται λογιστικά ως διακανονιζόμενες με συμμετοχικούς τίτλους ή ως διακανονιζόμενες σε μετρητά σύμφωνα με τις απαιτήσεις του παρόντος Δ.Π.Χ.Α.:

α) η οντότητα παραχωρεί στους εργαζομένους της δικαιώματα επί συμμετοχικών τίτλων της ιδίας της οντότητας (παραδείγματος χάρη μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης) και είτε επιλέγει είτε οφείλει να αγοράσει συμμετοχικούς τίτλους (παραδείγματος χάρη ίδιες μετοχές) από άλλο μέρος για να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις της στους εργαζομένους της· και

β) στους εργαζομένους της οντότητας παρέχονται δικαιώματα σε συμμετοχικούς τίτλους της οντότητας (παραδείγματος χάρη μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης) είτε από την ίδια την οντότητα είτε από τους μετόχους της, και οι μέτοχοι της οντότητας παρέχουν τους απαιτούμενους συμμετοχικούς τίτλους.

Β49. Η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά τις συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών, στις οποίες λαμβάνει υπηρεσίες με αντάλλαγμα την παροχή συμμετοχικών τίτλων της ίδιας της οντότητας, ως διακανονιζόμενες με συμμετοχικούς τίτλους. Αυτό ισχύει ανεξάρτητα από το αν η οντότητα επιλέγει ή υποχρεούται να αγοράζει τους εν λόγω συμμετοχικούς της τίτλους από άλλο μέρος προκειμένου να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις της προς τους εργαζομένους της βάσει της συμφωνίας παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών. Το ίδιο ισχύει ανεξάρτητα από το αν:

α) τα δικαιώματα των εργαζομένων σε συμμετοχικούς τίτλους της οντότητας παραχωρήθηκαν από την ίδια την οντότητα ή από μέτοχο (μετόχους) της· ή

β) η συμφωνία παροχής που εξαρτάται από την αξία των μετοχών διακανονίστηκε από την ίδια την οντότητα ή από μέτοχό (μετόχους) της.

▼**M23**

Β50. Εάν ο μέτοχος έχει μια υποχρέωση να διακανονίσει τη συναλλαγή με τους εργαζομένους της εκδότριας, παρέχει συμμετοχικούς τίτλους της εκδότριάς του αντί για δικούς του. Επομένως, εάν η εκδότριά του είναι στον ίδιο όμιλο με τον μέτοχο, σύμφωνα με την παράγραφο 43Γ, ο μέτοχος επιμετρά την υποχρέωσή του σύμφωνα με τις απαιτήσεις που ισχύουν για τις συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζονται σε μετρητά στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις του μετόχου, και εκείνες που εφαρμόζονται στις συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζονται με συμμετοχικούς τίτλους στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις του μετόχου.

Συμφωνίες παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών, στις οποίες περιλαμβάνονται συμμετοχικά δικαιώματα της μητρικής εταιρείας

Β51. Το δεύτερο θέμα αφορά συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών μεταξύ δύο ή περισσοτέρων οντοτήτων εντός του ιδίου ομίλου, στις οποίες περιλαμβάνεται συμμετοχικό δικαίωμα άλλης οντότητας του ομίλου. Για παράδειγμα, στους εργαζομένους μιας θυγατρικής παρέχονται δικαιώματα σε συμμετοχικούς τίτλους της μητρικής ως αντάλλαγμα για τις υπηρεσίες που παρασχέθηκαν στη θυγατρική.

Β52. Κατά συνέπεια, το δεύτερο θέμα αφορά τις ακόλουθες συμφωνίες παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών:

α) η μητρική εταιρεία χορηγεί δικαιώματα σε συμμετοχικούς της τίτλους απευθείας στους εργαζομένους της θυγατρικής της: η μητρική εταιρεία (όχι η θυγατρική) έχει την υποχρέωση να παράσχει στους εργαζομένους της θυγατρικής τους συμμετοχικούς τίτλους· και

β) η θυγατρική παραχωρεί στους εργαζομένους της δικαιώματα σε συμμετοχικούς τίτλους της μητρικής της: η θυγατρική έχει την υποχρέωση να παράσχει στους εργαζομένους τους συμμετοχικούς τίτλους.

Η μητρική εταιρεία χορηγεί δικαιώματα σε συμμετοχικούς της τίτλους στους εργαζομένους της θυγατρικής της (παράγραφος Β52α))

Β53. Η θυγατρική δεν έχει υποχρέωση να παράσχει συμμετοχικούς τίτλους της μητρικής της εταιρείας στους εργαζομένους της θυγατρικής. Επομένως, σύμφωνα με την παράγραφο 43Β, η θυγατρική επιμετρά τις υπηρεσίες που λαμβάνονται από τους εργαζομένους της σύμφωνα με τις απαιτήσεις που ισχύουν για τις συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζονται με συμμετοχικούς τίτλους, και αναγνωρίζει αντίστοιχη αύξηση στα ίδια κεφάλαια ως εισφορά από τη μητρική εταιρεία.

Β54. Η μητρική εταιρεία έχει υποχρέωση να διακανονίσει τη συναλλαγή με τους εργαζομένους της θυγατρικής, παρέχοντας συμμετοχικούς τίτλους της ίδιας της μητρικής εταιρείας. Επομένως, σύμφωνα με την παράγραφο 43Γ, η μητρική εταιρεία επιμετρά την υποχρέωσή της σύμφωνα με τις απαιτήσεις που ισχύουν για τις συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζονται με συμμετοχικούς τίτλους.

Η θυγατρική χορηγεί στους εργαζομένους της δικαιώματα σε συμμετοχικούς τίτλους της μητρικής της (παράγραφος Β52β))

Β55. Επειδή η θυγατρική δεν πληροί καμία από τις δύο προϋποθέσεις της παραγράφου 43Β, καταλογίζει τη συναλλαγή με τους εργαζομένους της ως διακανονιζόμενη σε μετρητά. Η διάταξη αυτή εφαρμόζεται ανεξάρτητα από τον τρόπο με τον οποίο η θυγατρική αποκτά τους συμμετοχικούς τίτλους προκειμένου να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις της έναντι των εργαζομένων της.

▼**M23**

Συμφωνίες παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών, στις οποίες περιλαμβάνονται παροχές στους εργαζομένους που διακανονίζονται σε μετρητά

Β56. Το τρίτο θέμα είναι το πώς μια οικονομική οντότητα που λαμβάνει αγαθά ή υπηρεσίες από τους προμηθευτές της (συμπεριλαμβανομένων των εργαζομένων) πρέπει να καταλογίσει τις συμφωνίες που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζονται σε μετρητά, όταν η ίδια η οικονομική οντότητα δεν έχει καμία υποχρέωση να καταβάλει τις απαιτούμενες παροχές στους προμηθευτές της. Παραδείγματος χάρη, εξετάζονται οι ακόλουθες συμφωνίες βάσει των οποίων η μητρική εταιρεία (όχι η ίδια η οικονομική οντότητα) έχει υποχρέωση να καταβάλει τις απαιτούμενες παροχές σε μετρητά στους εργαζομένους της οντότητας:

α) οι εργαζόμενοι της οικονομικής οντότητας θα λάβουν παροχές σε μετρητά που συνδέονται με την τιμή των συμμετοχικών τίτλων της.

β) οι εργαζόμενοι της οικονομικής οντότητας θα λάβουν παροχές σε μετρητά που συνδέονται με την τιμή των συμμετοχικών τίτλων της μητρικής εταιρείας της.

Β57. Η θυγατρική δεν έχει υποχρέωση να διακανονίσει τη συναλλαγή με τους εργαζομένους της. Επομένως, η θυγατρική καταλογίζει τη συναλλαγή με τους εργαζομένους της ως διακανονιζόμενη με συμμετοχικούς τίτλους, και αναγνωρίζει αντίστοιχη αύξηση στα ίδια κεφάλαια ως εισφορά από τη μητρική της εταιρεία. Η θυγατρική επιμετρά εκ νέου το κόστος της συναλλαγής εκ των υστέρων για να καλυφθούν τυχόν αλλαγές που προκύπτουν από μη εκπλήρωση προϋποθέσεων κατοχύρωσης που δεν αφορούν την αγορά, σύμφωνα με τις παραγράφους 19–21. Αυτό διαφέρει από την επιμέτρηση του ποσού της συναλλαγής ως διακανονιζόμενης σε μετρητά στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις του ομίλου.

Β58. Επειδή η μητρική εταιρεία έχει υποχρέωση να διακανονίσει τη συναλλαγή με τους εργαζομένους και το αντάλλαγμα είναι μετρητά, η μητρική εταιρεία (και ο ενοποιημένος όμιλος) επιμετρά την υποχρέωσή της σύμφωνα με τις απαιτήσεις της παραγράφου 43Γ που ισχύουν για τις συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζονται σε μετρητά.

Μετάθεση εργαζομένων μεταξύ οντοτήτων του ομίλου

Β59. Το τέταρτο θέμα αφορά συμφωνίες στο πλαίσιο του ομίλου για παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών, οι οποίες αφορούν εργαζομένους περισσοτέρων της μιας οντοτήτων του ομίλου. Παραδείγματος χάρη, μια μητρική εταιρεία θα μπορούσε να παρέχει δικαιώματα σε συμμετοχικούς τίτλους της στους εργαζομένους των θυγατρικών της, υπό τον όρο της συμπλήρωσης συνεχούς υπηρεσίας εντός του ομίλου για καθορισμένη χρονική περίοδο. Ο εργαζόμενος μιας θυγατρικής θα μπορούσε να μεταφέρει χρόνο απασχόλησης σε άλλη θυγατρική κατά τη διάρκεια της καθορισθείσας περιόδου κατοχύρωσης, χωρίς να επηρεάζονται τα δικαιώματα του εργαζομένου επί των συμμετοχικών τίτλων της μητρικής εταιρείας, δυνάμει της αρχικής συμφωνίας παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών. Εάν οι θυγατρικές δεν έχουν καμία υποχρέωση να διακανονίσουν τη συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών με τους εργαζομένους τους, την καταλογίζουν ως συναλλαγή που διακανονίζεται με συμμετοχικούς τίτλους. Κάθε θυγατρική επιμετρά τις υπηρεσίες που λαμβάνονται από τον εργαζόμενο με αναφορά στην εύλογη αξία των συμμετοχικών τίτλων κατά την ημερομηνία κατά την οποία τα δικαιώματα επί αυτών των συμμετοχικών τίτλων χορηγήθηκαν αρχικά από την μητρική εταιρεία, όπως ορίζεται στο προσάρτημα Α, και ανάλογα με το τμήμα της περιόδου κατοχύρωσης που υπηρέτησε ο εργαζόμενος σε κάθε θυγατρική.

▼**M23**

Β60. Εάν η θυγατρική έχει υποχρέωση να διακανονίσει τη συναλλαγή με τους εργαζομένους της με συμμετοχικούς τίτλους της μητρικής της εταιρείας, καταλογίζει τη συναλλαγή ως διακανονιζόμενη σε μετρητά. Κάθε θυγατρική επιμετρά τις υπηρεσίες που λαμβάνονται με βάση την εύλογη αξία των συμμετοχικών τίτλων κατά την ημερομηνία χορήγησης, ανάλογα με το τμήμα της περιόδου κατοχύρωσης που υπηρέτησε ο εργαζόμενος σε κάθε θυγατρική. Επιπλέον, κάθε θυγατρική αναγνωρίζει οιαδήποτε αλλαγή στην εύλογη αξία των συμμετοχικών τίτλων κατά τη διάρκεια της περιόδου υπηρεσίας του εργαζομένου σε κάθε θυγατρική.

Β61. Ένας τέτοιος εργαζόμενος, αφού μετακινηθεί μεταξύ οντοτήτων του ιδίου ομίλου, είναι πιθανό να μην πληροί κάποια από τις προϋποθέσεις κατοχύρωσης, εκτός από τις συνθήκες της αγοράς, όπως ορίζεται στο προσάρτημα Α, παραδείγματος χάρη εάν ο εργαζόμενος εγκαταλείψει τον όμιλο προτού συμπληρώσει μια καθορισμένη περίοδο υπηρεσίας. Στην περίπτωση αυτή, επειδή η προϋπόθεση κατοχύρωσης είναι η υπηρεσία στον όμιλο, κάθε θυγατρική προσαρμόζει το ποσό που είχε προηγουμένως αναγνωρίσει σε σχέση με τις ληφθείσες υπηρεσίες από τον εργαζόμενο, σύμφωνα με τις αρχές της παραγράφου 19. Επομένως, εάν τα δικαιώματα σε συμμετοχικούς τίτλους που παραχωρήθηκαν από τη μητρική εταιρεία δεν κατοχυρωθούν λόγω αδυναμίας του εργαζομένου να εκπληρώσει κάποια προϋπόθεση κατοχύρωσης, εκτός από τις συνθήκες της αγοράς, κανένα ποσό δεν αναγνωρίζεται σε αθροιστική βάση για τις υπηρεσίες που λήφθηκαν από τον εν λόγω εργαζόμενο στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις οιασδήποτε οντότητας του ιδίου ομίλου.

▼M12

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ 3

Συνενώσεις Επιχειρήσεων

ΣΚΟΠΟΣ

1. Σκοπός του παρόντος Δ.Π.Χ.Α., είναι η βελτίωση της συνάφειας, αξιοπιστίας και συγκρισιμότητας των στοιχείων που παρέχει μια αναφέρουσα οντότητα στις οικονομικές της καταστάσεις, για μια *συνένωση επιχειρήσεων* και τις επιδράσεις της. Για την επίτευξή του, το παρόν Δ.Π.Χ.Α. θέτει αρχές και απαιτήσεις ως προς τον τρόπο με τον οποίο ο *αποκτών*:

α) αναγνωρίζει και επιμετρά στις οικονομικές του καταστάσεις τα *αναγνωρίσιμα* αποκτώμενα περιουσιακά στοιχεία, τις αναληφθείσες υποχρεώσεις καθώς και τυχόν *μη ελέγχουσες συμμετοχές* στον αποκτώμενο,

β) αναγνωρίζει και επιμετρά την υ*περαξία* που αποκτήθηκε στη συνένωση επιχειρήσεων ή το κέρδος μιας αγοράς ευκαιρίας και

γ) προσδιορίζει ποιες πληροφορίες πρέπει να γνωστοποιήσει ώστε οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να έχουν τη δυνατότητα να αξιολογήσουν τη φύση και τη χρηματοοικονομική επίδραση της συνένωσης επιχειρήσεων.

▼M42

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

2. Το παρόν ΔΠΧΑ ισχύει για συναλλαγή ή άλλο γεγονός που ικανοποιεί τον ορισμό της συνένωσης επιχειρήσεων. Το παρόν ΔΠΧΑ δεν εφαρμόζεται:

α) η λογιστική αντιμετώπιση για το σχηματισμό μιας κοινής ρύθμισης στις οικονομικές καταστάσεις της ίδιας της κοινής ρύθμισης.

▼M12

β) στην απόκτηση περιουσιακού στοιχείου ή ομάδας περιουσιακών στοιχείων που δεν αποτελούν ε*πιχείρηση*. Σε περιπτώσεις όπως αυτή, ο αποκτών θα διαπιστώσει και θα αναγνωρίσει τα επιμέρους αναγνωρίσιμα αποκτηθέντα περιουσιακά στοιχεία (συμπεριλαμβανομένων εκείνων των περιουσιακών στοιχείων που ανταποκρίνονται στον ορισμό και τα κριτήρια αναγνώρισης *άυλων περιουσιακών στοιχείων* στο Δ.Λ.Π. 38 *Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία*) και τις αναληφθείσες υποχρεώσεις. Το κόστος της ομάδας θα επιμεριστεί στα επιμέρους αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις με βάση τις σχετικές τους *εύλογες αξίες* κατά την ημερομηνία αγοράς. Συναλλαγή τέτοιου είδους δεν καταλήγει σε υπεραξία.

γ) συνένωση οικονομικών οντοτήτων ή επιχειρήσεων κάτω από κοινό έλεγχο (οι παράγραφοι Β1-Β4 παρέχουν σχετική καθοδήγηση εφαρμογής).

▼M38

2Α. Οι απαιτήσεις του παρόντος προτύπου δεν ισχύουν για την απόκτηση από εταιρεία επενδύσεων, όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 10 *Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις*, μιας επένδυσης σε θυγατρική που απαιτείται να επιμετρείται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων.

▼M12

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΣΥΝΕΝΩΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

3. **Μια οικονομική οντότητα θα προσδιορίζει εάν μια συναλλαγή ή άλλο γεγονός αποτελεί συνένωση επιχειρήσεων με την εφαρμογή του ορισμού στο παρόν Δ.Π.Χ.Α., το οποίο απαιτεί τα αποκτηθέντα περιουσιακά στοιχεία και οι αναληφθείσες υποχρεώσεις να αποτελούν μια επιχείρηση. Εάν τα αποκτηθέντα περιουσιακά στοιχεία δεν αποτελούν επιχείρηση, η αναφέρουσα οικονομική οντότητα θα λογιστικοποιεί τη συναλλαγή ή άλλο γεγονός ως απόκτηση περιουσιακού στοιχείου. Οι παράγραφοι Β5-Β12 παρέχουν καθοδήγηση για την αναγνώριση συνένωσης επιχειρήσεων και του ορισμού μιας επιχείρησης.**

▼M12

Η ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΑΠΟΚΤΗΣΗΣ

4. **Μια οικονομική οντότητα θα λογιστικοποιεί κάθε συνένωση επιχειρήσεων με την εφαρμογή της μεθόδου απόκτησης.**

5. Η εφαρμογή της μεθόδου απόκτησης απαιτεί:

α) την αναγνώριση του αποκτώντος,

β) τον προσδιορισμό της *ημερομηνίας απόκτησης*,

γ) αναγνώριση και επιμέτρηση των αναγνωρίσιμων αποκτώμενων περιουσιακών στοιχείων, των αναληφθεισών υποχρεώσεων καθώς και τυχόν μη ελεγχουσών συμμετοχών στον αποκτώμενο και

δ) την αναγνώριση και επιμέτρηση υπεραξίας ή του κέρδους μιας αγοράς ευκαιρίας.

Η αναγνώριση του αποκτώντος

6. **Μία από τις συνεννούμενες οικονομικές οντότητες θα αναγνωρίζεται ως αποκτών για κάθε συνένωση επιχειρήσεων.**

▼M32

►M38 7. Οι οδηγίες του ΔΠΧΑ 10 θα χρησιμοποιούνται για την αναγνώριση του αποκτώντος· ◄ — της οικονομικής οντότητας που αποκτά τον έλεγχο του αποκτώμενου. Εάν έχει πραγματοποιηθεί μια συνένωση επιχειρήσεων αλλά η εφαρμογή των οδηγιών του ΔΠΧΑ 10 δεν δηλώνει καθαρά ποια από τις συνεννοούμενες οικονομικές οντότητες είναι ο αποκτών, τότε θα ληφθούν υπόψη τα κριτήρια των παραγράφων Β14-Β18 για να γίνει ο προσδιορισμός.

▼M12

Προσδιορισμός της ημερομηνίας απόκτησης

8. Ο αποκτών προσδιορίζει την ημερομηνία της απόκτησης, που είναι η ημερομηνία κατά την οποία ουσιαστικά αποκτά τον έλεγχο της αποκτώμενης επιχείρησης.

9. Η ημερομηνία κατά την οποία ο αποκτών αναλαμβάνει τον έλεγχο του αποκτώμενου θεωρείται η ημερομηνία κατά την οποία ο αποκτών μεταβιβάζει νομίμως το αντάλλαγμα, αποκτά τα περιουσιακά στοιχεία και αναλαμβάνει τις υποχρεώσεις του αποκτωμένου — η ημερομηνία κλεισίματος. Ωστόσο, ο αποκτών ενδέχεται να αναλάβει τον έλεγχο κατά μια ημερομηνία νωρίτερα ή αργότερα της ημερομηνίας κλεισίματος. Για παράδειγμα, η ημερομηνία της απόκτησης προηγείται της ημερομηνίας κλεισίματος, εάν η ανάληψη του ελέγχου του αποκτώμενου από τον αποκτώντα σε ημερομηνία πριν την ημερομηνία κλεισίματος, παρέχεται μέσω εγγράφου συμφωνίας. Ένας αποκτών θα λάβει υπόψη όλα τα σχετικά γεγονότα και συνθήκες για τον προσδιορισμό της ημερομηνίας απόκτησης.

Αναγνώριση και επιμέτρηση των αναγνωρίσιμων αποκτώμενων περιουσιακών στοιχείων, των αναλαμβανόμενων υποχρεώσεων καθώς και τυχόν μη ελεγχουσών συμμετοχών στον αποκτώμενο

Αρχή της αναγνώρισης

10. Την ημερομηνία της απόκτησης, ο αποκτών θα αναγνωρίσει, ξεχωριστά από την υπεραξία, τα αναγνωρίσιμα αποκτηθέντα περιουσιακά στοιχεία, τις αναλαμβανόμενες υποχρεώσεις καθώς και τυχόν μη ελέγχουσες συμμετοχές στον αποκτώμενο. Η αναγνώριση των αποκτώμενων αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων και αναλαμβανόμενων υποχρεώσεων, υπόκειται στους όρους που καθορίζονται στις παραγράφους 11 και 12.

▼M12

Όροι αναγνώρισης

11. Για να πληρούν τα κριτήρια της αναγνώρισης ως μέρος της εφαρμογής της μεθόδου απόκτησης, τα αναγνωρίσιμα αποκτηθέντα περιουσιακά στοιχεία και οι αναληφθείσες υποχρεώσεις, πρέπει να ανταποκρίνονται κατά την ημερομηνία της απόκτησης στους ορισμούς των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων, του *Πλαισίου για την Κατάρτιση και Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων*. Για παράδειγμα, κόστος που αναμένει ο αποκτών αλλά δεν είναι υποχρεωμένος να υποστεί μελλοντικά για να αποδεσμευθεί από μια δραστηριότητα ενός αποκτώμενου, ή να τερματίσει την απασχόληση ή να μετακινήσει τους εργαζομένους ενός αποκτηθέντος, δεν είναι υποχρεώσεις κατά την ημερομηνία απόκτησης. Συνεπώς, ο αποκτών δεν αναγνωρίζει αυτό το κόστος ως μέρος της εφαρμογής της μεθόδου απόκτησης. Αντίθετα, ο αποκτών αναγνωρίζει αυτό το κόστος στις μετά τη συνένωση οικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα με άλλα Δ.Π.Χ.Α.

12. Επιπροσθέτως, για να πληρούν τα κριτήρια της αναγνώρισης ως μέρος της εφαρμογής της μεθόδου απόκτησης, τα αποκτηθέντα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία και οι αναληφθείσες υποχρεώσεις πρέπει να είναι μέρος αυτού που αντάλλαξαν ο αποκτών και ο αποκτώμενος (ή οι πρώην *ιδιοκτήτες* του) κατά τη συναλλαγή της συνένωσης επιχειρήσεων, και όχι το αποτέλεσμα ξεχωριστών συναλλαγών. Ο αποκτών θα εφαρμόσει τις οδηγίες των παραγράφων 51-53 για να προσδιορίσει ποια αποκτηθέντα περιουσιακά στοιχεία ή αναληφθείσες υποχρεώσεις αποτελούν μέρος της ανταλλαγής για τον αποκτώμενο και ποια είναι τα αποτελέσματα των ξεχωριστών συναλλαγών, εάν υπάρχουν, που λογιστικοποιούνται σύμφωνα με τη φύση τους και τα αρμόζοντα Δ.Π.Χ.Α.

13. Η εφαρμογή της αρχής και των όρων αναγνώρισης από τον αποκτώντα ενδέχεται να έχει ως αποτέλεσμα την αναγνώριση ορισμένων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων τα οποία ο αποκτώμενος δεν είχε αναγνωρίσει προηγουμένως ως περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις στις οικονομικές του καταστάσεις. Για παράδειγμα, ο αποκτών αναγνωρίζει τα αποκτώμενα άυλα περιουσιακά στοιχεία, όπως ένα εμπορικό σήμα, μια ευρεσιτεχνία ή μια πελατειακή σχέση, που ο αποκτώμενος δεν είχε αναγνωρίσει ως περιουσιακά στοιχεία στις οικονομικές του καταστάσεις, επειδή τα είχε αναπτύξει εσωτερικά και είχε χρεώσει το σχετικό κόστος στα έξοδα.

▼M54

14. Οι παράγραφοι Β31–Β40 παρέχουν οδηγίες για την αναγνώριση άυλων περιουσιακών στοιχείων. Οι παράγραφοι 22-28Β καθορίζουν τους τύπους αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που περιλαμβάνουν στοιχεία για τα οποία το παρόν ΔΠΧΑ προβλέπει ορισμένες εξαιρέσεις όσον αφορά την αρχή και τους όρους αναγνώρισης.

▼M12

Κατάταξη ή προσδιορισμός αναγνωρίσιμων αποκτηθέντων περιουσιακών στοιχείων και αναληφθεισών υποχρεώσεων κατά τη συνένωση επιχειρήσεων

15. Κατά την ημερομηνία της απόκτησης, ο αποκτών θα κατατάξει ή θα προσδιορίσει τα αναγνωρίσιμα αποκτώμενα περιουσιακά στοιχεία και τις αναληφθείσες υποχρεώσεις, όπως απαιτείται για τη μεταγενέστερη εφαρμογή άλλων Δ.Π.Χ.Α. Ο αποκτών θα πραγματοποιήσει αυτές τις κατατάξεις ή τους προσδιορισμούς με βάση τους συμβατικούς όρους, τις οικονομικές συνθήκες, τις λειτουργικές ή λογιστικές πολιτικές καθώς και άλλες σχετικές συνθήκες όπως υφίστανται κατά την ημερομηνία απόκτησης.

▼M53

16. Σε κάποιες περιπτώσεις, τα ΔΠΧΑ κάνουν πρόβλεψη για διαφορετική λογιστικοποίηση, αναλόγως του τρόπου με τον οποίο μια οικονομική οντότητα κατατάσσει ή προσδιορίζει ένα συγκεκριμένο περιουσιακό στοιχείο ή μια υποχρέωση. Παραδείγματα κατατάξεων ή προσδιορισμών που ο αποκτών θα πραγματοποιήσει με βάση τις σχετικές συνθήκες όπως υφίστανται κατά την ημερομηνία απόκτησης είναι, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα:

▼**M53**

α) κατάταξη συγκεκριμένων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων ως επιμετρούμενων στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων ή στο αποσβεσμένο κόστος, ή ως χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων επιμετρούμενων στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9 *Χρηματοοικονομικά Μέσα·*

β) προσδιορισμός παράγωγου μέσου ως μέσου αντιστάθμισης, σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9· και

γ) αξιολόγηση του αν ένα ενσωματωμένο παράγωγο πρέπει να διαχωρίζεται από το κύριο συμβόλαιο σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9 (που είναι θέμα «κατάταξης» καθώς το παρόν ΔΠΧΑ χρησιμοποιεί αυτόν τον όρο).

▼**M54**

17. Το παρόν ΔΠΧΑ προβλέπει δύο εξαιρέσεις της αρχής που αναφέρεται στην παράγραφο 15:

α) α) την κατάταξη μιας σύμβασης μίσθωσης στην οποία ο αποκτώμενος είναι ο εκμισθωτής είτε ως λειτουργική μίσθωση είτε ως χρηματοδοτική μίσθωση, σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 16 *Μισθώσεις·* και

▼**M12**

β) την κατάταξη μιας σύμβασης ως ασφαλιστήριο συμβόλαιο σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Α. 4 *Ασφαλιστήρια Συμβόλαια.*

Ο αποκτών θα κατατάξει αυτά τα συμβόλαια με βάση τους συμβατικούς όρους και άλλους παράγοντες κατά την έναρξη της σύμβασης (ή, εάν οι όροι της σύμβασης έχουν τροποποιηθεί με τρόπο που να αλλάζει την κατάταξή τους, με βάση την ημερομηνία αυτής της τροποποίησης, η οποία μπορεί να είναι η ημερομηνία απόκτησης).

Η αρχή της επιμέτρησης

18. Ο αποκτών θα επιμετρά τα αποκτηθέντα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία και τις αναληφθείσες υποχρεώσεις στις εύλογες αξίες τους κατά την ημερομηνία απόκτησής τους.

▼**M29**

19. Για κάθε συνένωση επιχειρήσεων, ο αποκτών θα επιμετρά, κατά την ημερομηνία της απόκτησης, τα συστατικά μέρη των μη ελεγχουσών συμμετοχών στον αποκτώμενο που είναι υφιστάμενα δικαιώματα ιδιοκτησίας και δίνουν στους κατόχους τους δικαίωμα σε αναλογικό μερίδιο των καθαρών περιουσιακών στοιχείων της οντότητας σε περίπτωση εκκαθάρισης:

α) είτε στην εύλογη αξία·

β) είτε στο αναλογικό μερίδιο των υφιστάμενων δικαιωμάτων ιδιοκτησίας επί των αναγνωρισμένων ποσών των καθαρών αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων του αποκτώμενου.

Όλα τα άλλα συστατικά μέρη των μη ελεγχουσών συμμετοχών θα επιμετρώνται στην εύλογη αξία τους κατά την ημερομηνία της απόκτησης, εκτός εάν επιβάλλεται άλλη βάση επιμέτρησης βάσει των ΔΠΧΑ.

▼**M33**

20. Οι παράγραφοι 24-31 προσδιορίζουν τους τύπους αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που περιλαμβάνουν στοιχεία για τα οποία το παρόν ΔΠΧΑ προβλέπει περιορισμένες εξαιρέσεις στην αρχή της επιμέτρησης.

▼**M12**

Εξαιρέσεις στις αρχές αναγνώρισης ή επιμέτρησης

21. Το παρόν Δ.Π.Χ.Α. παρέχει περιορισμένες εξαιρέσεις στις αρχές αναγνώρισης και επιμέτρησης. Οι παράγραφοι 22-31 καθορίζουν και τα ξεχωριστά στοιχεία για τα οποία παρέχονται εξαιρέσεις και τη φύση αυτών των εξαιρέσεων. Ο αποκτών θα λογιστικοποιήσει αυτά τα στοιχεία με την εφαρμογή των απαιτήσεων των παραγράφων 22-31, που θα έχουν ως αποτέλεσμα, κάποια στοιχεία να:

α) αναγνωριστούν με την εφαρμογή συνθηκών αναγνώρισης επιπλέον αυτών των παραγράφων 11 και 12, ή με την εφαρμογή των απαιτήσεων άλλων Δ.Π.Χ.Α., με αποτελέσματα που διαφέρουν από αυτά της εφαρμογής των αρχών και των όρων της αναγνώρισης.

β) επιμετρηθούν σε ύψος ποσού άλλου από την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία απόκτησής τους.

Εξαίρεση στην αρχή της αναγνώρισης

Ενδεχόμενες υποχρεώσεις

22. Το Δ.Λ.Π. 37 *Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενα Περιουσιακά Στοιχεία* ορίζει μια ενδεχόμενη υποχρέωση ως:

α) μια πιθανή δέσμευση που προκύπτει από παρελθόντα γεγονότα και της οποίας η ύπαρξη θα επιβεβαιωθεί μόνον 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 ανακύπτει από παρελθόντα γεγονότα, αλλά δεν αναγνωρίζεται γιατί:

(i) δεν είναι πιθανό ότι μια εκροή πόρων που ενσωματώνει οικονομικά οφέλη, θα απαιτηθεί για να διακανονιστεί η δέσμευση, ή

(ii) το ποσό της δέσμευσης δεν μπορεί να επιμετρηθεί με επαρκή αξιοπιστία.

23. Οι απαιτήσεις του Δ.Λ.Π. 37 δεν ισχύουν για τον προσδιορισμό των ενδεχόμενων υποχρεώσεων που πρέπει να αναγνωριστούν από την ημερομηνία της απόκτησης. Αντ' αυτού, ο αποκτών θα αναγνωρίζει από την ημερομηνία της απόκτησης μια ενδεχόμενη υποχρέωση αναληφθείσα σε μια συνένωση επιχειρήσεων, εάν είναι παρούσα δέσμευση που προκύπτει από παρελθόντα γεγονότα και η εύλογη αξία της μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία. Συνεπώς, αντίθετα με το Δ.Λ.Π. 37, ο αποκτών αναγνωρίζει μια ενδεχόμενη υποχρέωση αναληφθείσα σε συνένωση επιχειρήσεων από την ημερομηνία της απόκτησης, ακόμα κι αν δεν είναι πιθανό πως η εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη θα είναι απαραίτητη για το διακανονισμό της δέσμευσης. Η παράγραφος 56 δίνει οδηγίες για τη μεταγενέστερη λογιστικοποίηση για ενδεχόμενες υποχρεώσεις.

Εξαιρέσεις στις αρχές αναγνώρισης και επιμέτρησης

Φόροι Εισοδήματος

24. Ο αποκτών θα αναγνωρίσει και θα επιμετρήσει ένα αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση που προκύπτει από τα αποκτηθέντα περιουσιακά στοιχεία και τις αναληφθείσες υποχρεώσεις σε μια συνένωση επιχειρήσεων, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 12 *Φόροι εισοδήματος*.

▼M12

25. Ο αποκτών θα λογιστικοποιήσει τις εν δυνάμει φορολογικές επιδράσεις προσωρινών διαφορών και άλλων μεταφερόμενων ενός αποκτώμενου που υφίστανται κατά την ημερομηνία απόκτησης, ή προκύπτουν ως αποτέλεσμα της απόκτησης, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 12.

Παροχές σε εργαζομένους

26. Ο αποκτών θα αναγνωρίζει και θα επιμετρά μια υποχρέωση (ή τυχόν περιουσιακό στοιχείο) σχετικό με παροχές σε εργαζόμενους του αποκτώμενου, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 19 *Παροχές σε εργαζόμενους*.

Περιουσιακά στοιχεία αποζημίωσης

27. Σε μια συνένωση επιχειρήσεων, ο πωλητής μπορεί να αποζημιώσει συμβατικά τον αποκτώντα για το αποτέλεσμα ενδεχόμενου γεγονότος ή αβεβαιότητας που έχει σχέση εν όλω ή εν μέρει με συγκεκριμένο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση. Για παράδειγμα, ο πωλητής μπορεί να αποζημιώσει τον αποκτώντα για ζημίες επάνω από ένα συγκεκριμένο ποσό σε μια υποχρέωση που προκύπτει από συγκεκριμένο ενδεχόμενο γεγονός. Με άλλα λόγια, ο πωλητής θα εγγυάται ότι η υποχρέωση του αποκτώντα δεν θα υπερβαίνει ένα συγκεκριμένο ποσό. Έτσι ο αποκτών λαμβάνει ένα περιουσιακό στοιχείο αποζημίωσης. Ο αποκτών θα αναγνωρίζει ένα περιουσιακό στοιχείο αποζημίωσης, ταυτόχρονα με την αναγνώριση του στοιχείου αποζημίωσης το οποίο θα επιμετράται στην ίδια βάση με το στοιχείο αποζημίωσης, και θα υπόκειται στην ανάγκη σχηματισμού πρόβλεψης για ανείσπρακτα ποσά. Συνεπώς, εάν η αποζημίωση έχει σχέση με ένα περιουσιακό στοιχείο ή μια υποχρέωση που αναγνωρίζεται κατά την ημερομηνία απόκτησης και επιμετράται στην εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία της απόκτησής του, ο αποκτών θα αναγνωρίζει το περιουσιακό στοιχείο αποζημίωσης κατά την ημερομηνία της απόκτησης και θα το, επιμετρά στην εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία απόκτησής του. Για ένα περιουσιακό στοιχείο αποζημίωσης επιμετρημένο σε εύλογη αξία, οι επιδράσεις της αβεβαιότητας μελλοντικών ταμιακών ροών λόγω θεμάτων εισπραξιμότητας, περιλαμβάνονται στην αποτίμηση στην εύλογη αξία και δεν χρειάζεται ξεχωριστός λογαριασμός πρόβλεψης (η παράγραφος Β41 παρέχει τις σχετικές οδηγίες εφαρμογής).

28. Σε κάποιες περιπτώσεις, η αποζημίωση μπορεί να έχει σχέση με περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση που αποτελεί εξαίρεση στις αρχές αναγνώρισης ή επιμέτρησης. Για παράδειγμα, μια αποζημίωση μπορεί να συνδέεται με ενδεχόμενη υποχρέωση η οποία δεν αναγνωρίζεται κατά την ημερομηνία απόκτησης, επειδή η εύλογη αξία της δεν επιμετράται αξιόπιστα κατά την ημερομηνία αυτή. Εναλλακτικά, μια αποζημίωση μπορεί να συνδέεται με περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση, για παράδειγμα, ένα που προκύπτει από παροχή σε εργαζόμενους, που επιμετράται σε βάση άλλη από την εύλογη αξία της ημερομηνίας απόκτησης. Σ' αυτές τις περιπτώσεις, το περιουσιακό στοιχείο αποζημίωσης θα αναγνωρίζεται και θα επιμετράται χρησιμοποιώντας υποθέσεις που συμφωνούν προς αυτές που χρησιμοποιούνται για την επιμέτρηση του στοιχείου αποζημίωσης, υποκείμενο στην αξιολόγηση της διοίκησης αναφορικά με την εισπραξιμότητα του περιουσιακού στοιχείου αποζημίωσης και τυχόν συμβατικούς περιορισμούς στο ποσό αποζημίωσης. Η παράγραφος 57 δίνει οδηγίες για τη μεταγενέστερη λογιστικοποίηση περιουσιακού στοιχείου αποζημίωσης.

▼M54

Μισθώσεις στις οποίες ο αποκτώμενος είναι ο μισθωτής

28Α. Ο αποκτών αναγνωρίζει περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης και υποχρεώσεις από μισθώσεις που προσδιορίζονται σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 16 όπου ο αποκτών είναι ο μισθωτής. Ο αποκτών δεν υποχρεούται να αναγνωρίζει περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης και υποχρεώσεις από μισθώσεις στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) μισθώσεις για τις οποίες η διάρκεια μίσθωσης (όπως περιγράφεται στο ΔΠΧΑ 16) εκπνέει εντός 12 μηνών από την ημερομηνία απόκτησης· ή

▼M54

β) μισθώσεις για τις οποίες το υποκείμενο στοιχείο ενεργητικού έχει χαμηλή αξία (όπως περιγράφεται στις παραγράφους Β3–Β8 του ΔΠΧΑ 16).

28Β. Ο αποκτών επιμετρά την υποχρέωση από μίσθωση στην παρούσα αξία των υπολειπόμενων μισθωμάτων (όπως περιγράφεται στο ΔΠΧΑ 16) όπως εάν η αποκτηθείσα μίσθωση αποτελούσε νέα μίσθωση κατά την ημερομηνία απόκτησης. Ο αποκτών επιμετρά το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης στο ίδιο ποσό με την υποχρέωση από μίσθωση, αναπροσαρμοσμένο ώστε να αντανακλά τους ευνοϊκούς ή μη ευνοϊκούς όρους της μίσθωσης σε σύγκριση με τους όρους της αγοράς.

▼M12

Εξαιρέσεις στην αρχή της επιμέτρησης

Επαναποκτηθέντα δικαιώματα

▼M33

29. Ο αποκτών επιμετρά την αξία ενός επανακτηθέντος δικαιώματος που αναγνωρίζεται ως ασώματο περιουσιακό στοιχείο βάσει της υπολειπόμενης συμβατικής διάρκειας της σχετικής σύμβασης ανεξαρτήτως του εάν οι συμμετέχοντες στην αγορά θα μελετήσουν το ενδεχόμενο ανανέωσης της σύμβασης κατά την επιμέτρηση της εύλογης αξίας του. Σχετικές οδηγίες εφαρμογής παρέχονται στις παραγράφους Β35 και Β36.

▼M29

Συναλλαγές πληρωμής που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών

30. Ο αποκτών θα επιμετρά μια υποχρέωση ή ένα συμμετοχικό τίτλο σχετικό με συναλλαγές πληρωμής του αποκτώμενου που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών ή με την αντικατάσταση των συναλλαγών πληρωμής του αποκτώμενου που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών με συναλλαγές πληρωμής του αποκτώντος που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών, σύμφωνα με τη μέθοδο του ΔΠΧΑ 2 *Παροχές που Εξαρτώνται από την Αξία των Μετοχών* κατά την ημερομηνία απόκτησης. (Το παρόν ΔΠΧΑ αναφέρεται στο αποτέλεσμα της μεθόδου αυτής ως «αγοραία επιμέτρηση» της συναλλαγής πληρωμής που εξαρτάται από την αξία των μετοχών.)

▼M12

Περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση

31. Ο αποκτών θα επιμετρήσει ένα αποκτηθέν μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα εκποίησης) που κατατάσσεται ως κατεχόμενο προς πώληση κατά την ημερομηνία απόκτησης, σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Α. 5 *Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέχονται προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες* στην εύλογη αξία μείον το κόστος της πώλησης σύμφωνα με τις παραγράφους 15-18 του εν λόγω Δ.Π.Χ.Α.

Αναγνώριση και επιμέτρηση υπεραξίας ή του κέρδους μιας αγοράς ευκαιρίας

32. Ο αποκτών θα αναγνωρίζει την υπεραξία από την ημερομηνία απόκτησης επιμετρώμενη ως το υπερβάλλον του (α) επί του (β) κατωτέρω:

α) το άθροισμα:

(i) του ανταλλάγματος που μεταβιβάστηκε επιμετρώμενου σύμφωνα με το παρόν Δ.Π.Χ.Α., το οποίο κατά κανόνα απαιτεί εύλογη αξία κατά την ημερομηνία απόκτησης (βλέπε παράγραφο 37),

(ii) του ποσού τυχόν μη ελεγχουσών συμμετοχών στον αποκτώμενο επιμετρώμενων σύμφωνα με το παρόν Δ.Π.Χ.Α. και,

(iii) σε συνένωση επιχειρήσεων που ολοκληρώνεται σε στάδια (βλέπε παραγράφους 41 και 42), της εύλογης αξίας κατά την ημερομηνία απόκτησης των *συμμετοχικών δικαιωμάτων* που κατείχε ο αποκτών προηγουμένως στον αποκτώμενο.

▼**M12**

β) το καθαρό των ποσών κατά την ημερομηνία απόκτησης από τα αποκτηθέντα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία και τις αναληφθείσες υποχρεώσεις επιμετρημένα σύμφωνα με το παρόν Δ.Π.Χ.Α.

33. Σε μια συνένωση επιχειρήσεων στην οποία ο αποκτών και ο αποκτώμενος (ή οι προηγούμενοί του ιδιοκτήτες) ανταλλάσσουν μόνο συμμετοχικά δικαιώματα, η εύλογη αξία κατά την ημερομηνία απόκτησης των συμμετοχικών δικαιωμάτων του αποκτώμενου μπορεί να επιμετρηθεί με μεγαλύτερη αξιοπιστία από την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία απόκτησης των συμμετοχικών δικαιωμάτων του αποκτώντος. Σε αυτή την περίπτωση, ο αποκτών θα προσδιορίζει το ποσό της υπεραξίας, χρησιμοποιώντας την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία απόκτησης των συμμετοχικών δικαιωμάτων του αποκτώμενου αντί της εύλογης αξίας κατά την ημερομηνία απόκτησης των συμμετοχικών δικαιωμάτων που μεταφέρονται. ►**M33** Για τον καθορισμό του ποσού υπεραξίας σε μια συνένωση επιχειρήσεων κατά την οποία δεν μεταβιβάζεται αντάλλαγμα, ο αποκτών χρησιμοποιεί την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία απόκτησης των συμμετοχικών δικαιωμάτων του αποκτώντος στον αποκτώμενο αντί για την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία απόκτησης του μεταβιβασθέντος ανταλλάγματος (παράγραφος 32 στοιχείο α) σημείο i)). ◄ Οι παράγραφοι Β46 - Β49 παρέχουν σχετική καθοδήγηση εφαρμογής.

Αγορές ευκαιρίας

34. Περιστασιακά, ένας αποκτών θα προβεί σε μια αγορά ευκαιρίας, που αποτελεί μια συνένωση επιχειρήσεων, όπου το ποσό της παραγράφου 32(β) υπερβαίνει το άθροισμα των ποσών που κατονομάζονται στην παράγραφο 32(α). Εάν αυτό το υπερβάλλον ποσό παραμείνει μετά την εφαρμογή των απαιτήσεων της παραγράφου 36, ο αποκτών θα αναγνωρίσει το προκύπτον κέρδος στα αποτελέσματα κατά την ημερομηνία απόκτησης. Το κέρδος θα αποδίδεται στον αποκτώντα.

35. Μια αγορά ευκαιρίας μπορεί να προκύψει, για παράδειγμα, σε μια συνένωση επιχειρήσεων που αποτελεί αναγκαστική πώληση, όπου ο πωλητής ενεργεί υπό συνθήκες εξαναγκασμού. Ωστόσο, οι εξαιρέσεις αναγνώρισης ή επιμέτρησης για συγκεκριμένα στοιχεία που εξετάζονται στις παραγράφους 22-31, μπορεί επίσης να έχουν ως αποτέλεσμα την αναγνώριση κέρδους (ή να μεταβάλλουν το ποσό αναγνωρισθέντος κέρδους) επί αγοράς ευκαιρίας.

36. Πριν την αναγνώριση κέρδους επί αγοράς ευκαιρίας, ο αποκτών θα επανεκτιμήσει εάν έχει προσδιορίσει ορθώς όλα τα αποκτηθέντα περιουσιακά στοιχεία και όλες τις αναληφθείσες υποχρεώσεις και θα αναγνωρίσει τυχόν πρόσθετα περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις που θα προσδιορισθούν κατά τη διάρκεια αυτής της αναθεώρησης. Εν συνεχεία, ο αποκτών θα αναθεωρήσει τις διαδικασίες που χρησιμοποιήθηκαν για την επιμέτρηση των ποσών που το παρόν Δ.Π.Χ.Α. απαιτεί να αναγνωρισθούν κατά την ημερομηνία απόκτησης για όλα τα κατωτέρω:

α) τα αναγνωρίσιμα αποκτώμενα περιουσιακά στοιχεία και τις αναληφθείσες υποχρεώσεις,

β) τις τυχόν μη ελέγχουσες συμμετοχές στον αποκτώμενο,

γ) σε συνένωση επιχειρήσεων που επιτυγχάνεται σε στάδια, τα συμμετοχικά δικαιώματα που κατείχε ο αποκτών προηγουμένως στον αποκτώμενο και

δ) το μεταβιβασθέν αντάλλαγμα.

Το αντικείμενο της αναθεώρησης είναι να διασφαλισθεί ότι η επιμέτρηση αντικατοπτρίζει καταλλήλως την εξέταση όλων των διαθέσιμων στοιχείων κατά την ημερομηνία της απόκτησης.

▼M12

Το μεταβιβασθέν αντάλλαγμα

37. Το μεταβιβασθέν αντάλλαγμα σε μια συνένωση επιχειρήσεων θα επιμετράται σε εύλογη αξία, η οποία θα υπολογίζεται ως το άθροισμα της εύλογης αξίας κατά την ημερομηνία απόκτησης των μεταφερθέντων περιουσιακών στοιχείων από τον αποκτώντα, των υποχρεώσεων που αναλήφθηκαν από τον αποκτώντα προς τους προηγούμενους ιδιοκτήτες και τα συμμετοχικά δικαιώματα που έχει εκδώσει ο αποκτών. (Ωστόσο, οποιοδήποτε ποσοστό των αμοιβών του αποκτώντος που εξαρτάται από μετοχές ανταλλάχθηκε για αμοιβές που οφείλονται σε εργαζόμενους του αποκτώμενου και περιλαμβάνεται στο αντάλλαγμα που μεταβιβάζεται στη συνένωση επιχειρήσεων, θα επιμετράται σύμφωνα με την παράγραφο 30 και όχι σε εύλογη αξία.) Παραδείγματα εν δυνάμει μορφών ανταλλάγματος, περιλαμβάνουν μετρητά, άλλα περιουσιακά στοιχεία, μία επιχείρηση ή μία θυγατρική του αποκτώντος, *ενδεχόμενο αντάλλαγμα*, κοινούς ή προνομιούχους συμμετοχικούς τίτλους, δικαιώματα προαίρεσης, δικαιώματα αγοράς μετοχών και συμμετοχές ως μέλη σε *αμοιβαίες οντότητες*.

38. Το μεταβιβασθέν αντάλλαγμα μπορεί να περιλαμβάνει περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις του αποκτώντος που έχουν λογιστικές αξίες οι οποίες διαφέρουν από τις εύλογες αξίες τους κατά την ημερομηνία απόκτησης (για παράδειγμα, μη χρηματικά περιουσιακά στοιχεία ή μία επιχείρηση του αποκτώντος). Σε αυτή την περίπτωση, ο αποκτών θα επιμετρήσει εκ νέου τα μεταβιβαζόμενα περιουσιακά στοιχεία ή τις υποχρεώσεις στις εύλογες αξίες τους από την ημερομηνία απόκτησης και θα αναγνωρίσει τα τυχόν προκύπτοντα κέρδη ή ζημίες στα αποτελέσματα. Όμως, κάποιες φορές τα μεταφερόμενα περιουσιακά στοιχεία ή οι υποχρεώσεις παραμένουν στη συνενωμένη οικονομική οντότητα μετά τη συνένωση των επιχειρήσεων (για παράδειγμα, επειδή τα περιουσιακά στοιχεία ή οι υποχρεώσεις μεταβιβάστηκαν στον αποκτώμενο αντί στους προηγούμενούς του ιδιοκτήτες), και συνεπώς ο αποκτών διατηρεί τον έλεγχό τους. Σε αυτή την περίπτωση, ο αποκτών θα επιμετρήσει αυτά τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις στη λογιστική τους αξία αμέσως πριν την ημερομηνία απόκτησης και δεν θα αναγνωρίσει κέρδος ή ζημία στα περιουσιακά στοιχεία ή τις υποχρεώσεις που ελέγχει πριν και μετά τη συνένωση των επιχειρήσεων.

Ενδεχόμενο αντάλλαγμα

39. Η αντιπαροχή που μεταφέρει ο αποκτών σε αντάλλαγμα του αποκτώμενου περιλαμβάνει τυχόν περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση που προκύπτει από ρύθμιση ενδεχόμενου ανταλλάγματος (βλέπε παράγραφο 37). Ο αποκτών θα αναγνωρίζει την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία της απόκτησης ενδεχόμενου ανταλλάγματος ως μέρος της αντιπαροχής που μεταβιβάστηκε σε αντάλλαγμα για τον αποκτώμενο.

▼M43

40. Ο αποκτών κατατάσσει μια δέσμευση για καταβολή ενδεχόμενης αντιπαροχής, η οποία είναι σύμφωνη με τον ορισμό του χρηματοοικονομικού μέσου, ως υποχρέωση ή ως ίδια κεφάλαια με βάση τους ορισμούς του συμμετοχικού τίτλου και της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης στην παράγραφο 11 του Δ.Λ.Π. 32 *Χρηματοοικονομικά Μέσα*: *Παρουσίαση*. Ο αποκτών κατατάσσει ως περιουσιακό στοιχείο δικαίωμα επιστροφής προηγουμένως μεταφερθείσας αντιπαροχής εάν πληρούνται συγκεκριμένοι όροι. Η παράγραφος 58 παρέχει οδηγίες για τη μεταγενέστερη λογιστικοποίηση για ενδεχόμενο αντάλλαγμα.

▼M12

Πρόσθετες οδηγίες για την εφαρμογή της μεθόδου απόκτησης σε συγκεκριμένους τύπους συνένωσης επιχειρήσεων

Μια συνένωση επιχειρήσεων που επιτυγχάνεται σταδιακά

41. Ενίοτε ένας αποκτών αποκτά τον έλεγχο ενός αποκτώμενου στον οποίο κατείχε συμμετοχικά δικαιώματα αμέσως πριν την ημερομηνία απόκτησης. Για παράδειγμα, την 31η Δεκεμβρίου 20Χ1, η Οικονομική Οντότητα Α κατέχει ποσοστό 35 τοις εκατό μειοψηφικών συμμετοχών στην Οικονομική Οντότητα Β. Την ημερομηνία αυτή, η Οικονομική Οντότητα Α αγοράζει πρόσθετο ποσοστό συμμετοχής 40 τοις εκατό στην Οικονομική Οντότητα Β, που της δίνει τον έλεγχο της Οικονομικής Οντότητας Β. Το παρόν Δ.Π.Χ.Α. αναφέρεται σε τέτοιου είδους συναλλαγές ως συνενώσεις επιχειρήσεων που επιτυγχάνονται σταδιακά, που ενίοτε αποκαλείται επίσης σταδιακή απόκτηση.

▼**M53**

42. Σε συνένωση επιχειρήσεων που επιτυγχάνεται σταδιακά, ο αποκτών επιμετρά εκ νέου τα συμμετοχικά δικαιώματα που κατείχε προγενέστερα στον αποκτώμενο στην εύλογη αξία κατά την ημερομηνία απόκτησης και αναγνωρίζει τυχόν κέρδος ή ζημία στα αποτελέσματα ή στα λοιπά συνολικά έσοδα, κατά περίπτωση. Σε προηγούμενες περιόδους αναφοράς, ο αποκτών μπορεί να έχει αναγνωρίσει μεταβολές στην αξία συμμετοχικών του δικαιωμάτων στον αποκτώμενο στα λοιπά συνολικά έσοδα. Σε αυτή την περίπτωση, το ποσό που αναγνωρίστηκε στα λοιπά συνολικά έσοδα αναγνωρίζεται στην ίδια βάση που θα απαιτείτο εάν ο αποκτών είχε διαθέσει απευθείας τα συμμετοχικά δικαιώματα που διατηρούσε προγενέστερα.

▼**M67**

42Α. Όταν ένας συμμετέχων σε σχήμα υπό κοινό έλεγχο (όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 11 *Σχήματα υπό κοινό έλεγχο*) αποκτά τον έλεγχο μιας επιχείρησης που αποτελεί κοινή επιχείρηση (όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 11), και είχε δικαιώματα στα στοιχεία ενεργητικού και τις υποχρεώσεις για τα στοιχεία παθητικού σε σχέση με την εν λόγω κοινή επιχείρηση αμέσως πριν από την ημερομηνία της απόκτησης, η συναλλαγή είναι συνένωση επιχειρήσεων που επιτυγχάνεται σταδιακά. Επομένως, ο αποκτών εφαρμόζει τις απαιτήσεις για συνένωση επιχειρήσεων που επιτυγχάνεται σταδιακά, συμπεριλαμβανομένης της εκ νέου επιμέτρησης των συμμετοχικών δικαιωμάτων που κατείχε προγενέστερα στην κοινή επιχείρηση, κατά τον τρόπο που περιγράφεται στην παράγραφο 42. Εν προκειμένω, ο αποκτών επιμετρά εκ νέου το σύνολο των συμμετοχικών δικαιωμάτων που κατείχε προγενέστερα στην κοινή επιχείρηση.

▼**M12**

Συνένωση επιχειρήσεων που επιτυγχάνεται χωρίς μεταφορά ανταλλάγματος

43. Ένας αποκτών ενίοτε αποκτά τον έλεγχο ενός αποκτώμενου, χωρίς τη μεταφορά ανταλλάγματος. Σε αυτές τις συνενώσεις, εφαρμόζεται η μέθοδος απόκτησης για τη λογιστικοποίηση μιας συνένωσης επιχειρήσεων. Τέτοιες περιπτώσεις περιλαμβάνουν:

α) Ο αποκτώμενος επαναγοράζει επαρκή αριθμό των δικών του μετοχών ώστε ένας υπάρχων επενδυτής (ο αποκτών) να αποκτήσει τον έλεγχο.

β) Εκπνέουν μειοψηφικά δικαιώματα βέτο, τα οποία προηγουμένως δεν επέτρεπαν στον αποκτώντα να ελέγχει έναν αποκτώμενο, στον οποίο ο αποκτών κατείχε τα πλειοψηφικά δικαιώματα ψήφου.

γ) Ο αποκτών και ο αποκτώμενος συμφωνούν να συνενώσουν τις επιχειρήσεις τους μόνο με σύμβαση. Ο αποκτών δεν καταβάλει αντίτιμο εις αντάλλαγμα του ελέγχου ενός αποκτώμενου και δεν διατηρεί συμμετοχικά δικαιώματα στον αποκτώμενο, είτε κατά την ημερομηνία απόκτησης είτε προηγουμένως. Παραδείγματα συνένωσης επιχειρήσεων που επιτυγχάνονται μόνο με σύμβαση, περιλαμβάνουν τη συνένωση δύο επιχειρήσεων μέσω συμφωνίας σύνδεσης των μετοχών (stapling) ή την εισαγωγή των μετοχών σε δύο χρηματιστήρια.

44. Σε μια συνένωση επιχειρήσεων που επιτυγχάνεται μόνο με σύμβαση, ο αποκτών θα αποδώσει στους ιδιοκτήτες του αποκτώμενου το ποσό των καθαρών περιουσιακών στοιχείων του αποκτώμενου, που αναγνωρίζονται σύμφωνα με το παρόν Δ.Π.Χ.Α. Δηλαδή, τα συμμετοχικά δικαιώματα στον αποκτώμενο που κατέχονται από μέρη άλλα από τον αποκτώντα, είναι μία μη ελέγχουσα συμμετοχή στις μετά τη συνένωση οικονομικές καταστάσεις του αποκτώντα, ακόμα και αν το αποτέλεσμα είναι ότι όλα τα συμμετοχικά δικαιώματα στον αποκτώμενο αποδίδονται στη μη ελέγχουσα συμμετοχή.

Περίοδος επιμέτρησης

45. Αν η αρχική λογιστικοποίηση μιας συνένωσης επιχειρήσεων δεν έχει ολοκληρωθεί μέχρι το τέλος της περιόδου αναφοράς κατά τη διάρκεια της οποίας πραγματοποιείται η συνένωση, ο αποκτών θα αναφέρει στις οικονομικές του καταστάσεις, με προσωρινά ποσά τα στοιχεία για τα οποία η λογιστικοποίηση δεν είναι πλήρης. Κατά τη διάρκεια της περιόδου επιμέτρησης, ο αποκτών θα προσαρμόσει αναδρομικά τα προσωρινά ποσά που αναγνωρίστηκαν

▼M12

κατά την ημερομηνία απόκτησης ώστε να αντικατοπτρίζουν νέες πληροφορίες που ελήφθησαν για γεγονότα και συνθήκες που υπήρχαν κατά την ημερομηνία απόκτησης και, εάν ήταν γνωστά, θα είχαν επηρεάσει την επιμέτρηση των ποσών που αναγνωρίστηκαν από εκείνη την ημερομηνία. Κατά τη διάρκεια της περιόδου επιμέτρησης, ο αποκτών θα αναγνωρίζει επίσης πρόσθετα περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις εάν ληφθούν νέες πληροφορίες για γεγονότα και συνθήκες που υπήρχαν κατά την ημερομηνία απόκτησης και, εάν ήταν γνωστά, θα είχαν ως αποτέλεσμα την αναγνώριση αυτών των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων από εκείνη την ημερομηνία. Η περίοδος επιμέτρησης λήγει μόλις ο αποκτών λάβει τις πληροφορίες που αναζητούσε σχετικά με τα γεγονότα και τις συνθήκες που υπήρχαν κατά την ημερομηνία απόκτησης ή καταλήξει ότι δεν υπάρχουν πρόσθετες πληροφορίες. Ωστόσο, η περίοδος επιμέτρησης δεν θα υπερβαίνει το ένα έτος από την ημερομηνία απόκτησης.

46. Η περίοδος επιμέτρησης είναι η περίοδος μετά την ημερομηνία απόκτησης κατά την οποία ο αποκτών μπορεί να προσαρμόσει τα προσωρινά ποσά που αναγνωρίζονται για μια συνένωση επιχειρήσεων. Η περίοδος επιμέτρησης παρέχει στον αποκτώντα εύλογο χρονικό διάστημα για τη λήψη των απαραίτητων πληροφοριών για την αναγνώριση και επιμέτρηση των κατωτέρω από την ημερομηνία απόκτησης, σύμφωνα με τις απαιτήσεις του παρόντος Δ.Π.Χ.Α.:

α) τα αναγνωρίσιμα αποκτώμενα περιουσιακά στοιχεία, τις αναλαμβανόμενες υποχρεώσεις καθώς και τυχόν μη ελέγχουσες συμμετοχές στον αποκτώμενο,

β) το αντάλλαγμα που μεταβιβάζεται στον αποκτώμενο (ή το άλλο ποσό που χρησιμοποιείται για την επιμέτρηση της υπεραξίας),

γ) σε συνένωση επιχειρήσεων που επιτυγχάνεται σταδιακά, τα συμμετοχικά δικαιώματα στον αποκτώμενο που κατείχε προηγουμένως ο αποκτών και

δ) την προκύπτουσα υπεραξία ή το κέρδος σε μια αγορά ευκαιρίας.

47. Ο αποκτών θα λάβει υπόψη όλους τους σχετικούς παράγοντες για να προσδιοριστεί εάν οι πληροφορίες που ελήφθησαν μετά την ημερομηνία απόκτησης θα πρέπει να έχουν ως αποτέλεσμα την προσαρμογή των αναγνωρισθέντων προσωρινών ποσών, ή εάν οι πληροφορίες αυτές προκύπτουν από γεγονότα που συνέβησαν μετά την ημερομηνία απόκτησης. Οι σχετικοί παράγοντες περιλαμβάνουν την ημερομηνία κατά την οποία λαμβάνονται οι πρόσθετες πληροφορίες και εάν ο αποκτών μπορεί να προσδιορίσει ένα λόγο για αλλαγή στα προσωρινά ποσά. Πληροφορίες που λαμβάνονται εντός μικρού χρονικού διαστήματος μετά την ημερομηνία απόκτησης έχουν μεγαλύτερη πιθανότητα να αντικατοπτρίζουν συνθήκες που ίσχυαν κατά την ημερομηνία απόκτησης, από πληροφορίες που λαμβάνονται αρκετούς μήνες αργότερα. ►M33 Για παράδειγμα, εκτός εάν μπορεί να στοιχειοθετηθεί ένα γεγονός που μεσολάβησε και άλλαξε την εύλογη αξία του, η πώληση περιουσιακού στοιχείου σε τρίτους σε σύντομο χρονικό διάστημα μετά την ημερομηνία απόκτησης έναντι ποσού που διαφέρει σημαντικά από την προσωρινή εύλογη αξία που καθορίστηκε κατά την ημερομηνία εκείνη, ενδεχομένως να δηλώνει σφάλμα στο προσωρινό ποσό. ◄

48. Ο αποκτών αναγνωρίζει αύξηση (μείωση) στο προσωρινό ποσό που αναγνωρίζεται για ένα αναγνωρίσιμο περιουσιακό στοιχείο (υποχρέωση) με μείωση (αύξηση) στην υπεραξία. Όμως, νέες πληροφορίες που λαμβάνονται κατά την περίοδο επιμέτρησης, μπορεί ενίοτε να έχουν ως αποτέλεσμα μια προσαρμογή στο προσωρινό ποσό περισσοτέρων από ένα περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων. Για παράδειγμα, ο αποκτών μπορεί να είχε αναλάβει την υποχρέωση να καταβάλλει αποζημίωση σχετικά με κάποιο ατύχημα σε μία από τις εγκαταστάσεις του αποκτώμενου, μέρος ή το σύνολο της οποίας να καλυπτόταν από το ασφαλιστήριο συμβόλαιο του αποκτώμενου. Εάν ο αποκτών λάβει νέες πληροφορίες κατά την περίοδο επιμέτρησης για την εύλογη αξία αυτής της υποχρέωσης κατά την ημερομηνία της απόκτησης, η προσαρμογή στην υπεραξία που προκύπτει από μια αλλαγή στο προσωρινό ποσό που αναγνωρίσθηκε για την υποχρέωση θα συμψηφίζεται (εν μέρει ή εν όλω) από αντίστοιχη προσαρμογή στην υπεραξία που προκύπτει από αλλαγή στο προσωρινό ποσό που αναγνωρίσθηκε για την εισπρακτέα απαίτηση από τον ασφαλιστή.

▼M12

49. Κατά τη διάρκεια της περιόδου επιμέτρησης, ο αποκτών θα αναγνωρίσει προσαρμογές στα προσωρινά ποσά, ως να είχε ολοκληρωθεί η λογιστικοποίηση για τη συνένωση των επιχειρήσεων κατά την ημερομηνία απόκτησης. Έτσι, ο αποκτών θα αναθεωρήσει συγκριτική πληροφόρηση για προηγούμενες περιόδους που παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις όταν χρειάζεται, συμπεριλαμβανομένων τυχόν αλλαγών στις αποσβέσεις, ή άλλες επιδράσεις στα έσοδα που αναγνωρίζονται κατά την ολοκλήρωση της αρχικής λογιστικοποίησης.

50. Αφού τελειώσει η περίοδος της επιμέτρησης, ο αποκτών θα αναθεωρήσει τη λογιστικοποίηση για μια συνένωση επιχειρήσεων *μόνο για διόρθωση λάθους σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 8 Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη.*

Προσδιορισμός του τι αποτελεί μέρος της συναλλαγής συνένωσης επιχειρήσεων

51. Ο αποκτών και ο αποκτώμενος ενδέχεται να είχαν μια προϋπάρχουσα σχέση ή άλλη συμφωνία πριν αρχίσουν οι διαπραγματεύσεις για τη συνένωση των επιχειρήσεων, ή ενδέχεται να προβούν σε συμφωνία κατά τη διάρκεια των διαπραγματεύσεων, η οποία να είναι ξεχωριστή από τη συνένωση των επιχειρήσεων. Σε οποιαδήποτε από τις δύο περιπτώσεις, ο αποκτών θα εξατομικεύσει τυχόν ποσά τα οποία δεν είναι μέρος αυτών που ο αποκτών και ο αποκτώμενος (ή οι προηγούμενοί του ιδιοκτήτες) αντάλλαξαν κατά τη συνένωση επιχειρήσεων, δηλαδή ποσά τα οποία δεν αποτελούν μέρος της ανταλλαγής για τον αποκτώμενο. Ο αποκτών θα αναγνωρίζει ως μέρος της εφαρμογής της μεθόδου απόκτησης μόνο το αντίτιμο που μεταβιβάζεται για τον αποκτώμενο και τα αποκτώμενα περιουσιακά στοιχεία και τις αναληφθείσες υποχρεώσεις στην ανταλλαγή για τον αποκτώμενο. Οι ξεχωριστές συναλλαγές θα λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το σχετικό Δ.Π.Χ.Α.

52. Μια συναλλαγή στην οποία εισέρχεται ο αποκτών ή άλλος για λογαριασμό του ή πρωτίστως προς όφελος του αποκτώντος ή της συνενωμένης οικονομικής οντότητας, αντί πρωτίστως προς όφελος του αποκτώμενου (ή των προηγούμενων ιδιοκτητών του) πριν τη συνένωση, ενδέχεται να αποτελέσει ξεχωριστή συναλλαγή. Τα παρακάτω είναι παραδείγματα ξεχωριστών συναλλαγών που δεν μπορούν να συμπεριληφθούν κατά την εφαρμογή της μεθόδου απόκτησης:

α) μια συναλλαγή ή οποία διευθετεί προϋπάρχουσες σχέσεις μεταξύ του αποκτώντος και του αποκτώμενου

β) μια συναλλαγή μου αμείβει υπαλλήλους ή προηγούμενους ιδιοκτήτες του αποκτώμενου για μελλοντικές υπηρεσίες και

γ) μια συναλλαγή που αποζημιώνει τον αποκτώμενο ή τους προηγούμενους ιδιοκτήτες του για την πληρωμή των εξόδων του αποκτώντος που συνδέονται με την απόκτηση.

Οι παράγραφοι B50-B62 παρέχουν σχετική καθοδήγηση εφαρμογής.

Κόστος το οποίο σχετίζεται με την απόκτηση

▼M53

53. Το σχετικό με την απόκτηση κόστος είναι εκείνο που αναλαμβάνει ο αποκτών για να πραγματοποιήσει μια συνένωση επιχειρήσεων. Αυτό το κόστος περιλαμβάνει αμοιβές ευθέτου, αμοιβές συμβούλων, νομικών, λογιστικής, αποτίμησης και άλλες επαγγελματικές και συμβουλευτικές αμοιβές, γενικά διοικητικά έξοδα, συμπεριλαμβανομένου του κόστους διατήρησης εσωτερικού τμήματος εξαγορών και συγχωνεύσεων· και του κόστους καταχώρισης και έκδοσης χρεωστικών και συμμετοχικών τίτλων. Ο αποκτών λογιστικοποιεί το σχετιζόμενο με τις αποκτήσεις κόστος ως έξοδο εντός των περιόδων κατά τη διάρκεια των οποίων ανέλαβε το κόστος και παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες, με μία εξαίρεση. Το κόστος έκδοσης χρεωστικών ή συμμετοχικών τίτλων αναγνωρίζεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 32 και το ΔΠΧΑ 9.

▼M12

ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΗ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΠΟΙΗΣΗ

54. Γενικώς, ένας αποκτών θα επιμετρά και θα λογιστικοποιεί μεταγενέστερα τα αποκτηθέντα περιουσιακά στοιχεία, τις αναληφθείσες ή δημιουργηθείσες υποχρεώσεις και τους εκδοθέντες συμμετοχικούς τίτλους σε μια συνένωση επιχειρήσεων σύμφωνα με άλλα Δ.Π.Χ.Α. που ισχύουν για αυτά τα στοιχεία, ανάλογα με τη φύση τους. Όμως, το παρόν Δ.Π.Χ.Α. παρέχει οδηγίες πάνω στη μεταγενέστερη επιμέτρηση και λογιστικοποίηση για τα κάτωθι αποκτηθέντα περιουσιακά στοιχεία, αναληφθείσες ή δημιουργηθείσες υποχρεώσεις και εκδοθέντες συμμετοχικούς τίτλους σε μια συνένωση επιχειρήσεων:

α) επαναποκτηθέντα δικαιώματα,

β) ενδεχόμενες υποχρεώσεις που αναγνωρίζονται κατά από την ημερομηνία απόκτησης,

γ) περιουσιακά στοιχεία αποζημίωσης και

δ) ενδεχόμενο αντάλλαγμα.

Η παράγραφος Β63 παρέχει τις σχετικές οδηγίες εφαρμογής.

Επαναποκτηθέντα δικαιώματα

55. Ένα επαναποκτηθέν δικαίωμα που έχει αναγνωριστεί ως άυλο περιουσιακό στοιχείο θα αποσβεσθεί στη διάρκεια της εναπομένουσας συμβατικής περιόδου για την οποία δόθηκε το δικαίωμα. Ένας αποκτών ο οποίος μεταγενέστερα πωλεί επαναποκτηθέν δικαίωμα σε τρίτους θα συμπεριλαμβάνει τη λογιστική αξία του άυλου περιουσιακού στοιχείου στον προσδιορισμό του κέρδους ή της ζημίας επί της πωλήσεως.

Ενδεχόμενες υποχρεώσεις

▼M53

56. Μετά την αρχική αναγνώριση και μέχρι να διακανονισθεί, να ακυρωθεί ή να λήξει η υποχρέωση, ο αποκτών επιμετρά ενδεχόμενη υποχρέωση που έχει αναγνωρισθεί σε μια συνένωση επιχειρήσεων στο υψηλότερο ποσό μεταξύ:

α) του ποσού που θα αναγνωριζόταν σύμφωνα με το ΔΛΠ 37· και

β) του ποσού που αναγνωρίστηκε αρχικά απομειωμένου, εάν συντρέχει περίπτωση, κατά το σωρευτικό ποσό των εσόδων που αναγνωρίστηκε σύμφωνα με τις αρχές του ΔΠΧΑ 15 *Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες*.

Η απαίτηση αυτή δεν εφαρμόζεται σε συμβάσεις που λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9.

▼M12

Περιουσιακά στοιχεία αποζημίωσης

57. Στο τέλος κάθε μεταγενέστερης περιόδου αναφοράς, ο αποκτών θα επιμετρά ένα περιουσιακό στοιχείο αποζημίωσης που αναγνωρίσθηκε την ημερομηνία της απόκτησης στην ίδια βάση με την αποζημιωθείσα υποχρέωση ή περιουσιακό στοιχείο, υποκείμενα σε τυχόν συμβατικούς περιορισμούς ως προς το ποσό τους και, για ένα περιουσιακό στοιχείο αποζημίωσης που δεν επιμετράται μεταγενέστερα στην εύλογή του αξία, την εκτιμώμενη από τη διοίκηση εισπραξιμότητα του περιουσιακού στοιχείου αποζημίωσης. Ο αποκτών θα παύσει την αναγνώριση του περιουσιακού στοιχείου αποζημίωσης μόνο όταν εισπράξει το περιουσιακό στοιχείο, το πωλήσει ή απολέσει τον έλεγχο επάνω του με άλλο τρόπο.

▼M12

Ενδεχόμενο αντάλλαγμα

▼M53

58. Ορισμένες αλλαγές στην εύλογη αξία του ενδεχόμενου ανταλλάγματος την οποία αναγνωρίζει ο αποκτών μετά την ημερομηνία απόκτησης μπορεί να είναι αποτέλεσμα πρόσθετων πληροφοριών που έλαβε ο αποκτών μετά την ημερομηνία αυτή για γεγονότα και συνθήκες που υφίσταντο κατά την ημερομηνία απόκτησης Τέτοιες αλλαγές είναι οι προσαρμογές κατά την περίοδο επιμέτρησης, σύμφωνα με τις παραγράφους 45–49. Ωστόσο, οι αλλαγές που προκύπτουν από γεγονότα μετά την ημερομηνία απόκτησης, όπως η ικανοποίηση ενός στόχου εσόδων, η επίτευξη καθορισμένης τιμής μετοχής ή ενός ορόσημου στο πλαίσιο έργου έρευνας και ανάπτυξης, δεν συνιστούν προσαρμογές κατά την περίοδο επιμέτρησης. Ο αποκτών λογιστικοποιεί τις αλλαγές στην εύλογη αξία του ενδεχόμενου ανταλλάγματος που δεν είναι προσαρμογές κατά την περίοδο επιμέτρησης ως ακολούθως:

α) Ενδεχόμενο αντάλλαγμα που κατατάσσεται ως καθαρή θέση δεν θα επιμετράται εκ νέου και ο μεταγενέστερος διακανονισμός θα λογιστικοποιείται στην καθαρή θέση.

β) Άλλο ενδεχόμενο αντάλλαγμα, το οποίο:

i) εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 9 επιμετράται στην εύλογη αξία σε κάθε ημερομηνία αναφοράς και οι μεταβολές στην εύλογη αξία αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9.

ii) δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 9 επιμετράται στην εύλογη αξία σε κάθε ημερομηνία αναφοράς και οι μεταβολές στην εύλογη αξία αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα.

▼M12

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

59. Ο αποκτών θα γνωστοποιεί πληροφορίες που επιτρέπουν στους χρήστες των οικονομικών του καταστάσεων να αξιολογήσουν τη φύση και την οικονομική επίδραση μιας συνένωσης επιχειρήσεων που πραγματοποιείται είτε:

α) κατά τη διάρκεια της τρέχουσας περιόδου αναφοράς, ή

β) μετά το τέλος της περιόδου αναφοράς αλλά πριν οι οικονομικές καταστάσεις εγκριθούν για έκδοση.

60. Για να εκπληρώσει τον στόχο της παραγράφου 59, ο αποκτών θα γνωστοποιεί τις πληροφορίες που καθορίζονται στις παραγράφους Β64-Β66.

61. Ο αποκτών θα γνωστοποιεί πληροφορίες που επιτρέπουν στους χρήστες των οικονομικών του καταστάσεων να αξιολογήσουν τη χρηματοοικονομική επίδραση των προσαρμογών που αναγνωρίστηκαν στην τρέχουσα περίοδο αναφοράς και που σχετίζονται με συνενώσεις επιχειρήσεων που πραγματοποιήθηκαν στην τρέχουσα ή σε προηγούμενες περιόδους αναφοράς.

62. Για να εκπληρώσει τον στόχο της παραγράφου 61, ο αποκτών θα γνωστοποιεί τις πληροφορίες που καθορίζονται την παράγραφο Β67.

63. Εάν οι συγκεκριμένες γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από το παρόν και άλλα Δ.Π.Χ.Α. δεν πληρούν τους στόχους που παρατίθενται στις παραγράφους 59 και 61, ο αποκτών θα γνωστοποιεί οποιαδήποτε άλλες πληροφορίες απαιτούνται για να εκπληρωθούν αυτοί οι στόχοι.

▼**M12**

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ

Ημερομηνία Έναρξης Ισχύος

64. Το παρόν Δ.Π.Χ.Α. θα εφαρμόζεται μελλοντικά σε συνενώσεις επιχειρήσεων για τις οποίες η ημερομηνία απόκτησης είναι την ή μετά την έναρξη της πρώτης ετήσιας περιόδου αναφοράς που ξεκινά την ή μετά την 1η Ιουλίου 2009. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Ωστόσο, το παρόν Δ.Π.Χ.Α. θα εφαρμόζεται μόνο στην αρχή μιας ετήσιας περιόδου αναφοράς που ξεκινά την 30ή Ιουνίου 2007 ή μετά από αυτήν. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν Δ.Π.Χ.Α. πριν την 1η Ιουλίου 2009, θα γνωστοποιεί το γεγονός και θα εφαρμόζει ταυτόχρονα το Δ.Λ.Π. 27 (όπως τροποποιήθηκε από το Διεθνή Οργανισμό Λογιστικών Προτύπων το 2008).

▼**M29**

64Β. *Οι βελτιώσεις στα ΔΠΧΑ* που εκδόθηκαν τον Μάιο του 2010 τροποποίησαν τις παραγράφους 19, 30 και Β56 και πρόσθεσαν τις παραγράφους Β62Α και Β62Β. Οι τροποποιήσεις τίθενται σε εφαρμογή από οντότητες για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιουλίου 2010 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Αν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις τροποποιήσεις αυτές για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό. Η εφαρμογή πρέπει να είναι μελλοντική από την ημερομηνία κατά την οποία η οντότητα θα εφαρμόσει για πρώτη φορά το παρόν ΔΠΧΑ.

64Γ. Οι παράγραφοι 65Α–65Ε προστέθηκαν από *τις βελτιώσεις στα ΔΠΧΑ* που εκδόθηκαν τον Μάιο του 2010. Οι τροποποιήσεις τίθενται σε εφαρμογή από οντότητες για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιουλίου 2010 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Αν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις τροποποιήσεις αυτές για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό. Οι τροποποιήσεις θα εφαρμοστούν στα υπόλοιπα των ενδεχόμενων αντιπαροχών που προκύπτουν από τις συνενώσεις επιχειρήσεων με ημερομηνία απόκτησης πριν από την εφαρμογή του παρόντος ΔΠΧΑ, όπως εκδόθηκε το 2008.

▼**M32**

64Ε. Το ΔΠΧΑ 10, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2011, τροποποίησε τις παραγράφους 7, Β13, Β63(ε) και το προσάρτημα Α. Μια οικονομική οντότητα θα πρέπει να εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις όταν εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 10.

▼**M33**

64ΣΤ. Το ΔΠΧΑ 13 *Επιμέτρηση εύλογης αξίας,* το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2011, προβλέπει τροποποίηση των παραγράφων 20, 29, 33, 47, τροποποίηση του ορισμού της εύλογης αξίας στο προσάρτημα Α και τροποποίηση των παραγράφων Β22, Β40, Β43-Β46, Β49 και Β64. Μια οντότητα θα πρέπει να εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 13.

▼**M38**

64Ζ. *Εταιρείες επενδύσεων* (τροποποιήσεις στο ΔΠΧΑ 10, ΔΠΧΑ 12 και ΔΛΠ 27), που εκδόθηκαν τον Οκτώβριο του 2012, με τις οποίες τροποποιήθηκε η παράγραφος 7 και προστέθηκε η παράγραφος 2Α. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις παρούσες τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2014 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή νωρίτερα. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει νωρίτερα τις παρούσες τροποποιήσεις, θα εφαρμόσει συγχρόνως και όλες τις τροποποιήσεις που περιλαμβάνονται στις *Εταιρείες επενδύσεων*.

▼**M43**

64Θ. Με τις *Ετήσιες βελτιώσεις των ΔΠΧΑ του κύκλου 2010-2012*, που εκδόθηκαν τον Δεκέμβριο του 2013, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 40 και 58 και προστέθηκε η παράγραφος 67Α και το τίτλος αυτής. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτή την τροποποίηση μελλοντικά σε συνενώσεις επιχειρήσεων για τις οποίες η ημερομηνία απόκτησης είναι η 1η Ιουλίου 2014 ή μεταγενέστερη. Επιτρέπεται η εφαρμογή νωρίτερα. Μια οικονομική οντότητα μπορεί να εφαρμόσει την τροποποίηση νωρίτερα υπό την προϋπόθεση ότι τα ΔΠΧΑ 9 και ΔΛΠ 37 (όπως τροποποιήθηκαν από τις *ετήσιες βελτιώσεις των ΔΠΧΑ του κύκλου 2010-2012*) έχουν επίσης τεθεί σε εφαρμογή. Αν μια οντότητα εφαρμόσει την εν λόγω τροποποίηση νωρίτερα, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼M42

64Ι. *Με τον κύκλο ετήσιων βελτιώσεων 2011–2013* που εκδόθηκε τον Δεκέμβριο του 2013 τροποποιήθηκε η παράγραφος 2 α). Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτή την τροποποίηση μελλοντικά για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1 Ιουλίου 2014 ή μεταγενέστερα. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Αν μια οντότητα εφαρμόσει την εν λόγω τροποποίηση για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼M52

64ΙΑ. Με το ΔΠΧΑ 15 *Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες*, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2014, τροποποιήθηκε η παράγραφος 56. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 15, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση.

▼M53

64ΙΒ. Με το ΔΠΧΑ 9, όπως εκδόθηκε τον Ιούλιο του 2014, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 16, 42, 53, 56, 58 και Β41 και διαγράφηκαν οι παράγραφοι 64Α, 64ΔΕ και 64Η. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις.

▼M54

64ΙΓ. Με το ΔΠΧΑ 16, που εκδόθηκε τον Ιανουάριο του 2016, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 14, 17, Β32 και Β42, διαγράφηκαν οι παράγραφοι Β28–Β30 και ο αντίστοιχος τίτλος τους και προστέθηκαν οι παράγραφοι 28Α–28Β και ο αντίστοιχος τίτλος τους. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 16, οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν τις εν λόγω τροποποιήσεις.

▼M67

64ΙΕ. Με το έγγραφο *Ετήσιες βελτιώσεις στα ΔΠΧΑ, Κύκλος 2015–2017*, που εκδόθηκε τον Δεκέμβριο του 2017, προστέθηκε η παράγραφος 42Α. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις σε συνενώσεις επιχειρήσεων για τις οποίες η ημερομηνία απόκτησης είναι κατά ή μετά την έναρξη της πρώτης ετήσιας περιόδου αναφοράς, που αρχίζει την 1η Ιανουαρίου 2019 ή μεταγενέστερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή νωρίτερα. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις εν λόγω τροποποιήσεις νωρίτερα, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼M12

Μετάβαση

65. Περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που προέκυψαν από συνενώσεις επιχειρήσεων, των οποίων οι ημερομηνίες απόκτησης προηγούνται της εφαρμογής του παρόντος Δ.Π.Χ.Α., δεν θα προσαρμόζονται με την εφαρμογή του παρόντος Δ.Π.Χ.Α.

▼M29

65Α. Τα υπόλοιπα των ενδεχόμενων αντιπαροχών που προκύπτουν από τις συνενώσεις επιχειρήσεων των οποίων οι ημερομηνίες απόκτησης προηγήθηκαν της ημερομηνίας κατά την οποία μια οντότητα εφάρμοσε για πρώτη φορά το παρόν ΔΠΧΑ όπως εκδόθηκε το 2008 δεν προσαρμόζονται κατά την πρώτη εφαρμογή του παρόντος ΔΠΧΑ. Οι παράγραφοι 65Β–65Ε θα εφαρμοστούν στην μεταγενέστερη λογιστική αντιμετώπιση των εν λόγω υπολοίπων. Οι παράγραφοι 65Β–65Ε δεν θα εφαρμόζονται στη λογιστική αντιμετώπιση των υπολοίπων των ενδεχόμενων αντιπαροχών που προκύπτουν από τις συνενώσεις επιχειρήσεων με ημερομηνίες απόκτησης που συμπίπτουν ή είναι μεταγενέστερες της ημερομηνίας κατά την οποία η οντότητα εφάρμοσε για πρώτη φορά το παρόν ΔΠΧΑ, όπως εκδόθηκε το 2008. Στις παραγράφους 65Β–65Ε η συνένωση επιχειρήσεων αναφέρεται αποκλειστικά σε συνενώσεις επιχειρήσεων των οποίων οι ημερομηνίες απόκτησης προηγήθηκαν της εφαρμογής του παρόντος ΔΠΧΑ όπως εκδόθηκε το 2008.

▼M29

65Β. Όταν μια 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.

65Γ. Μια 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 μέσων που εκδόθηκαν. Είναι συνήθως εφικτό να εκτιμάται το ποσό κάθε τέτοιας προσαρμογής κατά την αρχική λογιστικοποίηση της συνένωσης χωρίς να παραβλάπτεται η αξιοπιστία της πληροφόρησης, έστω 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.

65Δ. Όμως, όταν μια 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 επιμετρηθεί αξιόπιστα. Αν η προσαρμογή μεταγενέστερα καταστεί πιθανή και δυνάμενη να επιμετρηθεί αξιόπιστα, το επιπλέον αντάλλαγμα θα θεωρείται ως προσαρμογή στο κόστος της συνένωσης.

65Ε. 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 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 μείωση του υπέρ το άρτιο ή αύξηση του υπό το άρτιο ποσού της αρχικής έκδοσης.

▼M12

66. Μια οικονομική οντότητα όπως η αμοιβαία οντότητα, η οποία δεν έχει ακόμα εφαρμόσει το Δ.Π.Χ.Α. 3 και είχε μία ή περισσότερες συνενώσεις επιχειρήσεων που λογιστικοποιήθηκαν με τη χρήση της μεθόδου της αγοράς, θα εφαρμόζει τις διατάξεις μετάβασης των παραγράφων Β68 και Β69.

Φόροι Εισοδήματος

67. Για συνενώσεις επιχειρήσεων των οποίων η ημερομηνία απόκτησης ήταν πριν την εφαρμογή του παρόντος Δ.Π.Χ.Α., ο αποκτών θα εφαρμόζει μελλοντικά τις απαιτήσεις της παραγράφου 68 του Δ.Λ.Π. 12, όπως τροποποιήθηκε από το παρόν Δ.Π.Χ.Α. Δηλαδή, ο αποκτών δεν θα προσαρμόζει τη λογιστικοποίηση για προηγούμενες συνενώσεις επιχειρήσεων ώστε να αντικατοπτρίζουν αλλαγές σε αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία που είχαν αναγνωριστεί νωρίτερα. Όμως, από την ημερομηνία εφαρμογής του παρόντος Δ.Π.Χ.Α., ο αποκτών θα αναγνωρίζει, ως προσαρμογή στο κέρδος ή τη ζημία (ή, εάν το απαιτεί το Δ.Λ.Π. 12, εκτός κέρδους ή ζημίας), αλλαγές σε αναγνωρισμένα αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία.

▼M43

ΠΑΡΑΠΟΜΠΗ ΣΤΟ ΔΠΧΑ 9

67Α. Εάν μια οντότητα εφαρμόζει το παρόν πρότυπο αλλά δεν εφαρμόζει ακόμα το ΔΠΧΑ 9, οποιαδήποτε παραπομπή στο ΔΠΧΑ 9 νοείται ως παραπομπή στο ΔΛΠ 39.

▼M12

ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΤΟΥ Δ.Π.Χ.Α. 3 (2004)

68. Το παρόν Δ.Π.Χ.Α. αντικαθιστά το Δ.Π.Χ.Α. 3 *Συνενώσεις Επιχειρήσεων* (όπως εκδόθηκε το 2004).

Προσάρτημα Α

Καθορισμένοι Όροι

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του Δ.Π.Χ.Α.

αποκτώμενος	Η επιχείρηση ή οι επιχειρήσεις των οποίων το έλεγχο αναλαμβάνει ο **αποκτών** σε μια **συνένωση επιχειρήσεων**
αποκτών	Η οικονομική οντότητα που αναλαμβάνει τον έλεγχο του **αποκτώμενου**.
ημερομηνία απόκτησης	Η ημερομηνία κατά την οποία ο **αποκτών** αναλαμβάνει τον έλεγχο του **αποκτώμενου**.
επιχείρηση	Ένα ολοκληρωμένο σύνολο δραστηριοτήτων και περιουσιακών στοιχείων που μπορεί να καθοδηγείται και να διευθύνεται με σκοπό την απόδοση με τη μορφή μερισμάτων, χαμηλότερου κόστους ή άλλου οικονομικού οφέλους απευθείας στους επενδυτές ή άλλους ιδιοκτήτες, μέλη ή συμμετέχοντες.
συνένωση επιχειρήσεων	Μια διαδικασία ή άλλο γεγονός με το οποίο ένας **αποκτών ανα**λαμβάνει τον έλεγχο μιας ή περισσοτέρων **επιχειρήσεων.** Συναλλαγές οι οποίες ενίοτε αναφέρονται ως «πραγματικές συγχωνεύσεις» ή «συγχωνεύσεις ίσων» είναι επίσης **συνενώσεις επιχειρήσεων** όπως χρησιμοποιείται ο όρος στο παρόν Δ.Π.Χ.Α.
ενδεχόμενο αντάλλαγμα	Συνήθως, μια δέσμευση του **αποκτώντος** να μεταβιβάσει πρόσθετα περιουσιακά στοιχεία ή **συμμετοχικούς τίτλους** σε πρώην ιδιοκτήτες ενός **αποκτώμενου** ως μέρος της ανταλλαγής για τον **έλεγχο** του **αποκτώμενου**, εάν στο μέλλον συμβούν συγκεκριμένα γεγονότα ή εκπληρωθούν συγκεκριμένες συνθήκες. Ωστόσο, το ενδεχόμενο αντάλλαγμα μπορεί επίσης να δώσει στον **αποκτώντα** το δικαίωμα επιστροφής προηγουμένως μεταβιβασθέντος τιμήματος, εάν εκπληρωθούν συγκεκριμένες συνθήκες.

▼M32

_____

▼M12

συμμετοχικά δικαιώματα	Για τους σκοπούς του παρόντος Δ.Π.Χ.Α., ο όρος *συμμετοχικά δικαιώματα* χρησιμοποιείται με την ευρεία του έννοια και καλύπτει τα ιδιοκτησιακά δικαιώματα οικονομικών οντοτήτων που κατέχονται από τον επενδυτή και ιδιοκτητών, μελών ή συμμετοχές σε **αμοιβαίες οντότητες**.

▼M33

εύλογη αξία	Είναι η τιμή που θα λάμβανε μια οντότητα για την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου ή που θα κατέβαλε μια οντότητα για τη μεταβίβαση μιας υποχρέωσης σε μια κανονική συναλλαγή μεταξύ συμμετεχόντων στην αγορά κατά την ημερομηνία επιμέτρησης. (Βλ. ΔΠΧΑ 13.)

▼**M12**

υπεραξία	Ένα περιουσιακό στοιχείο το οποίο αντιπροσωπεύει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που προκύπτουν από άλλα περιουσιακά στοιχεία που αποκτήθηκαν σε μια **συνένωση επιχειρήσεων** τα οποία δεν προσδιορίζονται μεμονωμένα και δεν αναγνωρίζονται ξεχωριστά.
αναγνωρίσιμο	Ένα περιουσιακό στοιχείο είναι *αναγνωρίσιμο* εάν είτε: α) είναι διαχωρίσμο, ήτοι μπορεί να διαχωριστεί ή να διασπαστεί από την οικονομική οντότητα και να πωληθεί, μεταβιβαστεί, παραχωρηθεί, ενοικιαστεί ή ανταλλαγεί είτε μεμονωμένα είτε σε συνδυασμό με σχετικό συμβόλαιο, αναγνωρίσμο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση, ασχέτως εάν η οικονομική οντότητα σκοπεύει να το πράξει, ή β) προκύπτει από συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα, ασχέτως αν τα δικαιώματα αυτά είναι μεταβιβάσιμα ή διαχωρίσιμα από την οικονομική οντότητα ή από άλλα δικαιώματα και δεσμεύσεις.
άυλο περιουσιακό στοιχείο	Ένα αναγνωρίσιμο μη χρηματικό περιουσιακό στοιχείο χωρίς φυσική υπόσταση.
αμοιβαία οντότητα	Μια οικονομική οντότητα εκτός από οικονομική οντότητα που κατέχεται από τον επενδυτή, που παρέχει μερίσματα, χαμηλότερο κόστος ή άλλα οικονομικά οφέλη απευθείας στους **ιδιοκτήτες** της, μέλη ή μετέχοντες. Για παράδειγμα, μια αλληλασφαλιστική εταιρεία μια πιστωτική ένωση ή μια συλλογική οικονομική οντότητα, είναι όλες αμοιβαίες οντότητες.
μη ελέγχουσες συμμετοχές	Τα ίδια κεφάλαια θυγατρικής, που δεν λογιστικοποιούνται, απευθείας ή εμμέσως, σε μία μητρική εταιρεία.
ιδιοκτήτες	Για τους σκοπούς του παρόντος Δ.Π.Χ.Α., ο όρος *ιδιοκτήτες* χρησιμοποιείται με την ευρεία του έννοια και περιλαμβάνει κατόχους **συμμετοχικών δικαιωμάτων** από τις οικονομικές οντότητες που κατέχονται από τον επενδυτή, και ιδιοκτήτες ή μέλη ή μετέχοντες σε **αμοιβαίες οντότητες**.

Προσάρτημα Β

Οδηγίες Εφαρμογής

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του Δ.Π.Χ.Α.

ΣΥΝΕΝΩΣΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΑΠΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ ΠΟΥ ΤΕΛΟΥΝ ΥΠΟ ΚΟΙΝΟ ΕΛΕΓΧΟ [ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΥ 2(γ)]

B1 Το παρόν Δ.Π.Χ.Α. δεν εφαρμόζεται σε μια συνένωση οικονομικών οντοτήτων ή επιχειρήσεων υπό κοινό έλεγχο. Μια συνένωση επιχειρήσεων που αφορά οικονομικές οντότητες τελούσες υπό κοινό έλεγχο είναι μια συνένωση επιχειρήσεων στην οποία όλες οι συνενωμένες οικονομικές 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.

▼**M12**

Β2 Μια ομάδα ατόμων θα θεωρείται ότι ελέγχει μια οικονομική οντότητα όταν, ως αποτέλεσμα συμβατικών διακανονισμών, έχει συλλογικά το δικαίωμα να κατευθύνει την οικονομική και επιχειρηματική πολιτική της, ούτως ώστε να λαμβάνονται οφέλη από τις δραστηριότητές της. Επομένως, μια συνένωση επιχειρήσεων δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής αυτού του Δ.Π.Χ.Α. 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.

Β3 Μια οικονομική 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.Α. για την παρουσίαση χρηματοοικονομικών αναφορών. Συνεπώς, δεν είναι αναγκαίο να περιλαμβάνονται οι συνενωμένες οικονομικές οντότητες ως μέρος των ίδιων ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων ώστε η συνένωση αυτή να θεωρείται ότι περιλαμβάνει οικονομικές οντότητες που τελούν υπό κοινό έλεγχο.

Β4 Η έκταση των μειοψηφικών συμμετοχών σε κάθε μια συνενωμένη οικονομική οντότητα πριν και μετά τη συνένωση επιχειρήσεων είναι άσχετη στον καθορισμό κατά πόσο η συνένωση αφορά οικονομικές οντότητες που τελούν υπό κοινό έλεγχο. Ομοίως, το γεγονός ότι μία από τις συνενωμένες οικονομικές οντότητες είναι θυγατρική που έχει εξαιρεθεί από τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις είναι άσχετο όσον αφορά τον καθορισμό κατά πόσο η συνένωση αφορά οικονομικές οντότητες τελούσες υπό κοινό έλεγχο.

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΜΙΑΣ ΣΥΝΕΝΩΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ (ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΥ 3)

Β5 Το παρόν Δ.Π.Χ.Α. ορίζει μια συνένωση επιχειρήσεων ως μια συναλλαγή ή άλλο γεγονός με το οποίο ένας αποκτών αναλαμβάνει τον έλεγχο μιας ή περισσοτέρων επιχειρήσεων. Ένας αποκτών μπορεί να αναλάβει τον έλεγχο ενός αποκτώμενου με διάφορους τρόπους, για παράδειγμα:

α) με τη μεταβίβαση μετρητών, ταμιακών ισοδύναμων ή άλλων περιουσιακών στοιχείων (συμπεριλαμβανομένων των καθαρών περιουσιακών στοιχείων που αποτελούν μια επιχείρηση),

β) αναλαμβάνοντας υποχρεώσεις,

γ) εκδίδοντας συμμετοχικούς τίτλους,

δ) παρέχοντας περισσότερα από ένα είδος ανταλλάγματος, ή

ε) χωρίς τη μεταβίβαση ανταλλάγματος, συμπεριλαμβανομένης της περίπτωσης μόνο με σύμβαση (βλέπε παράγραφο 43).

Β6 Μια συνένωση επιχειρήσεων μπορεί να δομηθεί με πολλούς τρόπους, για νομικούς, φορολογικούς ή άλλους λόγους, που περιλαμβάνουν αλλά δεν περιορίζονται σε:

α) μία ή περισσότερες επιχειρήσεις καθίστανται θυγατρικές ενός αποκτώντος ή τα περιουσιακά στοιχεία μιας ή περισσοτέρων επιχειρήσεων συγχωνεύονται νομίμως εντός του αποκτώντος,

β) μία συνενούμενη οικονομική οντότητα μεταβιβάζει τα καθαρά της περιουσιακά στοιχεία, ή οι ιδιοκτήτες της μεταβιβάζουν τα συμμετοχικά τους δικαιώματα, σε άλλη οικονομική οντότητα ή τους ιδιοκτήτες της,

▼**M12**

γ) όλες οι συνενούμενες οικονομικές οντότητες μεταβιβάζουν τα καθαρά τους περιουσιακά στοιχεία, ή οι ιδιοκτήτες αυτών των οικονομικών οντοτήτων μεταβιβάζουν τα συμμετοχικά τους δικαιώματα σε νεοϊδρυθείσα οντότητα (η οποία ενίοτε αναφέρεται ως συναλλαγή συσπείρωσης (*roll-up*) ή συγκέντρωσης (*put-together*) ή

δ) μια ομάδα πρώην ιδιοκτητών μιας από τις συνενούμενες οικονομικές οντότητες αναλαμβάνει τον έλεγχο της συνενούμενης οικονομικής οντότητας.

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΜΙΑΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ (ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΥ 3)

B7 Μια επιχείρηση απαρτίζεται από εισροές και διαδικασίες που εφαρμόζονται επί αυτών των εισροών και έχουν τη δυνατότητα να δημιουργούν εκροές. Παρότι οι επιχειρήσεις συνήθως έχουν εκροές, οι εκροές δεν απαιτούνται ώστε μια ολοκληρωμένη ομάδα να θεωρείται επιχείρηση. Τα τρία στοιχεία μιας επιχείρησης ορίζονται ως ακολούθως:

α) **Εισροή:** Οποιοσδήποτε οικονομικός πόρος που δημιουργεί, ή έχει την ικανότητα να δημιουργεί, εκροές, όταν εφαρμόζονται σε αυτόν μία ή περισσότερες διαδικασίες. Παραδείγματα περιλαμβάνουν μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία (συμπεριλαμβανομένων των άυλων περιουσιακών στοιχείων ή των δικαιωμάτων να χρησιμοποιεί μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία), πνευματική ιδιοκτησία, την ικανότητα να αποκτά πρόσβαση στα απαραίτητα υλικά ή δικαιώματα και εργαζόμενους.

β) **Διαδικασία:** Οποιοδήποτε σύστημα, πρότυπο, πρωτόκολλο, συνθήκη ή κανόνας, τα οποία όταν εφαρμόζονται σε εισροή ή εισροές, δημιουργούν ή έχουν την ικανότητα να δημιουργούν εκροές. Στα παραδείγματα περιλαμβάνονται στρατηγικές διαδικασίες διοίκησης, λειτουργικές διαδικασίες και διαδικασίες διαχείρισης πόρων. Συνήθως οι διαδικασίες αυτές τεκμηριώνονται, ωστόσο ένα οργανωμένο εργατοδυναμικό, που κατέχει τις απαραίτητες εξειδικεύσεις και την εμπειρία, ακολουθώντας κανόνες και συνθήκες, μπορεί να παράσχει τις απαραίτητες διαδικασίες οι οποίες γίνεται να εφαρμοστούν σε εισροές για τη δημιουργία εκροών. (Η λογιστική, η τιμολόγηση, η μισθοδοσία και άλλα διοικητικά συστήματα, δεν είναι κατά κανόνα διαδικασίες που χρησιμοποιούνται για τη δημιουργία εκροών).

γ) **Εκροή:** Το αποτέλεσμα εισροών και διαδικασιών που εφαρμόζονται σε αυτές τις εισροές, που έχουν την ικανότητα να παράσχουν απόδοση με τη μορφή των μερισμάτων, χαμηλότερο κόστος ή άλλα οικονομικά οφέλη απευθείας στους επενδυτές ή άλλους ιδιοκτήτες, μέλη ή συμμετέχοντες.

B8 Για να μπορεί να καθοδηγείται και να διευθύνεται για τους προσδιοριζόμενους σκοπούς, ένα ολοκληρωμένο σύνολο δραστηριοτήτων απαιτεί δύο βασικά στοιχεία - εισροές και διαδικασίες που εφαρμόζονται σε αυτές τις εισροές, που μαζί χρησιμοποιούνται ή θα χρησιμοποιηθούν για τη δημιουργία εκροών. Ωστόσο, μια επιχείρηση δεν χρειάζεται να περιλαμβάνει όλες τις εισροές ή τις διαδικασίες που χρησιμοποίησε ο πωλητής εάν τα μέλη της αγοράς έχουν την ικανότητα να αποκτήσουν την επιχείρηση και να συνεχίσουν να παράγουν εκροές, για παράδειγμα, ενσωματώνοντας την επιχείρηση με τις δικές τους εισροές και εκροές.

▼M12

Β9 Η φύση των στοιχείων μιας επιχείρησης διαφέρει ως προς τον κλάδο και τη δομή των λειτουργιών (δραστηριότητες) μιας οικονομικής οντότητας, που συμπεριλαμβάνει το στάδιο ανάπτυξης της οικονομικής οντότητας. Καθιερωμένες επιχειρήσεις συχνά έχουν πολλά διαφορετικά είδη εισροών, διαδικασιών και εκροών, ενώ νέες επιχειρήσεις συχνά έχουν λίγες εισροές και διαδικασίες και ενίοτε μόνη μία εκροή (προϊόν). Σχεδόν όλες οι επιχειρήσεις επίσης έχουν υποχρεώσεις, όμως μια επιχείρηση δεν είναι απαραίτητο να έχει υποχρεώσεις.

Β10 Ένα ολοκληρωμένο σύνολο δραστηριοτήτων και περιουσιακών στοιχείων στο στάδιο της ανάπτυξης μπορεί να μην έχει εκροές. Εάν δεν έχει, ο αποκτών θα πρέπει να εξετάσει άλλους παράγοντες για να προσδιορίσει εάν το σύνολο είναι επιχείρηση. Οι παράγοντες αυτοί περιλαμβάνουν αλλά δεν περιορίζονται στα εάν το σύνολο:

α) έχει ξεκινήσει σχεδιασμένες κύριες δραστηριότητες,

β) έχει εργαζόμενους, πνευματική ιδιοκτησία και άλλες εισροές και διαδικασίες που θα μπορούσαν να εφαρμόζονται σε αυτές τις εισροές,

γ) ακολουθεί σχέδιο για την παραγωγή εκροών και

δ) θα μπορέσει να αποκτήσει πρόσβαση σε πελάτες που θα αγοράσουν τις εκροές.

Δεν είναι απαραίτητο όλοι αυτοί οι παράγοντες να ισχύουν για ένα συγκεκριμένο σύνολο δραστηριοτήτων και περιουσιακών στοιχείων στο στάδιο της ανάπτυξης για να χαρακτηρίζονται επιχείρηση.

Β11 Ο προσδιορισμός συγκεκριμένου συνόλου περιουσιακών στοιχείων και δραστηριοτήτων ως επιχείρηση θα πρέπει να βασίζεται στο εάν το ολοκληρωμένο σύνολο έχει τη δυνατότητα να καθοδηγείται και να διευθύνεται ως επιχείρηση από μέλος της αγοράς. Έτσι, κατά την αξιολόγηση του ενδεχομένου ένα σύνολο να είναι επιχείρηση, δεν έχει σημασία εάν ένας πωλητής λειτουργούσε μια επιχείρηση ή εάν ο αποκτών σκοπεύει να λειτουργήσει το σύνολο ως επιχείρηση.

Β12 Εν απουσία αποδείξεων περί του αντιθέτου, ένα συγκεκριμένο σύνολο περιουσιακών στοιχείων και δραστηριοτήτων που συμπεριλαμβάνει υπεραξία θα θεωρείται επιχείρηση. Ωστόσο, μια επιχείρηση δεν χρειάζεται να έχει υπεραξία.

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΤΟΥ ΑΠΟΚΤΩΝΤΟΣ (ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΠΑΡΑΓΡΑΦΩΝ 6 ΚΑΙ 7)

▼M32

Β13 Οι οδηγίες του ΔΠΧΑ 10 *Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις* θα χρησιμοποιούνται για την αναγνώριση του αποκτώντος — της οικονομικής οντότητας που αποκτά τον έλεγχο του αποκτώμενου. Εάν έχει πραγματοποιηθεί μια συνένωση επιχειρήσεων αλλά η εφαρμογή των οδηγιών του ΔΠΧΑ 10 δεν δηλώνει καθαρά ποια από τις συνεννοούμενες οικονομικές οντότητες είναι ο αποκτών, τότε θα ληφθούν υπόψη τα κριτήρια των παραγράφων Β14-Β18 για να γίνει ο προσδιορισμός.

▼M12

Β14 Σε μία συνένωση επιχειρήσεων πραγματοποιημένη κυρίως με τη μεταφορά μετρητών ή άλλων περιουσιακών στοιχείων ή με την ανάληψη υποχρεώσεων, ο αποκτών είναι συνήθως η οικονομική οντότητα που μεταβιβάζει τα μετρητά ή άλλα περιουσιακά στοιχεία, ή αναλαμβάνει τις υποχρεώσεις.

▼**M12**

B15 Σε μία συνένωση επιχειρήσεων πραγματοποιούμενη κυρίως μέσω ανταλλαγής συμμετοχικών τίτλων, ο αποκτών είναι συνήθως η οικονομική οντότητα που εκδίδει συμμετοχικούς τίτλους της. Ωστόσο, σε κάποιες συνενώσεις επιχειρήσεων, γνωστές ως «ανάστροφες αποκτήσεις», η εκδίδουσα οντότητα είναι ο αποκτώμενος. Οι παράγραφοι B19-B27 παρέχουν οδηγίες για τη λογιστική αντιμετώπιση των ανάστροφων αποκτήσεων. Άλλα σχετικά γεγονότα ή συνθήκες θα εξετάζονται επίσης για την αναγνώριση του αποκτώντος σε μια συνένωση επιχειρήσεων πραγματοποιούμενη μέσω ανταλλαγής συμμετοχικών τίτλων, και θα συμπεριλαμβάνουν:

α) *τα σχετικά δικαιώματα ψήφου στη συγχωνευμένη οικονομική οντότητα μετά τη συνένωση επιχειρήσεων* — Ο αποκτών είναι συνήθως η συνενούμενη οντότητα της οποίας οι ιδιοκτήτες κρατούν ή λαμβάνουν το μεγαλύτερο μερίδιο από τα δικαιώματα ψήφου στη συγχωνευμένη οντότητα. Προσδιορίζοντας ποια ομάδα ιδιοκτητών κρατά ή λαμβάνει το μεγαλύτερο μερίδιο των δικαιωμάτων ψήφου, μια οικονομική οντότητα θα εξετάζει την ύπαρξη τυχόν ασυνήθιστων ή ειδικών ρυθμίσεων ψήφου και δικαιωμάτων προαίρεσης, δικαιωμάτων αγοράς μετοχών ή μετατρέψιμων τίτλων.

β) *η ύπαρξη εκτεταμένου μειοψηφικού δικαιώματος ψήφου στη συγχωνευμένη οικονομική οντότητα εάν δεν υπάρχει άλλος ιδιοκτήτης ή οργανωμένη ομάδα ιδιοκτητών με σημαντικό δικαίωμα ψήφου* — Ο αποκτών είναι συνήθως η συνενωμένη οικονομική οντότητα της οποίας ο μοναδικός ιδιοκτήτης ή οργανωμένη ομάδα ιδιοκτητών κρατά το μεγαλύτερο μειοψηφικό δικαίωμα ψήφου στη συνενωμένη οικονομική οντότητα.

γ) *η σύνθεση του διοικητικού σώματος της συνενωμένης οικονομικής οντότητας* — Ο αποκτών είναι συνήθως η συνενωμένη οικονομική οντότητα της οποίας οι ιδιοκτήτες έχουν την ικανότητα να εκλέξουν ή να διορίσουν ή να παύσουν μια πλειοψηφία μελών του διοικητικού σώματος της συνενωμένης οικονομικής οντότητας.

δ) *η σύνθεση του διοικητικού σώματος της συνενωμένης οικονομικής οντότητας* — Ο αποκτών είναι συνήθως η συνενωμένη οικονομική οντότητα της οποίας η (πρώην) διοίκηση υπερισχύει της διοίκησης της συνενωμένης οικονομικής οντότητας.

ε) *οι όροι ανταλλαγής των συμμετοχικών δικαιωμάτων* — Ο αποκτών είναι συνήθως η οικονομική ενότητα που συνενώθηκε και καταβάλλει ένα πρόσθετο ποσό της προ της συνένωσης εύλογης αξίας των συμμετοχικών δικαιωμάτων της άλλης συνενούμενης οικονομικής οντότητας ή των άλλων συνενούμενων οικονομικών οντοτήτων.

B16 Ο αποκτών είναι συνήθως η συνενούμενη οικονομική οντότητα της οποίας το σχετικό μέγεθος (που επιμετράται για παράδειγμα σε περιουσιακά στοιχεία, έσοδα ή κέρδος) είναι σημαντικά μεγαλύτερο από αυτά των άλλων συνενούμενων οικονομικών οντοτήτων.

B17 Σε μια συνένωση επιχειρήσεων, όπου εμπλέκονται περισσότερες από δύο οικονομικές οντότητες, ο αποκτών θα περιλαμβάνει μεταξύ άλλων μια εκτίμηση για το ποια από τις συνενούμενες οικονομικές οντότητες ξεκίνησε τη συνένωση, καθώς και το σχετικό μέγεθος των οικονομικών οντοτήτων που συνενώνονται.

B18 Μια νέα οικονομική οντότητα που σχηματίζεται για να πραγματοποιήσει μια συνένωση επιχειρήσεων, δεν είναι απαραίτητα ο αποκτών. Όταν δημιουργείται νέα οικονομική οντότητα για να εκδώσει συμμετοχικούς τίτλους για την πραγματοποίηση μιας συνένωσης επιχειρήσεων, μία από τις συνενωμένες οικονομικές οντότητες που προϋπήρχε της συνένωσης των επιχειρήσεων θα αναγνωριστεί ως ο αποκτών εφαρμόζοντας τις οδηγίες των παραγράφων B13-B17. Αντίθετα, μια νέα οικονομική οντότητα που μεταβιβάζει μετρητά ή άλλα περιουσιακά στοιχεία ή αναλαμβάνει υποχρεώσεις ως αντάλλαγμα, μπορεί να είναι ο αποκτών.

▼M12

ΑΝΑΣΤΡΟΦΕΣ ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ

Β19 Μία ανάστροφη απόκτηση λαμβάνει χώρα όταν η οικονομική οντότητα που εκδίδει τίτλους (ο κατά νόμο αποκτών) αναγνωρίζεται ως ο αποκτώμενος για λογιστικούς σκοπούς, με βάση τις οδηγίες των παραγράφων Β13-Β18. Η οικονομική οντότητα της οποίας τα συμμετοχικά δικαιώματα αποκτώνται (ο κατά νόμο αποκτών), πρέπει να είναι ο αποκτών για λογιστικούς σκοπούς, για να θεωρηθεί ανάστροφη απόκτηση η συναλλαγή. Για παράδειγμα, ανάστροφες αποκτήσεις λαμβάνουν ενίοτε χώρα όταν μια οικονομική οντότητα που λειτουργεί ιδιωτικά επιθυμεί να καταστεί δημοσίου ενδιαφέροντος οικονομική οντότητα, αλλά δεν επιθυμεί να εισάγει τις μετοχές της σε χρηματιστήριο. Για να το επιτύχει αυτό, η ιδιωτική οικονομική οντότητα θα κανονίσει με μια δημοσίου ενδιαφέροντος οντότητα να αποκτήσει τα συμμετοχικά της δικαιώματα σε αντάλλαγμα των συμμετοχικών δικαιωμάτων της δημοσίου ενδιαφέροντος ς οντότητας. Στο παρόν παράδειγμα, η δημοσίου ενδιαφέροντος οντότητα είναι ο **κατά νόμο αποκτών**, επειδή εξέδωσε τα συμμετοχικά της δικαιώματα και η ιδιωτική οντότητα είναι ο **κατά νόμο αποκτώμενος**, επειδή τα συμμετοχικά του δικαιώματα αποκτήθηκαν. Ωστόσο, η εφαρμογή των οδηγιών των παραγράφων Β13-Β18 έχει ως αποτέλεσμα την αναγνώριση:

α) της δημοσίου ενδιαφέροντος οντότητας ως **αποκτώμενου** για λογιστικούς σκοπούς (ο λογιστικά αποκτώμενος), και

β) η ιδιωτική οντότητα ως ο **αποκτών** για λογιστικούς σκοπούς (ο λογιστικά αποκτών).

Ο λογιστικά αποκτώμενος πρέπει να πληροί τον ορισμό της επιχείρησης ώστε η συναλλαγή να λογιστικοποιηθεί ως ανάστροφη απόκτηση και ισχύουν όλες οι αρχές αναγνώρισης και επιμέτρησης του παρόντος Δ.Π.Χ.Α., συμπεριλαμβανομένης και της απαίτησης για αναγνώριση υπεραξίας.

Επιμέτρηση του μεταβιβασθέντος ανταλλάγματος.

Β20 Σε μια ανάστροφη απόκτηση, ο λογιστικά αποκτών συνήθως δεν καταβάλει αντάλλαγμα για τον αποκτώμενο. Αντί για αυτό, ο λογιστικά αποκτώμενος, συνήθως εκδίδει τις μετοχές στους ιδιοκτήτες του λογιστικά αποκτώντος. Κατά συνέπεια, η εύλογη αξία κατά την ημερομηνία απόκτησης του ανταλλάγματος που μεταβιβάζεται από τον λογιστικά αποκτώντα για τη συμμετοχή του στον λογιστικά αποκτώμενο, βασίζεται στον αριθμό των συμμετοχικών τίτλων που η νόμιμη θυγατρική θα είχε υποχρεωθεί να εκδώσει για να δώσει στους ιδιοκτήτες της νόμιμης μητρικής το ίδιο ποσοστό συμμετοχικών δικαιωμάτων στη συνενωμένη οικονομική οντότητα που προκύπτει από την ανάστροφη απόκτηση. Η εύλογη αξία του αριθμού των συμμετοχικών δικαιωμάτων υπολογισμένη με αυτόν τον τρόπο μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως η εύλογη αξία του μεταβιβασθέντος τιμήματος εις αντάλλαγμα για τον αποκτώμενο.

Κατάρτιση και παρουσίαση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων

Β21 Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται μετά από μία ανάστροφη απόκτηση εκδίδονται με την ονομασία της νόμιμης μητρικής εταιρείας (ο λογιστικά αποκτώμενος), αλλά περιγράφονται στις σημειώσεις ως η συνέχεια των οικονομικών καταστάσεων της νόμιμης θυγατρικής (ο λογιστικά αποκτών), με μία προσαρμογή που έγκειται στο να αναπροσαρμοστεί αναδρομικά το νόμιμο κεφάλαιο του λογιστικά αποκτώντος, ώστε να αντικατοπτρίζει το νόμιμο κεφάλαιο του λογιστικά αποκτώμενου. Η αναπροσαρμογή αυτή απαιτείται για να αντικατοπτρίζει το κεφάλαιο της νόμιμης μητρικής εταιρείας (του λογιστικά αποκτώμενου). Η συγκριτική πληροφόρηση που παρουσιάζεται σε αυτές τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις επίσης αναπροσαρμόζεται αναδρομικά για να αντικατοπτρίζει το νόμιμο κεφάλαιο της νόμιμης μητρικής εταιρείας (του λογιστικά αποκτώμενου).

▼M33

Β22 Δεδομένου ότι οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις αντιπροσωπεύουν τη συνέχεια των οικονομικών καταστάσεων της θυγατρικής, εκτός από την κεφαλαιακή της δομή, οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις αντανακλούν:

▼M12

α) τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις της νόμιμης θυγατρικής (του λογιστικά αποκτώντος) αναγνωρισμένα και επιμετρημένα στην προ ενώσεως λογιστική αξία.

β) τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις της νόμιμης μητρικής εταιρείας (του λογιστικά αποκτώμενου) που αναγνωρίζονται και επιμετρώνται σύμφωνα με το παρόν Δ.Π.Χ.Α.

γ) τα κέρδη εις νέον και άλλα υπόλοιπα των ιδίων κεφαλαίων της νόμιμης θυγατρικής (του λογιστικά αποκτώντος) **πριν** τη συνένωση των επιχειρήσεων.

►M33 δ) το ποσό που αναγνωρίζεται ως εκδοθείσες εταιρικές συμμετοχές στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που προσδιορίζεται μέσω της προσθήκης των εκδοθεισών συμμετοχών στο εταιρικό κεφάλαιο της θυγατρικής (του λογιστικού αποκτώντος) που βρίσκονταν σε κυκλοφορία αμέσως πριν από την συνένωση επιχειρήσεων στην εύλογη αξία της μητρικής (του λογιστικού αποκτώμενου). ◄ Ωστόσο, η μετοχική δομή (δηλαδή ο αριθμός και ο τύπος των εκδιδόμενων συμμετοχικών δικαιωμάτων) αντανακλά τη μετοχική δομή της νόμιμης μητρικής εταιρείας (τον λογιστικά αποκτώμενο), περιλαμβανομένων των συμμετοχικών δικαιωμάτων που εκδόθηκαν από τη νόμιμη μητρική για την πραγματοποίηση της συνένωσης. Συνεπώς, η μετοχική δομή της νόμιμης θυγατρικής (του λογιστικά αποκτώντος) επαναδιατυπώνεται χρησιμοποιώντας τη σχέση ανταλλαγής που καθορίστηκε στη σύμβαση απόκτησης ώστε να αντανακλά τον αριθμό των μετοχών της νόμιμης μητρικής εταιρείας (του λογιστικά αποκτώμενου) που εκδόθηκαν στην ανάστροφη απόκτηση.

ε) το αναλογικό ποσοστό της μη ελέγχουσας συμμετοχής των προ συνενώσεως λογιστικών αξιών των κερδών εις νέον και άλλων συμμετοχικών δικαιωμάτων της νόμιμης θυγατρικής (του λογιστικά αποκτώντος), σύμφωνα με τις παραγράφους Β23 και Β24.

Μη ελέγχουσες συμμετοχές

Β23 Σε μια ανάστροφη απόκτηση, κάποιοι από τους ιδιοκτήτες του νομικά αποκτώμενου (του λογιστικά αποκτώντος) ενδέχεται να μην ανταλλάξουν τα συμμετοχικά τους δικαιώματα με τα συμμετοχικά δικαιώματα της νομικά μητρικής εταιρείας (του λογιστικά αποκτώμενου). Οι ιδιοκτήτες αυτοί αντιμετωπίζονται ως μη ελέγχουσες συμμετοχές στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις μετά την ανάστροφη απόκτηση. Αυτό συμβαίνει διότι οι ιδιοκτήτες του νόμιμου αποκτώμενου που δεν ανταλλάσσουν τα συμμετοχικά τους δικαιώματα για συμμετοχικά δικαιώματα του νομίμου αποκτώντος έχουν δικαιώματα μόνο στα αποτελέσματα και τα καθαρά περιουσιακά στοιχεία του κατά νόμο αποκτώμενου - όχι στα αποτελέσματα και τα καθαρά περιουσιακά στοιχεία της συνενωμένης οικονομικής οντότητας. Αντίθετα, παρότι ο κατά νόμο αποκτών είναι ο αποκτώμενος για λογιστικούς σκοπούς, οι ιδιοκτήτες του κατά νόμο αποκτώντος έχουν δικαίωμα στα αποτελέσματα και τα καθαρά περιουσιακά στοιχεία της συνενωμένης οικονομικής οντότητας.

Β24 Τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις του κατά νόμο αποκτώμενου επιμετρώνται και αναγνωρίζονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις στις προ συνενώσεως λογιστικές τους αξίες (βλέπε παράγραφο Β22(α)). Συνεπώς, σε μια ανάστροφη απόκτηση, η μη ελέγχουσα συμμετοχή αντανακλά την αναλογία της συμμετοχής των των μετόχων που δεν ασκούν τον έλεγχο στις προ συνενώσεως λογιστικές αξίες των καθαρών περιουσιακών στοιχείων του νόμιμα αποκτώμενου, ακόμα και αν οι μη ελέγχουσες συμμετοχές σε άλλες αποκτήσεις επιμετρώνται στην εύλογή αξία τους κατά την ημερομηνία της απόκτησης.

▼M12

Κέρδη ανά μετοχή

Β25 Όπως σημειώνεται στην παράγραφο Β22(δ), η μετοχική δομή στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται μετά από μια ανάστροφη απόκτηση αντανακλά τη μετοχική δομή του κατά νόμο αποκτώντος (ο λογιστικά αποκτώμενος), περιλαμβανομένων των συμμετοχικών δικαιωμάτων που εκδόθηκαν από τον κατά νόμο αποκτώντα για την πραγματοποίηση της συνένωσης.

Β26 Για τον υπολογισμό του μέσου σταθμισμένου αριθμού κοινών μετοχών σε κυκλοφορία (του παρονομαστή των κερδών ανά μετοχή) κατά τη διάρκεια της περιόδου στην οποία λαμβάνει χώρα η ανάστροφη απόκτηση:

α) ο αριθμός των κοινών μετοχών σε κυκλοφορία από την αρχή αυτής της περιόδου μέχρι την ημερομηνία της απόκτησης θα υπολογίζεται με βάση τον σταθμισμένο αριθμό κοινών μετοχών του κατά νόμο αποκτώμενου (του λογιστικά αποκτώντος) σε κυκλοφορία κατά τη διάρκεια της περιόδου πολλαπλασιαζόμενες με τη σχέση ανταλλαγής που καθορίστηκε στη σύμβαση συγχώνευσης, 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 του κατά νόμο αποκτώντος (του λογιστικά αποκτώμενου) σε κυκλοφορία κατά τη διάρκεια εκείνης της περιόδου.

Β27 Τα βασικά κέρδη ανά μετοχή για κάθε συγκρίσιμη περίοδο πριν την ημερομηνία της απόκτησης που παρουσιάζεται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις μετά από μια ανάστροφη απόκτηση θα υπολογίζεται με τη διαίρεση:

α) του κέρδους ή της ζημίας του κατά νόμο αποκτηθέντος που αναλογεί σε κατόχους κοινών μετοχών σε κάθε μια εκ των περιόδων αυτών με

β) τον ιστορικό σταθμισμένο μέσο αριθμό κοινών μετοχών του κατά νόμον αποκτηθέντος σε κυκλοφορία πολλαπλασιασμένο με τη σχέση ανταλλαγής που καθορίστηκε στη σύμβαση απόκτησης.

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΣΥΓΚΕΚΡΙΜΕΝΩΝ ΑΠΟΚΤΗΘΕΝΤΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΚΑΙ ΑΝΑΛΗΦΘΕΙΣΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ (ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΠΑΡΑΓΡΑΦΩΝ 10-13)

▼M54

_____

Β28 [Διαγράφηκε]

Β29 [Διαγράφηκε]

Β30 [Διαγράφηκε]

▼M12

Άυλα περιουσιακά στοιχεία

Β31 Ο αποκτών θα αναγνωρίζει, ξεχωριστά από την υπεραξία, τα αναγνωρίσιμα άυλα περιουσιακά στοιχεία, που αποκτήθηκαν σε μια συνένωση επιχειρήσεων. Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο είναι αναγνωρίσιμο εάν πληροί είτε το κριτήριο της διαχωρισιμότητας είτε το συμβατικό-νομικό κριτήριο.

▼M54

Β32 Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που πληροί το συμβατικό-νομικό κριτήριο αναγνωρίζεται ακόμα και αν το περιουσιακό στοιχείο δεν μεταβιβάζεται ή διαχωρίζεται από τον αποκτώμενο ή από άλλα δικαιώματα και δεσμεύσεις. Για παράδειγμα:

α) [διαγράφηκε]

▼**M12**

β) ένας αποκτώμενος κατέχει και λειτουργεί ένα εργοστάσιο πυρηνικής ενέργειας. Η άδεια λειτουργίας αυτής της εγκατάστασης παραγωγής ενέργειας, είναι ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που πληροί το συμβατικό-νομικό κριτήριο για αναγνώριση, ξεχωριστά από την υπεραξία, ακόμα και αν ο αποκτώμενος δεν μπορεί να την πωλήσει ή να τη μεταβιβάσει ξεχωριστά από την εγκατάσταση παραγωγής ενέργειας. Ένας αποκτών μπορεί να αναγνωρίζει την εύλογη αξία της άδειας λειτουργίας και την εύλογη αξία της εγκατάστασης παραγωγής ενέργειας ως ένα περιουσιακό στοιχείο για σκοπούς χρηματοοικονομικής αναφοράς, εάν οι ωφέλιμες ζωές αυτών των περιουσιακών στοιχείων είναι παρόμοιες.

γ) ένας αποκτώμενος κατέχει μια ευρεσιτεχνία. Έχει δώσει την άδεια αυτής της ευρεσιτεχνίας σε άλλους για αποκλειστική χρήση εκτός της εγχώριας αγοράς, λαμβάνοντας σε αντάλλαγμα συγκεκριμένο ποσοστό μελλοντικού εσόδου από την αλλοδαπή. Και η τεχνολογική ευρεσιτεχνία και η σχετική σύμβαση παραχώρησης δικαιωμάτων πληρούν το συμβατικό-νομικό κριτήριο για αναγνώριση ξεχωριστά από την υπεραξία, ακόμα και αν η πώληση ή ανταλλαγή της ευρεσιτεχνίας και της σχετικής σύμβαση παραχώρησης δικαιωμάτων χωριστά δεν θα είχε πρακτική εφαρμογή.

B33 Το κριτήριο της διαχωρισιμότητας σημαίνει ότι ένα αποκτηθέν άυλο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να διαχωριστεί ή να διαιρεθεί από τον αποκτώμενο και να πωληθεί, μεταβιβαστεί, παραχωρηθεί, ενοικιαστεί ή ανταλλαγεί είτε μεμονωμένα είτε σε συνδυασμό με σχετικό συμβόλαιο, αναγνωριζόμενο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση. Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο το οποίο ο αποκτών θα μπορούσε να πωλήσει, παραχωρήσει ή να ανταλλάξει για κάτι άλλο αξίας πληροί το κριτήριο της διαχωρισιμότητας ακόμη και αν ο αποκτών δεν σκοπεύει να το πωλήσει, παραχωρήσει ή άλλως ανταλλάξει. Ένα αποκτηθέν άυλο περιουσιακό στοιχείο πληροί το κριτήριο της διαχωρισιμότητας εάν υπάρχουν αποδεδειγμένες πράξεις συναλλαγών για αυτόν τον τύπο περιουσιακού στοιχείου ή ενός περιουσιακού στοιχείου συναφούς τύπου, ακόμα και εάν αυτές οι συναλλαγές είναι σποραδικές και ασχέτως εάν ο αποκτών εμπλέκεται σε αυτές. Για παράδειγμα, κατάλογοι πελατών και συνδρομητών παραχωρούνται συχνά και πληρούν το κριτήριο της διαχωρισιμότητας. Ακόμα και εάν ένας αποκτώμενος πιστεύει ότι οι δικοί του κατάλογοι πελατών έχουν διαφορετικά χαρακτηριστικά από άλλους καταλόγους πελατών, το γεγονός ότι κατάλογοι πελατών συχνά παραχωρούνται, γενικώς σημαίνει ότι ο αποκτηθείς κατάλογος πελατών πληροί το κριτήριο της διαχωρισιμότητας. Ωστόσο, ένας κατάλογος πελατών που αποκτήθηκε σε μια συνένωση επιχειρήσεων δεν θα πληρούσε το κριτήριο της διαχωρισιμότητας, εάν οι όροι της εμπιστευτικότητας ή άλλες συμβάσεις απαγορεύουν σε μια οικονομική οντότητα να πωλεί, παραχωρεί ή άλλως ανταλλάσσει πληροφορίες για τους πελάτες της.

B34 Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που δεν διαχωρίζεται ατομικά από τον αποκτώμενο ή τη συνενωμένη οικονομική οντότητα πληροί το κριτήριο της διαχωρισιμότητας εάν διαχωρίζεται σε συνδυασμό με σχετική σύμβαση, αναγνωριζόμενο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση. Για παράδειγμα:

α) μέλη της αγοράς ανταλλάσσουν υποχρεώσεις από καταθέσεις και συναφή άυλα περιουσιακά στοιχεία που αφορούν τη σχέση με τον καταθέτη σε παρατηρήσιμες συναλλαγές ανταλλαγής. Συνεπώς, ο αποκτών πρέπει να αναγνωρίζει το άυλο περιουσιακό στοιχείο που αφορά τη σχέση με τον καταθέτη ξεχωριστά από την υπεραξία.

β) ένας αποκτώμενος κατέχει ένα εμπορικό σήμα κατατεθέν και τεκμηριωμένες τεχνικές γνώσεις μη κατοχυρωμένες με δίπλωμα ευρεσιτεχνίας που χρησιμοποιούνται για την κατασκευή του προϊόντος με σήμα κατατεθέν. Για τη μεταβίβαση της ιδιοκτησίας ενός εμπορικού σήματος, ο ιδιοκτήτης επίσης υποχρεούται να μεταβιβάσει ό,τι άλλο είναι απαραίτητο ώστε ο νέος ιδιοκτήτης να παράγει ένα προϊόν ή μια υπηρεσία που δεν ξεχωρίζει από αυτό του προηγούμενου ιδιοκτήτη. Επειδή οι τεχνικές γνώσεις που δεν είναι κατοχυρωμένες με δίπλωμα ευρεσιτεχνίας πρέπει να διαχωριστούν από τον αποκτώμενο ή τη συνενωμένη οικονομική οντότητα και να πωληθούν εάν πωληθεί το σχετικό εμπορικό σήμα, το κριτήριο της διαχωρισιμότητας πληρούται.

▼**M12**

Επαναποκτηθέντα δικαιώματα

Β35 Ως μέρος μιας συνένωσης επιχειρήσεων, ένας αποκτών μπορεί να επαναποκτήσει ένα δικαίωμα που είχε προηγουμένως παραχωρήσει στον αποκτώμενο για να χρησιμοποιήσει ένα ή περισσότερα από τα αναγνωρισμένα ή μη αναγνωρισμένα περιουσιακά στοιχεία του αποκτώντος. Παραδείγματα τέτοιων δικαιωμάτων περιλαμβάνουν ένα δικαίωμα χρήσης της εμπορικής επωνυμίας του αποκτώντος βάσει σύμβασης δικαιόχρησης ή ένα δικαίωμα χρήσης της τεχνολογίας του αποκτώντος βάσει σύμβασης παραχώρησης δικαιώματος. Ένα επαναποκτηθέν δικαίωμα είναι αναγνωριζόμενο άυλο περιουσιακό στοιχείο, το οποίο ο αποκτών αναγνωρίζει ξεχωριστά από υπεραξία. Η παράγραφος 29 παρέχει οδηγίες για την επιμέτρηση ενός επαναποκτηθέντος δικαιώματος και η παράγραφος 55 παρέχει οδηγίες για τη μεταγενέστερη λογιστικοποίηση ενός επαναποκτηθέντος δικαιώματος.

Β36 Εάν οι όροι της σύμβασης από την οποία προκύπτει ένα επαναποκτηθέν δικαίωμα είναι ευνοϊκοί ή όχι σε σχέση με τους όρους των τρεχόντων συναλλαγών στην αγορά, για τα ίδια ή παρόμοια είδη, ο αποκτών θα αναγνωρίζει συμψηφισμό κέρδους ή ζημίας. Η παράγραφος Β52 παρέχει οδηγίες για την επιμέτρηση αυτού του συμψηφισμού κέρδους ή ζημίας.

Συγκεντρωμένο εργατικό δυναμικό και άλλα μη αναγνωρίσιμα στοιχεία

Β37 Ο αποκτών συναθροίζει στην υπεραξία την αξία ενός αποκτηθέντος άυλου περιουσιακού στοιχείου που δεν αναγνωρίζεται από την ημερομηνία της απόκτησης. Για παράδειγμα, ένας αποκτών μπορεί να αποδώσει αξία στην ύπαρξη ενός συγκεντρωμένου εργατοδυναμικού, που είναι η υπάρχουσα συγκέντρωση των εργαζομένων που επιτρέπει στον αποκτώντα να συνεχίζει να λειτουργεί μια αποκτηθείσα επιχείρηση από την ημερομηνία της απόκτησης. Ένα συγκεντρωμένο εργατοδυναμικό δεν αντιπροσωπεύει το πνευματικό κεφάλαιο του εξειδικευμένου εργατικού δυναμικού — τη (συχνά εξειδικευμένη) γνώση και εμπειρία που οι εργαζόμενοι ενός αποκτώμενου φέρνουν στην εργασία τους. Επειδή το συγκεντρωμένο εργατικό δυναμικό δεν είναι ένα εξατομικεύσιμο περιουσιακό στοιχείο προς αναγνώριση ξεχωριστά από την υπεραξία, τυχόν αξία που του αποδίδεται, συναθροίζεται στην υπεραξία.

Β38 Ο αποκτών επίσης συναθροίζει στην υπεραξία τυχόν αξία που αποδίδεται στα στοιχεία που δεν χαρακτηρίζονται ως περιουσιακά στοιχεία κατά την ημερομηνία της απόκτησης. Για παράδειγμα, ο αποκτών μπορεί να αποδώσει αξία σε εν δυνάμει συμβάσεις για τις οποίες ο αποκτώμενος βρίσκεται σε διαπραγματεύσεις με μελλοντικούς πελάτες την ημερομηνία της απόκτησης. Επειδή αυτές οι εν δυνάμει συμβάσεις δεν είναι περιουσιακά στοιχεία κατά την ημερομηνία της απόκτησης, ο αποκτών δεν τις αναγνωρίζει ξεχωριστά από την υπεραξία. Ο αποκτών δεν πρέπει να επανακατατάσσει μεταγενέστερα την αξία αυτών των συμβάσεων από την υπεραξία για γεγονότα που λαμβάνουν χώρα μετά την ημερομηνία της απόκτησης. Ωστόσο, ο αποκτών πρέπει να αξιολογήσει τις καταστάσεις και τις συνθήκες που σχετίζονται με γεγονότα τα οποία λαμβάνουν χώρα μετά την απόκτηση για να προσδιορίσουν εάν υπήρχε ξεχωριστά αναγνωρίσιμο άυλο περιουσιακό στοιχείο κατά την ημερομηνία της απόκτησης.

Β39 Μετά από την αρχική αναγνώριση, ένας αποκτών λογιστικοποιεί άυλα περιουσιακά στοιχεία σε μια συνένωση επιχειρήσεων σύμφωνα με τις διατάξεις του Δ.Λ.Π. 38 *Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία*. Ωστόσο, όπως περιγράφεται στην παράγραφο 3 του Δ.Λ.Π. 38, η λογιστικοποίηση για κάποια αποκτηθέντα άυλα περιουσιακά στοιχεία μετά την αρχική αναγνώριση καθορίζεται από άλλα Δ.Π.Χ.Α.

►**M33** Β40 Τα κριτήρια αναγνωρισιμότητας προσδιορίζουν εάν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται ξεχωριστά από την υπεραξία. Ωστόσο, τα κριτήρια δεν παρέχουν οδηγίες για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου και δεν περιορίζουν τις υποθέσεις που χρησιμοποιούνται για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου. Για παράδειγμα, ο αποκτών θα λάμβανε υπόψη τις υποθέσεις που θα χρησιμοποιούσαν οι συμμετέχοντες στην αγορά κατά την αποτίμηση του άυλου περιουσιακού στοιχείου, όπως τις προσδοκίες σχετικά με μελλοντικές ανανεώσεις της σύμβασης, κατά την επιμέτρηση της εύλογης αξίας. ◄ Οι ανανεώσεις δεν είναι απαραίτητο να πληρούν

▼M12

τα κριτήρια αναγνωρισιμότητας. (Ωστόσο, βλέπε την παράγραφο 29, η οποία καθιερώνει μια εξαίρεση στην αρχή της επιμέτρησης της εύλογης αξίας για επαναποκτηθέντα δικαιώματα που αναγνωρίστηκαν σε μια συνένωση επιχειρήσεων.) Οι παράγραφοι 36 και 37 του Δ.Λ.Π. 38, παρέχουν οδηγίες για να προσδιορίζεται εάν τα άυλα περιουσιακά στοιχεία θα πρέπει να συνενώνονται σε μία λογιστική μονάδα με άλλα άυλα ή ενσώματα περιουσιακά στοιχεία.

ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΤΗΣ ΕΥΛΟΓΗΣ ΑΞΙΑΣ ΣΥΓΚΕΚΡΙΜΕΝΩΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΙΜΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΚΑΙ ΜΙΑΣ ΜΗ ΕΛΕΓΧΟΥΣΑΣ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗΣ ΣΕ ΕΝΑΝ ΑΠΟΚΤΩΜΕΝΟ (ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΠΑΡΑΓΡΑΦΩΝ 18 ΚΑΙ 19)

Περιουσιακά στοιχεία με αβέβαιες ταμιακές ροές (ξεχωριστοί λογαριασμοί πρόβλεψης)

▼M53

B41 Ο αποκτών δεν αναγνωρίζει χωριστούς λογαριασμούς πρόβλεψης από την ημερομηνία απόκτησης για περιουσιακά στοιχεία που αποκτήθηκαν σε μια συνένωση επιχειρήσεων και τα οποία επιμετρώνται στην εύλογη αξία κατά την ημερομηνία απόκτησης, διότι οι επιδράσεις της αβεβαιότητας όσον αφορά τις μελλοντικές ταμειακές ροές περιλαμβάνονται στην επιμέτρηση της εύλογης αξίας. Για παράδειγμα, επειδή το παρόν ΔΠΧΑ απαιτεί ο αποκτών να επιμετρά αποκτηθείσες απαιτήσεις, συμπεριλαμβανομένων δανείων, στην εύλογη αξία τους κατά την ημερομηνία απόκτησης για τη λογιστικοποίηση μιας συνένωσης επιχειρήσεων, ο αποκτών δεν αναγνωρίζει χωριστό λογαριασμό πρόβλεψης για τις συμβατικές ταμειακές ροές που θεωρούνται ανείσπρακτες κατά την εν λόγω ημερομηνία ή πρόβλεψη ζημίας για αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες.

▼M12

Περιουσιακά στοιχεία που εξαρτώνται από λειτουργικές μισθώσεις όπου ο αποκτώμενος είναι ο εκμισθωτής

▼M54

B42 Στην επιμέτρηση της εύλογης αξίας κατά την ημερομηνία απόκτησης ενός περιουσιακού στοιχείου, όπως ένα κτίριο ή δίπλωμα ευρεσιτεχνίας που τελεί υπό λειτουργική μίσθωση στην οποία ο αποκτώμενος είναι ο εκμισθωτής, ο αποκτών λαμβάνει υπόψη τους όρους της μίσθωσης. Ο αποκτών δεν αναγνωρίζει χωριστό περιουσιακό στοιχείο ή χωριστή υποχρέωση εάν οι όροι μιας λειτουργικής μίσθωσης είναι είτε ευνοϊκοί είτε μη ευνοϊκοί σε σύγκριση με τους όρους της αγοράς.

▼M12

Περιουσιακά στοιχεία τα οποία ο αποκτών σκοπεύει να μη χρησιμοποιήσει ή να χρησιμοποιήσει με ένα τρόπο που είναι διαφορετικός από αυτόν με τον οποίο θα τα χρησιμοποιούσαν άλλα μέλη της αγοράς

▼M33

B43 Για την προστασία της ανταγωνιστικής του θέσης ή για άλλους λόγους, ο αποκτών δύναται να μην προτίθεται να χρησιμοποιήσει ένα αποκτηθέν μη χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή να μην το χρησιμοποιήσει κατά το μέγιστο και βέλτιστο τρόπο. Για παράδειγμα, αυτό δύναται να ισχύει στην περίπτωση ενός αποκτηθέντος άυλου περιουσιακού στοιχείου έρευνας και ανάπτυξης που ο αποκτών σκοπεύει να χρησιμοποιήσει αμυντικά, αποτρέποντας τη χρήση του από άλλους. Μολαταύτα, ο αποκτών επιμετρά την εύλογη αξία του μη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου υποθέτοντας τη μέγιστη και βέλτιστη χρήση του από τους συμμετέχοντες στην αγορά σύμφωνα με την κατάλληλη βάση αποτίμησης αρχικά και κατά την επιμέτρηση της εύλογης αξίας μείον το κόστος διάθεσης για μεταγενέστερο έλεγχο απομείωσης της αξίας.

▼M12

Μη ελέγχουσες συμμετοχές σε έναν αποκτώμενο

▼M33

B44 Το παρόν ΔΠΧΑ επιτρέπει στον αποκτώντα να επιμετρήσει μια μη ελέγχουσα συμμετοχή στον αποκτώμενο στην εύλογη αξία της κατά την ημερομηνία απόκτησης. Ορισμένες φορές, ένας αποκτών θα είναι

▼M33

σε θέση να επιμετρήσει την εύλογη αξία μιας μη ελέγχουσας συμμετοχής κατά την ημερομηνία απόκτησης βάσει μιας επίσημης χρηματιστηριακής τιμής σε μια ενεργό αγορά για τα εταιρικά μερίδια (ήτοι αυτά που δεν είναι στην κατοχή του αποκτώντος). Σε άλλες καταστάσεις, ωστόσο, δεν θα υπάρχει διαθέσιμη επίσημη τιμή σε ενεργό αγορά για τα εταιρικά μερίδια. Στις καταστάσεις αυτές, ο αποκτών επιμετρά την εύλογη αξία της μη ελέγχουσας συμμετοχής χρησιμοποιώντας άλλες τεχνικές αποτίμησης.

B45 Οι εύλογες αξίες της συμμετοχής του αποκτώντος στον αποκτώμενο και της μη ελέγχουσας συμμετοχής ανά μερίδιο δύναται να διαφέρουν. Η κύρια διαφορά ενδεχομένως να είναι η ενσωμάτωση ενός υπερτιμήματος για την απόκτηση του ελέγχου στην ανά μερίδιο εύλογη αξία της συμμετοχής του αποκτώντος στον αποκτώμενο ή, αντιστρόφως, η ενσωμάτωση μιας έκπτωσης λόγω της απώλειας του ελέγχου (αποκαλούμενη επίσης έκπτωση μη ελέγχουσας συμμετοχής) στην ανά μερίδιο εύλογη αξία της μη ελέγχουσας συμμετοχής, εάν οι συμμετέχοντες στην αγορά θα λάμβαναν υπόψη το εν λόγω υπερτίμημα ή έκπτωση κατά την αποτίμηση της μη ελέγχουσας συμμετοχής.

▼M12

ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΥΠΕΡΑΞΙΑΣ Η ΚΕΡΔΟΥΣ ΑΠΟ ΜΙΑ ΑΓΟΡΑ ΕΥΚΑΙΡΙΑΣ

Επιμέτρηση της εύλογης αξίας κατά την ημερομηνία απόκτησης της συμμετοχής του αποκτώντος στον αποκτώμενο χρησιμοποιώντας τεχνικές εκτίμησης (εφαρμογή της παραγράφου 33)

▼M33

B46 Σε μια συνένωση επιχειρήσεων που επιτυγχάνεται χωρίς τη μεταβίβαση ανταλλάγματος, ο αποκτών πρέπει να υποκαταστήσει την εύλογη αξία της συμμετοχής του στον αποκτώμενο κατά την ημερομηνία απόκτησης με τη εύλογη αξία του ανταλλάγματος που μεταβιβάζεται κατά την ημερομηνία απόκτησης για την επιμέτρηση της υπεραξίας ή του κέρδους μιας αγοράς ευκαιρίας (βλ. παραγράφους 32-34).

▼M12

Ειδικοί παράγοντες στην εφαρμογή της μεθόδου απόκτησης σε συνενώσεις αμοιβαίων οντοτήτων (εφαρμογή παραγράφου 33)

B47 Όταν συνενώνονται δύο αμοιβαίες οντότητες, η εύλογη αξία των συμμετοχικών δικαιωμάτων ή των συμμετοχών των μελών στον αποκτώμενο (ή η εύλογη αξία του αποκτώμενου) μπορεί να επιμετράται με περισσότερη αξιοπιστία από την εύλογη αξία των συμμετοχών των μελών που μεταβιβάστηκαν από τον αποκτώντα. Σε αυτή την περίπτωση, η παράγραφος 33 απαιτεί ο αποκτών να προσδιορίζει το ποσό της υπεραξίας, χρησιμοποιώντας την εύλογη αξία της ημερομηνίας απόκτησης των συμμετοχικών δικαιωμάτων του αποκτώμενου αντί της εύλογης αξίας της ημερομηνίας απόκτησης των συμμετοχικών δικαιωμάτων που μεταφέρονται ως αντάλλαγμα. Επιπρόσθετα, ο αποκτών σε μια συνένωση αμοιβαίων οντοτήτων θα αναγνωρίζει τα καθαρά περιουσιακά στοιχεία του αποκτώμενου ως άμεση προσθήκη στο μετοχικό κεφάλαιο ή την καθαρή θέση στην κατάσταση οικονομικής θέσης, όχι ως προσθήκη στα κέρδη εις νέον, που συμφωνεί με τον τρόπο με τον οποίο άλλοι τύποι οικονομικών οντοτήτων εφαρμόζουν τη μέθοδο απόκτησης.

B48 Παρότι έχουν πολλές ομοιότητες με πολλές άλλες επιχειρήσεις, οι αμοιβαίες οντότητες έχουν διακριτά χαρακτηριστικά που ανακύπτουν κυρίως επειδή τα μέλη τους είναι και πελάτες και ιδιοκτήτες. Μέλη αμοιβαίων οντοτήτων γενικά αναμένουν να λάβουν οφέλη για τη συμμετοχή τους, συχνά με τη μορφή μειωμένων χρεώσεων για αγαθά και υπηρεσίες ή πελατειακά μερίσματα. Το μερίδιο των πελατειακών μερισμάτων που κατανέμεται σε κάθε μέλος συνήθως βασίζεται στον όγκο της δραστηριότητας που το μέλος πραγματοποίησε με την αμοιβαία οντότητα κατά τη διάρκεια του έτους.

▼M33

B49 Η επιμέτρηση της εύλογης αξίας μιας αμοιβαίας οντότητας θα πρέπει να περιλαμβάνει τις υποθέσεις που θα έκαναν οι συμμετέχοντες στην αγορά για τα μελλοντικά οφέλη για τα μέλη, καθώς και κάθε άλλη σχετική υπόθεση που θα έκαναν οι συμμετέχοντες στην αγορά σχετικά με την αμοιβαία οντότητα. Για παράδειγμα, δύναται να χρησιμοποιηθεί τεχνική παρούσας αξίας για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας μιας

▼**M33**

αμοιβαίας οντότητας. Οι ταμειακές ροές που χρησιμοποιούνται ως εισροές στο μοντέλο θα πρέπει να βασίζονται στις αναμενόμενες ταμειακές ροές της αμοιβαίας οντότητας, που είναι πιθανόν να αντανακλούν μειώσεις για τα οφέλη των μελών, όπως μειωμένες προμήθειες που χρεώνονται για αγαθά και υπηρεσίες.

▼**M12**

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΖΟΝΤΑΣ ΤΙ ΑΠΟΤΕΛΕΙ ΜΕΡΟΣ ΤΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ ΤΗΣ ΣΥΝΕΝΩΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ (ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΠΑΡΑΓΡΑΦΩΝ 51 ΚΑΙ 52)

B50 Ο αποκτών πρέπει να εξετάσει τους ακόλουθους παράγοντες, οι οποίοι δεν είναι ούτε αμοιβαία αποκλειόμενοι ούτε ατομικά οριστικοί, για να προσδιορίζει εάν μια συναλλαγή είναι μέρος της ανταλλαγής για τον αποκτώμενο, ή εάν η συναλλαγή είναι ξεχωριστή από τη συνένωση επιχειρήσεων.

α) **οι λόγοι για τη συναλλαγή** — Η κατανόηση των λόγων για τους οποίους τα μέρη της συνένωσης (ο αποκτών και ο αποκτώμενος και οι ιδιοκτήτες, σύμβουλοι και διευθυντές τους — καθώς και οι πράκτορές τους) συμπράττουν σε μια ειδική συναλλαγή ή συμφωνία, μπορεί να παράσχει πληροφόρηση εάν αυτή είναι μέρος του μεταβιβασθέντος ανταλλάγματος και των αποκτηθέντων περιουσιακών στοιχείων ή των αναληφθεισών υποχρεώσεων. Για παράδειγμα, εάν η συναλλαγή κανονίζεται πρωτίστως προς όφελος του αποκτώντος ή της συνενωμένης οικονομικής οντότητας, αντί πρωτίστως προς όφελος του αποκτώμενου ή των προηγούμενων ιδιοκτητών του πριν τη συνένωση, αυτό το μερίδιο της καταβληθείσης τιμής της συναλλαγής (και τυχόν συνδεόμενα περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις) είναι λιγότερο πιθανό να είναι μέρος της ανταλλαγής για τον αποκτώμενο. Κατόπιν τούτου, ο αποκτών θα αντιμετωπίζει λογιστικά αυτό το μερίδιο ξεχωριστά από τη συνένωση των επιχειρήσεων.

β) **ποιος ξεκίνησε τη συναλλαγή** — Κατανοώντας ποιος ξεκίνησε τη συναλλαγή μπορεί επίσης να παράσχει πληροφόρηση εάν είναι μέρος της ανταλλαγής για τον αποκτώμενο. Για παράδειγμα, μια συναλλαγή ή άλλο γεγονός που ξεκίνησε από τον αποκτώντα, μπορεί να συνήφθη με σκοπό να παράσχει μελλοντικά οικονομικά οφέλη στον αποκτώντα ή τη συνενωμένη οικονομική οντότητα με μικρό ή καθόλου όφελος για τον αποκτώμενο ή τους πρώην ιδιοκτήτες του πριν τη συνένωση. Εξ άλλου, μια συναλλαγή ή ρύθμιση που ξεκινά από τον αποκτώμενο ή τους πρώην ιδιοκτήτες του, είναι λιγότερο πιθανό να είναι προς όφελος του αποκτώντος ή τη συνενωμένης οικονομικής οντότητας και πιο πιθανό να είναι μέρος της συναλλαγής συνένωσης επιχειρήσεων.

γ) **ο χρόνος της συναλλαγής** — Ο χρόνος της συναλλαγής μπορεί επίσης να παράσχει πληροφόρηση εάν είναι μέρος της ανταλλαγής για τον αποκτώμενο. Για παράδειγμα, μια συναλλαγή μεταξύ του αποκτώντος και του αποκτώμενου, η οποία λαμβάνει χώρα κατά τη διάρκεια των διαπραγματεύσεων των όρων για μια συνένωση επιχειρήσεων, μπορεί να συνήφθη προσβλέποντας στη συνένωση των επιχειρήσεων για την παροχή μελλοντικών οικονομικών ωφελημάτων στον αποκτώντα ή τη συνενωμένη οντότητα. Σε αυτή την περίπτωση, ο αποκτώμενος ή οι πρώην ιδιοκτήτες τους πριν τη συνένωση πιθανόν να λάβουν μικρό ή καθόλου όφελος από τη συναλλαγή, εκτός από τα οφέλη που θα λάβουν ως μέρη της συνενωμένης οικονομικής οντότητας.

Αποτελεσματικός διακανονισμός μιας προϋπάρχουσας σχέσης μεταξύ του αποκτώντος και του αποκτώμενου σε μια συνένωση επιχειρήσεων [εφαρμογή της παραγράφου 52(α)]

B51 Ο αποκτών και ο αποκτώμενος ενδέχεται να έχουν μια σχέση η οποία υπήρχε πριν σχεδιάσουν τη συνένωση, η οποία εδώ αναφέρεται ως «προϋπάρχουσα σχέση». Μια προϋπάρχουσα σχέση μεταξύ του αποκτώντος και του αποκτώμενου ενδέχεται να είναι συμβατική (για παράδειγμα, προμηθευτής και πελάτης ή δικαιοπάροχος και δικαιοδόχος) ή μη συμβατική (για παράδειγμα, ενάγων και εναγόμενος).

▼**M12**

Β52 Εάν η συνένωση επιχειρήσεων στην πράξη τακτοποιεί μια προϋπάρχουσα σχέση, ο αποκτών αναγνωρίζει κέρδος ή ζημία, που επιμετράται ως ακολούθως:

α) για μια προϋπάρχουσα μη συμβατική σχέση (όπως μια αγωγή), εύλογη αξία.

β) για μια προϋπάρχουσα συμβατική σχέση, το μικρότερο από τα (i) και (ii):

(i) το ποσό κατά το οποίο η σύμβαση είναι ευνοϊκή ή μη ευνοϊκή από την πλευρά του αποκτώντος, όταν συγκρίνεται με τους όρους τρεχουσών συναλλαγών της αγοράς για τα ίδια ή παρόμοια στοιχεία. (Μια μη ευνοϊκή σύμβαση είναι η σύμβαση που δεν είναι ευνοϊκή σύμφωνα με τους τρέχοντες όρους της αγοράς. Δεν είναι απαραιτήτως μια επαχθής σύμβαση στην οποία το αναπόφευκτο κόστος εκπλήρωσης των δεσμεύσεων, σύμφωνα με τη σύμβαση, υπερβαίνει τα οικονομικά οφέλη που αναμένεται να αποκομιστούν σύμφωνα με αυτήν τη σύμβαση.)

(ii) το ποσό οποιουδήποτε όρου διακανονισμού στη σύμβαση διαθέσιμου στον αντισυμβαλλόμενο για τον οποίο η σύμβαση δεν είναι ευνοϊκή.

Εάν το (ii) είναι μικρότερο από το (i), η διαφορά περιλαμβάνεται ως μέρος της λογιστικοποίησης της συνένωσης επιχειρήσεων.

Το ποσό του κέρδους ή της ζημίας που αναγνωρίζεται μπορεί να εξαρτάται εν μέρει από το εάν ο αποκτών είχε προηγουμένως αναγνωρίσει ένα περιουσιακό στοιχείο ή μια υποχρέωση και συνεπώς το αναφερόμενο κέρδος ή η ζημία ενδέχεται να διαφέρουν από το ποσό που υπολογίζεται με την εφαρμογή των παραπάνω απαιτήσεων.

Β53 Μια προϋπάρχουσα σχέση μπορεί να είναι μια σύμβαση την οποία ο αποκτών αναγνωρίζει ως επαναποκτηθέν δικαίωμα. Εάν η σύμβαση περιλαμβάνει όρους που είναι ευνοϊκοί ή μη ευνοϊκοί όταν συγκρίνονται με τις τιμές τρεχουσών συναλλαγών στην αγορά για τα ίδια ή παρόμοια στοιχεία, ο αποκτών αναγνωρίζει ξεχωριστά από τη συνένωση επιχειρήσεων, κέρδος ή ζημία για τον τελικό διακανονισμό της σύμβασης, που επιμετράται σύμφωνα με την παράγραφο Β52.

Συμφωνίες για ενδεχόμενες καταβολές σε εργαζομένους ή πωλούντες μετόχους [εφαρμογή της παραγράφου 52 (β)]

Β54 Τυχόν συμφωνίες για ενδεχόμενες καταβολές σε εργαζόμενους ή πωλούντες μετόχους είναι ενδεχόμενο αντάλλαγμα στη συνένωση επιχειρήσεων ή αποτελούν ξεχωριστές συναλλαγές, ανάλογα με τη φύση των συμφωνιών. Η κατανόηση των λόγων για τους οποίους η συμφωνία απόκτησης περιλαμβάνει πρόβλεψη για ενδεχόμενες καταβολές, ποιος ξεκίνησε τη συμφωνία και πότε τα μέρη υπεισήλθαν στη συμφωνία ενδέχεται να βοηθήσει στην εκτίμηση της φύσης της συμφωνίας.

Β55 Εάν δεν είναι ξεκάθαρο ότι συμφωνία για καταβολές σε εργαζόμενους ή πωλούντες μετόχους είναι μέρος της ανταλλαγής για τον αποκτώμενο ή είναι ξεχωριστή συναλλαγή από τη συνένωση των επιχειρήσεων, ο αποκτών θα πρέπει να λάβει υπόψη τους ακόλουθους δείκτες:

α) *Συνεχιζόμενη απασχόληση* — Οι όροι συνεχιζόμενης απασχόλησης από τους πωλούντες μετόχους, οι οποίοι γίνονται βασικοί εργαζόμενοι, ενδέχεται να είναι ένας δείκτης της ύπαρξης μιας συμφωνίας ενδεχόμενου ανταλλάγματος. Οι σχετικοί όροι συνεχιζόμενης απασχόλησης μπορεί να περιλαμβάνονται σε σύμβαση απασχόλησης, σύμβαση απόκτησης ή άλλο έγγραφο. Συμφωνία ενδεχόμενου ανταλλάγματος σύμφωνα με την οποία οι καταβολές αυτομάτως καταπίπτουν εάν λήξει η απασχόληση είναι αμοιβή για υπηρεσίες που παρασχέθησαν μετά τη συνένωση. Συμφωνίες βάσει των οποίων οι ενδεχόμενες καταβολές δεν επηρεάζονται από τη λήξη απασχόλησης ενδέχεται να υποδεικνύουν ότι οι ενδεχόμενες καταβολές αποτελούν πρόσθετο αντάλλαγμα και όχι αμοιβή.

β) *Διάρκεια συνεχιζόμενης απασχόλησης* — Εάν η περίοδος της απαιτούμενης απασχόλησης συμπίπτει με ή είναι μεγαλύτερη από την περίοδο ενδεχόμενης καταβολής, αυτό το γεγονός μπορεί να υποδεικνύει ότι οι ενδεχόμενες καταβολές είναι κατ' ουσίαν, αμοιβές.

▼M12

γ) *Επίπεδο αμοιβών* — Καταστάσεις κατά τις οποίες οι αμοιβές εργαζομένων εκτός των ενδεχομένων καταβολών βρίσκονται σε λογικό επίπεδο σε σχέση με αυτό άλλων βασικών εργαζομένων στη συνενωμένη οικονομική οντότητα μπορεί να υποδεικνύουν ότι οι ενδεχόμενες καταβολές αποτελούν πρόσθετο αντάλλαγμα και όχι αμοιβή.

δ) *Διαφορικές καταβολές σε εργαζομένους* — Εάν οι πωλούντες μέτοχοι, οι οποίοι δεν θα γίνουν εργαζόμενοι λάβουν χαμηλότερες ενδεχόμενες καταβολές ανά μετοχή από τους πωλούντες μετόχους που θα γίνουν εργαζόμενοι της συνενωμένης οικονομικής οντότητας, το γεγονός αυτό μπορεί να υποδεικνύει ότι το διαφορικό ποσό ενδεχομένων καταβολών στους πωλούντες μετόχους που θα γίνουν εργαζόμενοι, είναι αμοιβή.

ε) *Αριθμός κατεχόμενων μετοχών* — Ο σχετικός αριθμός μετοχών που κατέχονται από τους πωλούντες μετόχους οι οποίοι παραμένουν ως βασικοί εργαζόμενοι, μπορεί να είναι ένας δείκτης της ύπαρξης συμφωνίας ενδεχόμενου ανταλλάγματος. Για παράδειγμα, εάν οι πωλούντες μέτοχοι οι οποίοι ήταν ουσιαστικοί κύριοι όλων των μετοχών του αποκτώμενου, συνεχίσουν ως βασικοί εργαζόμενοι, το γεγονός αυτό ενδέχεται να υποδεικνύει ότι η συμφωνία είναι κατ' ουσία, μια συμφωνία συμμετοχής στα κέρδη που έχει σκοπό να παράσχει αμοιβή για υπηρεσίες μετά τη συνένωση. Εναλλακτικά, εάν οι πωλούντες μέτοχοι, οι οποίοι συνεχίζουν ως βασικοί εργαζόμενοι ήταν κύριοι μικρού μόνο αριθμού μετοχών του αποκτώμενου και όλοι οι πωλούντες μέτοχοι λάβουν το ίδιο ποσό ενδεχόμενου ανταλλάγματος ανά μετοχή, το γεγονός αυτό ενδέχεται να υποδεικνύει ότι οι ενδεχόμενες καταβολές αποτελούν επιπλέον αντάλλαγμα, Τα προ της απόκτησης ιδιοκτησιακά δικαιώματα που κατέχουν άτομα συγγενικά προς τους πωλούντες μετόχους οι οποίοι συνεχίζουν ως βασικοί εργαζόμενοι, όπως μέλη της οικογένειας, θα πρέπει επίσης να υπολογίζονται.

στ) *Σύνδεση με την εκτίμηση* — Εάν το αρχικό μεταβιβασθέν αντάλλαγμα κατά την ημερομηνία απόκτησης βασίζεται στο χαμηλό άκρο του ορίου διακύμανσης της εκτίμησης του αποκτώμενου και η φόρμουλα του ενδεχόμενου γεγονότος συνδέεται με αυτή την προσέγγιση εκτίμησης, αυτό το γεγονός μπορεί να υποδεικνύει ότι οι ενδεχόμενες καταβολές είναι πρόσθετο αντάλλαγμα. Εναλλακτικά, εάν η φόρμουλα της ενδεχόμενης καταβολής είναι συνεπής με προηγούμενες συμφωνίες συμμετοχής στα κέρδη, το γεγονός αυτό μπορεί να υποδεικνύει ότι η ουσία της ρύθμισης είναι να προσφέρει αμοιβή.

ζ) *Φόρμουλα προσδιορισμού του ανταλλάγματος* — Η φόρμουλα που θα χρησιμοποιηθεί για τον προσδιορισμό του ενδεχόμενου ανταλλάγματος, μπορεί να βοηθήσει στην εκτίμηση της ουσίας της συμφωνίας. Για παράδειγμα, εάν μια ενδεχόμενη καταβολή προσδιορίζεται με βάση ένα πολλαπλάσιο κερδών, αυτό ενδεχομένως να υποδεικνύει ότι η υποχρέωση είναι ενδεχόμενο αντάλλαγμα στη συνένωση επιχειρήσεων και ότι σκοπός της φόρμουλας είναι να δημιουργήσει ή να επιβεβαιώσει την εύλογη αξία του αποκτώμενου. Αντίθετα, μια ενδεχόμενη καταβολή που αποτελεί ποσοστό κερδών θα υπεδείκνυε ότι η δέσμευση προς τους εργαζομένους είναι συμφωνία με συμμετοχή στα κέρδη για την αμοιβή εργαζομένων για υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί.

η) *Άλλες συμφωνίες και θέματα* — Οι όροι άλλων συμφωνιών με πωλούντες μετόχους (όπως συμφωνίες μη ανταγωνισμού, συμβάσεις εκτέλεσης, συμβάσεις παροχής συμβουλών και συμφωνίες ενοικίασης ακινήτων) και ο χειρισμός του φόρου εισοδήματος των ενδεχόμενων καταβολών μπορεί να υποδεικνύουν ότι ενδεχόμενες καταβολές αποδίδονται σε κάτι άλλο από αντάλλαγμα για τον αποκτώμενο. Για παράδειγμα, σχετικά με την απόκτηση, ο αποκτών μπορεί να συνάψει συμφωνία ενοικίασης ακινήτου με σημαντικό πωλούντα μέτοχο. Εάν οι καταβολές του μισθώματος, που αναφέρονται στη σύμβαση εκμίσθωσης είναι σημαντικά κατώτερες των τιμών της αγοράς, κάποιες ή όλες οι ενδεχόμενες καταβολές προς τον εκμισθωτή (τον πωλούντα μέτοχο) που απαιτούνται από ξεχωριστή συμφωνία για ενδεχόμενες καταβολές

▼M12

μπορεί να είναι, κατ' ουσίαν, καταβολές για τη χρήση του εκμισθωμένου ακινήτου, τις οποίες ο αποκτών θα πρέπει να αναγνωρίζει ξεχωριστά στις οικονομικές καταστάσεις του μετά τη συνένωση. Αντίθετα, εάν η σύμβαση εκμίσθωσης ορίζει καταβολές μισθώματος που είναι σύμφωνες με τις τιμές της αγοράς για το μισθωμένο ακίνητο, η συμφωνία για ενδεχόμενες καταβολές στον πωλούντα μέτοχο μπορεί να είναι ενδεχόμενο αντάλλαγμα στη συνένωση επιχειρήσεων.

Παροχές που βασίζονται στην αξία των μετοχών του αποκτώντος σε ανταλλαγή παροχών που κατέχονται από τους εργαζόμενους του αποκτώμενου [εφαρμογή της παραγράφου 52(β)]

▼M29

B56 Ένας αποκτών μπορεί να ανταλλάξει τις παροχές του που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών ([1]) (αντικαθιστάμενες παροχές) με παροχές που κατέχονται από εργαζόμενους του αποκτώμενου. Ανταλλαγές δικαιωμάτων προαίρεσης μετοχών ή άλλες αμοιβές που βασίζονται στην αξία των μετοχών σε συνδυασμό με μια συνένωση επιχειρήσεων λογιστικοποιούνται ως τροποποιήσεις παροχών που βασίζονται στην αξία των μετοχών, σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 2 *Παροχές που Εξαρτώνται από την Αξία των Μετοχών*. Εάν ο αποκτών αντικαταστήσει τις παροχές του αποκτώμενου, ολόκληρη η αγοραία επιμέτρηση των αντικαθιστάμενων παροχών ή μέρος αυτής θα περιλαμβάνεται στην επιμέτρηση του ανταλλάγματος που μεταβιβάζεται στην συνένωση επιχειρήσεων. Οι παράγραφοι B57-B62 παρέχουν οδηγίες σχετικά με το πώς κατανέμεται η αγοραία επιμέτρηση.

Εντούτοις, σε περιπτώσεις, στις οποίες οι παροχές του αποκτώμενου μπορεί να εκπνεύσουν ως συνέπεια της συνένωσης επιχειρήσεων και εάν ο αποκτών αντικαταστήσει αυτές τις παροχές παρότι δεν υποχρεούται να το πράξει, ολόκληρη η αγοραία επιμέτρηση των αντικαθιστάμενων παροχών θα αναγνωρίζεται ως κόστος παροχής στις οικονομικές καταστάσεις μετά τη συνένωση σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 2. Δηλαδή, καμία αγοραία επιμέτρηση αυτών των παροχών δεν θα περιλαμβάνεται στην επιμέτρηση του μεταβιβασθέντος ανταλλάγματος στην συνένωση επιχειρήσεων. Ο αποκτών υποχρεούται να αντικαταστήσει τις παροχές του αποκτώμενου εάν ο αποκτώμενος ή οι εργαζόμενοί του έχουν τη δυνατότητα να επιβάλλουν την αντικατάσταση. Για παράδειγμα, για τους σκοπούς της εφαρμογής των εν λόγω κατευθύνσεων, ο αποκτών υποχρεούται να αντικαταστήσει τις παροχές του αποκτώμενου, εάν η αντικατάσταση απαιτείται από:

α) τους όρους της συμφωνίας απόκτησης,

β) τους όρους των αμοιβών του αποκτώμενου ή

γ) εν ισχύ νόμους ή κανονισμούς.

▼M12

B57 Για τον προσδιορισμό του τμήματος αντικαθιστάμενων παροχών που αποτελεί μέρος του μεταβιβασθέντος ανταλλάγματος για τον αποκτώμενο και το τμήμα που αποτελεί παροχή για υπηρεσίες μετά τη συνένωση, ο αποκτών θα επιμετρά και τις αντικαθιστάμενες παροχές που δίδονται από τις παροχές του αποκτώντος καθώς και του αποκτωμένου κατά την ημερομηνία απόκτησης, σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Α. 2. Το τμήμα της αγοραίας επιμέτρησης της αντικαθιστάμενης παροχής που αποτελεί μέρος του μεταβιβασθέντος ανταλλάγματος σε αντάλλαγμα για τον αποκτώμενο, είναι ίσο με το τμήμα της παροχής του αποκτώμενου που αποδίδεται σε υπηρεσίες προ της συνένωσης.

([1]) Στις παραγράφους B56–B62 ο όρος «παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών» αναφέρεται σε επενδεδυμένες ή μη επενδεδυμένες συναλλαγές πληρωμής που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών.

▼M12

B58 Το τμήμα των αντικαθιστάμενων παροχών που αποδίδεται σε υπηρεσία προ της συνένωσης είναι η αγοραία επιμέτρηση της παροχής του αποκτώμενου πολλαπλασιαζόμενη με τον λόγο της περιόδου κατοχύρωσης η οποία έχει πληρωθεί και τη συνολική περίοδο κατοχύρωσης ή την αρχική περίοδο κατοχύρωσης της παροχής του αποκτώμενου, όποια είναι μεγαλύτερη. Η περίοδος κατοχύρωσης είναι η περίοδος κατά την οποία πρέπει να ικανοποιηθούν όλοι οι συγκεκριμένοι όροι της κατοχύρωσης. Οι προϋποθέσεις κατοχύρωσης ορίζονται στο Δ.Π.Χ.Α. 2.

B59 Το τμήμα μη κατοχυρωμένων αντικαθιστάμενων παροχών που αποδίδεται σε υπηρεσία μετά τη συνένωση και συνεπώς αναγνωρίζεται ως κόστος παροχής στις οικονομικές καταστάσεις μετά τη συνένωση, είναι ίσο με τη συνολική αγοραία επιμέτρηση της αντικαθιστάμενης παροχής μείον το ποσό που αποδίδεται στην υπηρεσία προ της συνένωσης. Συνεπώς, ο αποκτών αποδίδει τυχόν υπερβάλλον ποσό από την αγοραία επιμέτρηση της αντικαθιστάμενης παροχής του αποκτώμενου στην υπηρεσία μετά τη συνένωση και αναγνωρίζει αυτό το υπερβάλλον ποσό ως κόστος παροχής στις οικονομικές καταστάσεις μετά τη συνένωση. Ο αποκτών θα αποδώσει τμήμα της αντικαθιστάμενης παροχής σε υπηρεσία μετά τη συνένωση, εάν απαιτεί υπηρεσία μετά τη συνένωση, ασχέτως εάν οι εργαζόμενοι είχαν προσφέρει όλες τις απαιτούμενες υπηρεσίες για την κατοχύρωση των παροχών του αποκτώμενου πριν την ημερομηνία απόκτησης.

B60 Το τμήμα μη κατοχυρωμένων αντικαθιστάμενων παροχών που αποδίδεται σε υπηρεσία μετά τη συνένωση, καθώς και το τμήμα που αποδίδεται σε υπηρεσία μετά τη συνένωση, θα αντικατοπτρίζει την καλύτερη διαθέσιμη εκτίμηση του αριθμού των αντικαθιστάμενων παροχών που αναμένεται να κατοχυρωθούν. Για παράδειγμα, εάν η αγοραία επιμέτρηση του τμήματος μιας αντικαθιστάμενης παροχής που αποδίδεται σε υπηρεσία προ της συνένωσης είναι NM100 και ο αποκτών αναμένει ότι θα κατοχυρωθεί μόνο το 95 τοις εκατό της παροχής, το ποσό που περιλαμβάνεται στο μεταβιβασθέν αντάλλαγμα στη συνένωση επιχειρήσεων, είναι NM95. Μεταβολές στον εκτιμώμενο αριθμό αντικαθιστούμενων αμοιβών που αναμένεται να κατοχυρωθούν, αντικατοπτρίζονται στο κόστος αμοιβής για τις περιόδους κατά τις οποίες λαμβάνουν χώρα οι μεταβολές ή καταπτώσεις - όχι ως προσαρμογές στο μεταβιβαζόμενο αντάλλαγμα στη συνένωση επιχειρήσεων. Ομοίως, οι επιπτώσεις άλλων συμβάντων, όπως οι μεταβολές ή το τελικό αποτέλεσμα των παροχών με όρους απόδοσης που συμβαίνουν μετά την ημερομηνία την απόκτησης, λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Α. 2 για τον προσδιορισμό του κόστους παροχής για την περίοδο κατά την οποία συμβαίνει ένα γεγονός.

B61 Οι ίδιες απαιτήσεις για τον προσδιορισμό των τμημάτων αντικαθιστάμενης παροχής που αποδίδονται σε υπηρεσία προ και μετά τη συνένωση, ισχύουν ασχέτως εάν μια αντικαθιστάμενη παροχή κατατάσσεται ως υποχρέωση ή ως συμμετοχικός τίτλος σύμφωνα με τις διατάξεις του Δ.Π.Χ.Α. 2. Όλες οι μεταβολές στην επιμέτρηση των παροχών που βασίζονται στις ενδείξεις της αγοράς και κατατάσσονται ως υποχρεώσεις μετά την ημερομηνία της απόκτησης και τις σχετικές φορολογικές επιπτώσεις, αναγνωρίζονται στις μετά τη συνένωση οικονομικές καταστάσεις του αποκτώντος στην (στις) περίοδο (περιόδους) κατά την οποία συμβαίνουν οι μεταβολές.

B62 Οι φορολογικές επιδράσεις των αντικαθιστάμενων παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών θα αναγνωρίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις του Δ.Λ.Π. 12 *Φόροι Εισοδήματος*.

▼M29

Συναλλαγές του αποκτώντος που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζονται με συμμετοχικούς τίτλους

B62A Ο αποκτώμενος μπορεί να έχει εκκρεμούσες συναλλαγές πληρωμής που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών τις οποίες ο αποκτών δεν ανταλλάσσει για δικές του συναλλαγές πληρωμής που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών. Εάν είναι επενδεδυμένες, αυτές οι συναλλαγές πληρωμής του αποκτώμενου που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών αποτελούν μέρος της μη ελέγχουσας συμμετοχής στον αποκτώμενο και επιμετρώνται στην αγοραία επιμέτρησή τους. Εάν δεν είναι επενδεδυμένες, επιμετρώνται στην αγοραία επιμέτρησή τους ως εάν να ταυτιζόταν η ημερομηνία απόκτησης με την ημερομηνία χορήγησης σύμφωνα με τις παραγράφους 19 και 30.

▼**M29**

B62Β Η αγοραία επιμέτρηση των μη επενδεδυμένων συναλλαγών πληρωμής που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών κατανέμεται στη μη ελέγχουσα συμμετοχή με βάση τον λόγο της περιόδου κατοχύρωσης η οποία έχει πληρωθεί και τη συνολική περίοδο κατοχύρωσης ή την αρχική περίοδο κατοχύρωσης της συναλλαγής πληρωμής που εξαρτάται από την αξία των μετοχών. Το υπόλοιπο κατανέμεται στις υπηρεσίες που παρέχονται μετά τη συνένωση.

▼**M12**

ΆΛΛΑ Δ.Π.Χ.Α. ΠΟΥ ΠΑΡΕΧΟΥΝ ΟΔΗΓΙΕΣ ΓΙΑ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΗ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΠΟΙΗΣΗ (ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΥ 54)

▼**M32**

B63 Παραδείγματα άλλων ΔΠΧΑ που παρέχουν οδηγίες για τη μεταγενέστερη επιμέτρηση και λογιστικοποίηση των περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν και των υποχρεώσεων που αναλήφθηκαν ή που προέκυψαν σε μια συνένωση επιχειρήσεων περιλαμβάνουν τις εξής:

▼**M12**

α) Το Δ.Λ.Π. 38 ορίζει τον λογιστικό χειρισμό αναγνωρίσιμων άυλων περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν σε μια συνένωση επιχειρήσεων. Ο αποκτών επιμετρά την υπεραξία κατά το ποσό που αναγνωρίζεται την ημερομηνία της απόκτησης μείον τυχόν σωρευμένη ζημία απομείωσης. Το Δ.Λ.Π. 36 *Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων* ορίζει τη λογιστικοποίηση για ζημίες απομείωσης.

β) Το Δ.Π.Χ.Α. 4 *Ασφαλιστήρια Συμβόλαια* παρέχει οδηγίες για μεταγενέστερη λογιστικοποίηση ενός ασφαλιστηρίου συμβολαίου που αποκτήθηκε σε συνένωση επιχειρήσεων.

γ) Το Δ.Λ.Π. 12 ορίζει τη μεταγενέστερη λογιστικοποίηση για αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία (συμπεριλαμβανομένων των μη αναγνωρισμένων αναβαλλόμενων φορολογικών περιουσιακών στοιχείων) και υποχρεώσεων αποκτηθέντων σε συνένωση επιχειρήσεων.

δ) Το Δ.Π.Χ.Α. 2 παρέχει οδηγίες για τη μεταγενέστερη επιμέτρηση και λογιστικοποίηση του τμήματος των αντικαθιστάμενων αμοιβών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών που εκδίδονται από έναν αποκτώντα που αποδίδεται σε μελλοντικές υπηρεσίες εργαζομένων.

▼**M32**

ε) Το ΔΠΧΑ 10 παρέχει οδηγίες για τη λογιστικοποίηση των μεταβολών στα δικαιώματα ιδιοκτησίας μιας μητρικής εταιρείας σε μια θυγατρική μετά την απόκτηση ελέγχου.

▼**M12**

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ (ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΠΑΡΑΓΡΑΦΩΝ 59 ΚΑΙ 61)

▼**M33**

B64 Για την εκπλήρωση του στόχου της παραγράφου 59, ο αποκτών οφείλει να γνωστοποιήσει τις ακόλουθες πληροφορίες για κάθε συνένωση επιχειρήσεων που λαμβάνει χώρα κατά την περίοδο αναφοράς:

▼**M12**

α) το όνομα και μια περιγραφή του αποκτώμενου.

β) την ημερομηνία της απόκτησης.

γ) το ποσοστό των συμμετοχικών δικαιωμάτων που αποκτήθηκαν.

δ) τους κύριους λόγους για τη συνένωση επιχειρήσεων και μια περιγραφή του πώς ο αποκτών ανέλαβε τον έλεγχο του αποκτώμενου.

ε) μια ποιοτική περιγραφή των παραγόντων που αποτελούν την αναγνωρισθείσα υπεραξία, όπως οι αναμενόμενες συνέργειες από τον συνδυασμό των εκμεταλλεύσεων του αποκτώμενου και του αποκτώντος, άυλα περιουσιακά στοιχεία που δεν μπορούν να αναγνωρισθούν ξεχωριστά, ή άλλοι παράγοντες.

▼**M33**

στ) την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία απόκτησης του συνολικού μεταβιβαζόμενου ανταλλάγματος και την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία απόκτησης κάθε σημαντικής κατηγορίας ανταλλάγματος, όπως:

▼**M12**

(i) ταμιακά διαθέσιμα,

(ii) άλλα ενσώματα ή άυλα περιουσιακά στοιχεία, συμπεριλαμβανομένης μιας επιχείρησης ή θυγατρικής του αποκτώντος

(iii) αναληφθείσες υποχρεώσεις, για παράδειγμα, μια υποχρέωση για ενδεχόμενο αντάλλαγμα και

▼**M33**

(iv) τις συμμετοχές στο εταιρικό κεφάλαιο του αποκτώντος, συμπεριλαμβανομένου του αριθμού μέσων ή συμμετοχών που εκδίδονται ή δύναται να εκδοθούν και της μεθόδου επιμέτρησης της εύλογης αξίας αυτών των μέσων ή συμμετοχών.

▼**M12**

ζ) για συμφωνίες ενδεχόμενου ανταλλάγματος και περιουσιακά στοιχεία αποζημίωσης:

(i) το αναγνωριζόμενο ποσό από την ημερομηνία απόκτησης,

(ii) μια περιγραφή της συμφωνίας και της βάσης για τον προσδιορισμό του ποσού καταβολής και

(iii) μια εκτίμηση του ορίου διακύμανσης των αποτελεσμάτων (απροεξόφλητα) ή, αν δεν μπορεί να εκτιμηθεί όριο διακύμανσης, το γεγονός αυτό και τους λόγους για τους οποίους δεν μπορεί να εκτιμηθεί όριο διακύμανσης. Εάν το ανώτατο ποσό της καταβολής είναι απεριόριστο, ο αποκτών θα γνωστοποιήσει αυτό το γεγονός.

η) για αποκτώμενες απαιτήσεις:

(i) την εύλογη αξία των απαιτήσεων,

(ii) τις μεικτές συμβατικές απαιτήσεις και

(iii) τη βέλτιστη εκτίμηση κατά την ημερομηνία απόκτησης των συμβατικών ταμιακών ροών που δεν αναμένεται να εισπραχθούν.

Οι γνωστοποιήσεις θα παρασχεθούν ανά κύρια κατηγορία απαιτήσεων, όπως δάνεια, άμεσες χρηματοδοτικές μισθώσεις και οποιαδήποτε άλλη κατηγορία απαιτήσεων.

θ) τα ποσά που αναγνωρίζονται από την ημερομηνία απόκτησης για κάθε κύρια κατηγορία αποκτηθέντων περιουσιακών στοιχείων και αναληφθεισών υποχρεώσεων.

ι) για κάθε ενδεχόμενη υποχρέωση που αναγνωρίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 23, τα απαιτούμενα στοιχεία από την παράγραφο 85 του Δ.Λ.Π. 37 *Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενα Περιουσιακά Στοιχεία*. Εάν μια ενδεχόμενη υποχρέωση δεν αναγνωρίζεται επειδή η εύλογη αξία της δεν μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία, ο αποκτών θα γνωστοποιεί:

(i) τα απαιτούμενα στοιχεία της παραγράφου 86 του Δ.Λ.Π. 37 και

(ii) τους λόγους για τους οποίους η υποχρέωση δεν μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία.

ια) το συνολικό ποσό υπεραξίας που αναμένεται να είναι εκπεστέο για φορολογικούς λόγους.

ιβ) για συναλλαγές που αναγνωρίζονται ξεχωριστά από την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων και την ανάληψη υποχρεώσεων στη συνένωση επιχειρήσεων σύμφωνα με την παράγραφο 51:

(i) μια περιγραφή κάθε συναλλαγής,

(ii) πώς ο αποκτών λογιστικοποίησε κάθε συναλλαγή,

▼M12

(iii) τα αναγνωρισθέντα ποσά για κάθε συναλλαγή και το συγκεκριμένο κονδύλι στις οικονομικές καταστάσεις όπου αναγνωρίζεται κάθε ποσό και

(iv) εάν η συναλλαγή είναι ο αποτελεσματικός διακανονισμός μιας προϋπάρχουσας σχέσης, η μέθοδος που χρησιμοποιήθηκε για τον προσδιορισμό του ποσού διακανονισμού.

ιγ) η γνωστοποίηση ξεχωριστά αναγνωρισμένων συναλλαγών που απαιτείται από την (ιβ) θα περιλαμβάνει το ποσό του κόστους που συνδέεται με την απόκτηση και, ξεχωριστά, το ποσό του κόστους που αναγνωρίζεται ως έξοδο και το συγκεκριμένο κονδύλι ή κονδύλια στην κατάσταση συνολικών εσόδων όπου αναγνωρίζονται αυτά τα έξοδα. Το ποσό για τυχόν κόστος έκδοσης που δεν αναγνωρίζεται ως έξοδο και πώς αναγνωρίσθηκε επίσης θα γνωστοποιηθεί.

ιδ) σε μια αγορά ευκαιρίας (βλέπε παραγράφους 34-36):

(i) το ποσό κάθε κέρδους που αναγνωρίστηκε σύμφωνα με την παράγραφο 34 και το συγκεκριμένο κονδύλι στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων στην οποία αναγνωρίστηκε το κέρδος και

(ii) μια περιγραφή των λόγων για τους οποίους η συναλλαγή είχε κέρδος ως αποτέλεσμα.

▼M33

ιε) για κάθε συνένωση επιχειρήσεων στην οποία ο αποκτών κατέχει λιγότερο από το 100 τοις εκατό των συμμετοχών στο εταιρικό κεφάλαιο του αποκτώμενου κατά την ημερομηνία απόκτησης:

▼M12

(i) το ποσό της μη ελέγχουσας συμμετοχής στον αποκτώμενο που αναγνωρίζεται κατά την ημερομηνία απόκτησης και τη βάση επιμέτρησης για το ποσό αυτό και

▼M33

(ii) για κάθε μη ελέγχουσα συμμετοχή σε αποκτώμενο επιμετρημένη στην εύλογη αξία, την τεχνική/τεχνικές αποτίμησης και σημαντικές εισροές για την επιμέτρηση της αξίας αυτής.

▼M12

ιστ) σε μια συνένωση επιχειρήσεων που επιτυγχάνεται σταδιακά:

(i) η εύλογη αξία κατά την ημερομηνία της απόκτησης του συμμετοχικού δικαιώματος στον αποκτώμενο που κατέχεται από τον αποκτώντα αμέσως πριν την ημερομηνία απόκτησης και

(ii) το ποσό τυχόν κέρδους ή ζημίας που αναγνωρίζονται ως αποτέλεσμα επαναμέτρησης σε εύλογη αξία του συμμετοχικού δικαιώματος στον αποκτώμενο που κατέχεται από τον αποκτώντα πριν τη συνένωση επιχειρήσεων (βλέπε παράγραφο 42) και το συγκεκριμένο κονδύλι στην κατάσταση συνολικών εσόδων στην οποία αναγνωρίζεται το κέρδος ή ζημία.

ιζ) τα παρακάτω στοιχεία:

(i) τα ποσά εσόδων και κέρδους ή ζημίας του αποκτώμενου από την ημερομηνία απόκτησης που περιλαμβάνονται στην ενοποιημένη κατάσταση συνολικών εσόδων για την καλυπτόμενη περίοδος αναφοράς και

(ii) το κέρδος ή τη ζημία της συνενωμένης οικονομικής οντότητας για την περίοδο, ως αν η ημερομηνία της απόκτησης για όλες τις συνενώσεις επιχειρήσεων που έλαβαν χώρα στη διάρκεια του έτους ήταν στην αρχή εκείνης της περιόδου.

▼**M12**

Εάν η γνωστοποίηση των στοιχείων που απαιτείται από την παρούσα υπο-παράγραφο δεν είναι εφικτή, ο αποκτών θα γνωστοποιεί το γεγονός αυτό και θα εξηγεί για ποιο λόγο η γνωστοποίηση είναι ανέφικτη. Το παρόν Δ.Π.Χ.Α. χρησιμοποιεί τον όρο «ανέφικτο» με την ίδια σημασία όπως στο Δ.Λ.Π. 8 *Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη*.

Β65 Για επουσιώδεις συνενώσεις επιχειρήσεων σε μεμονωμένη βάση που λαμβάνουν χώρα κατά τη διάρκεια της καλυπτόμενης περιόδου αναφοράς και έχουν συνολική σπουδαιότητα, ο αποκτών θα γνωστοποιεί συνολικά τα στοιχεία που απαιτεί η παράγραφος Β64 (ε)–(ιζ).

Β66 Εάν η ημερομηνία απόκτησης μιας συνένωσης επιχειρήσεων είναι μετά το τέλος της περιόδου αναφοράς αλλά πριν εγκριθούν για έκδοση οι οικονομικές καταστάσεις, ο αποκτών θα γνωστοποιήσει τα στοιχεία που απαιτούνται από την παράγραφο Β64 εκτός εάν η αρχική λογιστικοποίηση για τη συνένωση επιχειρήσεων δεν είναι πλήρης όταν εγκριθούν για έκδοση οι οικονομικές καταστάσεις. Στην περίπτωση αυτή, ο αποκτών θα περιγράψει ποιες γνωστοποιήσεις δεν μπορούσαν να γίνουν και τους λόγους για τους οποίους δεν μπορούν να γίνουν.

Β67 Για να ικανοποιήσει τον σκοπό της παραγράφου 61, ο αποκτών θα γνωστοποιεί τα κάτωθι στοιχεία για κάθε ουσιώδη συνένωση επιχειρήσεων ή συνολικά για επουσιώδεις συνενώσεις επιχειρήσεων σε μεμονωμένη βάση που είναι συνολικά ουσιώδεις:

α) εάν η αρχική λογιστικοποίηση για μια συνένωση επιχειρήσεων δεν είναι πλήρης (βλέπε παράγραφο 45) για συγκεκριμένα περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις, μη ελέγχουσες συμμετοχές ή στοιχεία ανταλλάγματος και τα αναγνωριζόμενα ποσά στις οικονομικές καταστάσεις για τη συνένωση επιχειρήσεων έχουν γι' αυτό το λόγο προσδιοριστεί μόνο με προσωρινές αξίες:

   (i) οι λόγοι για τους οποίους η αρχική λογιστικοποίηση για τη συνένωση επιχειρήσεων δεν είναι πλήρης,

   (ii) τα περιουσιακά στοιχεία, οι υποχρεώσεις, συμμετοχικά δικαιώματα ή κονδύλια ανταλλάγματος για τα οποία η αρχική λογιστικοποίηση δεν είναι πλήρης και

   (iii) η φύση και το ποσό τυχόν προσαρμογής αναγνωρισμένης κατά την περίοδο επιμέτρησης κατά την καλυπτόμενη περίοδο αναφοράς, σύμφωνα με την παράγραφο 49.

β) για κάθε καλυπτόμενη περίοδο αναφοράς μετά την ημερομηνία απόκτησης, έως ότου η οικονομική οντότητα εισπράξει, πωλήσει ή άλλως απολέσει το δικαίωμα σε ενδεχόμενο αντάλλαγμα περιουσιακού στοιχείου, ή έως ότου η οικονομική οντότητα διακανονίσει ενδεχόμενη υποχρέωση ανταλλάγματος ή η υποχρέωση ακυρωθεί ή λήξει:

   (i) τυχόν μεταβολές στα αναγνωρισμένα ποσά, συμπεριλαμβανομένων διαφορών που προκύπτουν από συμψηφισμό,

   (ii) τυχόν μεταβολές στο όριο διακύμανσης των αποτελεσμάτων (απροεξόφλητα) και τους λόγους για αυτές τις μεταβολές και

   (iii) τις τεχνικές εκτίμησης και τα κύρια δεδομένα που χρησιμοποιούνται για την επιμέτρηση του ενδεχόμενου ανταλλάγματος.

γ) για ενδεχόμενες υποχρεώσεις που αναγνωρίζονται σε μια συνένωση επιχειρήσεων, ο αποκτών θα γνωστοποιεί τα στοιχεία που απαιτούνται από τις παραγράφους 84 και 85 του Δ.Λ.Π. 37 για κάθε κατηγορία πρόβλεψης.

δ) μια συμφωνία της λογιστικής αξίας της υπεραξίας κατά την αρχή και τη λήξη της περιόδου αναφοράς που δείχνει ξεχωριστά:

   (i) το μεικτό ποσό και τις σωρευμένες ζημίες απομείωσης στην αρχή της περιόδου αναφοράς.

▼M12

(ii) την πρόσθετη υπεραξία που αναγνωρίστηκε κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, 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.Α. 5 *Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέχονται προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες*.

(iii) προσαρμογές που προκύπτουν από μεταγενέστερη αναγνώριση αναβαλλόμενων φορολογικών περιουσιακών στοιχείων κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς σύμφωνα με την παράγραφο 67.

(iv) υπεραξία που περιλαμβανόταν σε ομάδα διάθεσης ταξινομημένη ως κατεχόμενη προς πώληση σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Α. 5 και υπεραξία που έπαψε να αναγνωρίζεται κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς χωρίς προηγουμένως να έχει συμπεριληφθεί σε ομάδα διάθεσης ταξινομημένη ως κατεχόμενη προς πώληση.

(v) ζημίες απομείωσης που αναγνωρίζονται κατά τη διάρκεια της καλυπτόμενης περιόδου αναφοράς σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 36. (Το Δ.Λ.Π. 36 απαιτεί τη γνωστοποίηση στοιχείων για το ανακτήσιμο ποσό και την απομείωση της υπεραξίας επιπρόσθετα αυτής της απαιτήσεως.)

(vi) καθαρές συναλλαγματικές διαφορές που προέκυψαν κατά τη διάρκεια της καλυπτόμενης περιόδου αναφοράς σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 21 *Οι Επιδράσεις Μεταβολών των Τιμών Συναλλάγματος*.

(vii) οποιεσδήποτε άλλες αλλαγές στη λογιστική αξία κατά τη διάρκεια της καλυπτόμενης περιόδου αναφοράς.

(viii) το μεικτό ποσό και τις σωρευμένες ζημίες απομείωσης στο τέλος της καλυπτόμενης περιόδου αναφοράς.

ε) το ποσό και μια εξήγηση οποιουδήποτε κέρδους ή οποιασδήποτε ζημίας που αναγνωρίστηκε στην τρέχουσα περίοδο αναφοράς που συγχρόνως:

(i) σχετίζεται με τα αποκτηθέντα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία ή τις αναληφθείσες υποχρεώσεις σε συνένωση επιχειρήσεων που πραγματοποιήθηκε στην τρέχουσα ή σε προηγούμενη περίοδο και

(ii) είναι τέτοιου μεγέθους, φύσεως ή έκτασης που η γνωστοποίηση είναι σχετική για την κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων της συνενωμένης οικονομικής οντότητας.

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΣΥΝΕΝΩΣΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΟΠΟΥ ΕΜΠΛΕΚΟΝΤΑΙ ΜΟΝΟ ΑΜΟΙΒΑΙΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ Η ΜΟΝΟ ΑΠΟ ΣΥΜΒΑΣΗ (ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΥ 66)

B68 Η Παράγραφος 64 ορίζει ότι το παρόν Δ.Π.Χ.Α. θα εφαρμόζεται μελλοντικά σε συνενώσεις επιχειρήσεων για τις οποίες η ημερομηνία απόκτησης είναι αυτή της έναρξης της πρώτης ετήσιας περιόδου αναφοράς ή μετά από αυτήν, που ξεκινά την 1η Ιουλίου 2009 ή μετά από αυτή. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Ωστόσο, μια οικονομική οντότητα θα εφαρμόζει το παρόν Δ.Π.Χ.Α. μόνο στην αρχή μιας ετήσιας περιόδου αναφοράς που ξεκινά στις 30 Ιουνίου 2007 ή μετά από αυτήν. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν Δ.Π.Χ.Α. πριν την ημερομηνία έναρξης ισχύος, η οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί το γεγονός και θα εφαρμόζει ταυτόχρονα το Δ.Λ.Π. 27 (όπως τροποποιήθηκε από το Διεθνή Οργανισμό Λογιστικών Προτύπων το 2008).

▼**M12**

Β69 Η απαίτηση της εφαρμογής του παρόντος Δ.Π.Χ.Α. μελλοντικά έχει την κάτωθι επίδραση για μια συνένωση επιχειρήσεων όπου εμπλέκονται μόνο αμοιβαίες οντότητες ή μόνο από σύμβαση εάν η ημερομηνία απόκτησης για αυτή τη συνένωση επιχειρήσεων είναι πριν την εφαρμογή του παρόντος Δ.Π.Χ.Α.:

α) *Ταξινόμηση* — Μια οικονομική οντότητα θα εξακολουθήσει να ταξινομεί την προηγούμενη συνένωση επιχειρήσεων σύμφωνα με τις προηγούμενες λογιστικές πολιτικές τις οικονομικής οντότητας για τέτοιες συνενώσεις.

β) *Προηγουμένως αναγνωρισμένη υπεραξία* — Στην αρχή της πρώτης ετήσιας περιόδου κατά την οποία εφαρμόζεται το παρόν Δ.Π.Χ.Α., η λογιστική αξία της υπεραξίας που προκύπτει από την προηγούμενη συνένωση επιχειρήσεων θα είναι η λογιστική της αξία εκείνη την ημερομηνία, σύμφωνα με τις προηγούμενες λογιστικές πολιτικές της οικονομικής οντότητας. Προσδιορίζοντας αυτό το ποσό, η οικονομική οντότητα θα απαλείψει τη λογιστική αξία οποιασδήποτε σωρευμένης απόσβεσης αυτής της υπεραξίας και την αντίστοιχη μείωση της υπεραξίας. Δεν θα γίνουν άλλες διορθώσεις στη λογιστική αξία της υπεραξίας.

γ) *Υπεραξία που έχει αναγνωρισθεί προηγουμένως ως μείωση της καθαρή θέσης* — Οι λογιστικές πολιτικές της οικονομικής οντότητας μπορεί να είχαν ως αποτέλεσμα υπεραξία που προέκυψε από την αναγνώριση της προηγούμενης συνένωσης επιχειρήσεων να έχει αναγνωρισθεί σε μείωση της καθαρής θέσης. Σε αυτή την περίπτωση, η οικονομική οντότητα δεν θα αναγνωρίσει αυτή την υπεραξία ως περιουσιακό στοιχείο στην αρχή της πρώτης ετήσιας περιόδου κατά την οποία εφαρμόζεται το παρόν Δ.Π.Χ.Α. Επιπλέον η οικονομική οντότητα δεν θα αναγνωρίσει εκείνη την υπεραξία στα αποτελέσματα όταν διαθέσει όλη ή μέρος της επιχείρησης με την οποία σχετίζεται εκείνη η υπεραξία ή όταν μια μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών με την οποία σχετίζεται η υπεραξία υποστεί απομείωση.

δ) *Μεταγενέστερη λογιστικοποίηση υπεραξίας* — Από την αρχή της πρώτης ετήσιας περιόδου κατά την οποία εφαρμόζεται το παρόν Δ.Π.Χ.Α., μια οικονομική οντότητα θα διακόψει την απόσβεση που προέρχεται από την προηγούμενη συνένωση επιχειρήσεων και θα ελέγξει την υπεραξία για απομείωση, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 36.

ε) *Προηγουμένως αναγνωρισμένη αρνητική υπεραξία* — Μια οικονομική οντότητα που λογιστικοποίησε την προηγούμενη συνένωση επιχειρήσεων εφαρμόζοντας τη μέθοδο της αγοράς ενδεχομένως να αναγνώρισε αναβαλλόμενη πίστωση για θετική διαφορά της συμμετοχής της στην καθαρή εύλογη αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων επάνω από το κόστος αυτής της συμμετοχής (ενίοτε αποκαλούμενη αρνητική υπεραξία). Εάν είναι έτσι, η οικονομική οντότητα θα παύσει την αναγνώριση εκείνης της αναβαλλόμενης πίστωσης στην αρχή της πρώτης ετήσιας περιόδου κατά την οποία εφαρμόζεται το παρόν Δ.Π.Χ.Α., με αντίστοιχη προσαρμογή στο υπόλοιπο έναρξης των κερδών εις νέον.

▼B

ΔΙΕΘΝΈΣ ΠΡΌΤΥΠΟ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΉΣ ΑΝΑΦΟΡΆΣ 4

Ασφαλιστήρια συμβόλαια

ΣΚΟΠΌΣ

1. Ο σκοπός του παρόντος ΔΠΧΑ είναι να προδιαγράψει τη χρηματοοικονομική αναφορά για *ασφαλιστήρια συμβόλαια* από οποιαδήποτε οικονομική οντότητα εκδίδει τέτοια συμβόλαια (περιγράφεται στο παρόν ΔΠΧΑ ως ο *ασφαλιστής),* μέχρι να ολοκληρώσει το συμβούλιο τη δεύτερη φάση της εργασίας του για τα ασφαλιστήρια συμβόλαια. Ειδικότερα, το παρόν ΔΠΧΑ απαιτεί:

α) βελτιώσεις περιορισμένης έκτασης στη λογιστική που εφαρμόζουν οι ασφαλιστές σε ασφαλιστήρια συμβόλαια·

β) γνωστοποιήσεις που καθορίζουν και εξηγούν τα ποσά των οικονομικών καταστάσεων των ασφαλιστών 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.

ΠΕΔΊΟ ΕΦΑΡΜΟΓΉΣ

2. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 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* (βλ. παράγραφο 35). *Το ΔΠΧΑ 7 Χρηματοοικονομικά μέσα: Γνωστοποιήσεις* απαιτεί γνωστοποίηση σχετικά με χρηματοοικονομικά μέσα, συμπεριλαμβανομένων των χρηματοοικονομικών μέσων που περιέχουν τέτοια χαρακτηριστικά.

▼M56

3. Το παρόν ΔΠΧΑ δεν αναφέρεται σε άλλες πτυχές της λογιστικής των ασφαλιστών, όπως είναι η λογιστική αντιμετώπιση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που κατέχονται από ασφαλιστικούς φορείς και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων που εκδίδονται από ασφαλιστές (βλέπε ΔΛΠ 32 *Χρηματοοικονομικά μέσα: Παρουσίαση*, ΔΠΧΑ 7 και ΔΠΧΑ 9 *Χρηματοοικονομικά μέσα*), εκτός από τα εξής:

α) η παράγραφος 20Α επιτρέπει στους ασφαλιστές που πληρούν καθορισμένα κριτήρια να εφαρμόζουν μια προσωρινή εξαίρεση από το ΔΠΧΑ 9·

β) η παράγραφος 35Β επιτρέπει στους ασφαλιστές να εφαρμόζουν την προσέγγιση επικάλυψης σε καθορισμένα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία· και

γ) η παράγραφος 45 επιτρέπει, σε συγκεκριμένες περιστάσεις, στους ασφαλιστές να ανακατατάσσουν κάποια ή όλα τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά τους στοιχεία, έτσι ώστε τα περιουσιακά στοιχεία να αποτιμώνται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων.

▼M54

4. Η οικονομική οντότητα δεν εφαρμόζει το παρόν ΔΠΧΑ σε:

▼B

α) εγγυήσεις προϊόντων που εκδίδονται απευθείας από κατασκευαστή, έμπορο ή λιανοπωλητή (βλ. ΔΛΠ 18 *Έσοδα* και ΔΛΠ 37 *Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία)·*

▼B

β) περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις εργοδοτών σύμφωνα με προγράμματα παροχών σε εργαζομένους (βλ. ΔΛΠ 19 *Παροχές σε εργαζομένους* και ΔΠΧΑ 2 *Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών)* και δεσμεύσεις καθορισμένων παροχών αποχώρησης που ορίζονται από προγράμματα καθορισμένων παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία (βλ. ΔΛΠ 26 *Λογιστικός χειρισμός και παρουσίαση των προγραμμάτων παροχών λόγω αποχώρησης)*·

▼M54

γ) συμβατικά δικαιώματα ή συμβατικές δεσμεύσεις που εξαρτώνται από τη μελλοντική χρήση, ή το μελλοντικό δικαίωμα χρήσης, ενός μη χρηματοοικονομικού στοιχείου (για παράδειγμα, κάποιες αμοιβές παραχώρησης δικαιώματος, δικαιώματα, κυμαινόμενα μισθώματα και παρόμοια στοιχεία), καθώς και η εγγύηση υπολειμματικής αξίας ενός μισθωτή που ενσωματώνεται σε μια μίσθωση (βλέπε ΔΠΧΑ 16 *Μισθώσεις*, ΔΠΧΑ 15 *Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες* και ΔΛΠ 38 *Άυλα περιουσιακά στοιχεία*)·

▼M53

δ) συμβόλαια χρηματοοικονομικής εγγύησης, εκτός εάν ο εκδότης έχει αναφέρει προηγουμένως ρητά ότι θεωρεί τα εν λόγω συμβόλαια ως ασφαλιστήρια συμβόλαια και έχει χρησιμοποιήσει τη λογιστική αντιμετώπιση που εφαρμόζεται για ασφαλιστήρια συμβόλαια. Στην περίπτωση αυτή ο εκδότης δύναται να επιλέξει να εφαρμόσει είτε το ΔΛΠ 32, το ΔΛΠ 7 και το ΔΠΧΑ 9 ή το παρόν Πρότυπο για τα εν λόγω συμβόλαια χρηματοοικονομικής εγγύησης. Ο εκδότης δύναται να κάνει την επιλογή αυτή συμβόλαιο προς συμβόλαιο, αλλά η επιλογή που κάνει για κάθε συμβόλαιο είναι αμετάκλητη.

▼B

ε) ενδεχόμενη αντιπαροχή που καταβάλλεται ή λαμβάνεται σε μια συνένωση επιχειρήσεων (βλ. ΔΠΧΑ 3 *Συνενώσεις επιχειρήσεων*)·

στ) συμβόλαια πρωτασφάλισης που κατέχει μια οικονομική οντότητα (ήτοι συμβόλαια πρωτασφάλισης στα οποία η οικονομική οντότητα είναι ο ασφαλιζόμενος). Ωστόσο, ένας αντασφαλιζόμενος θα εφαρμόζει το παρόν ΔΠΧΑ στα συμβόλαια αντασφάλισης που κατέχει.

▼M56

5. Για λόγους διευκόλυνσης, το παρόν ΔΠΧΑ αναφέρεται σε κάθε οικονομική οντότητα που εκδίδει ασφαλιστήριο συμβόλαιο ως ασφαλιστή, ασχέτως του αν ο εκδότης θεωρείται ασφαλιστής για νομικούς ή εποπτικούς σκοπούς. Όλες οι παραπομπές στον ασφαλιστή στις παραγράφους 3α)–3β), 20Α–20ΙΖ, 35Β–35Ν, 39Β–39ΙΓ και 46–49 νοούνται ως αναφερόμενες στον εκδότη ενός χρηματοπιστωτικού μέσου που περιέχει χαρακτηριστικό προαιρετικής συμμετοχής.

▼B

6. Το συμβόλαιο αντασφάλισης είναι ένα είδος ασφαλιστηρίου συμβολαίου. Κατά συνέπεια, κάθε αναφορά του παρόντος ΔΠΧΑ σε ασφαλιστήρια συμβόλαια θα περιλαμβάνει και τα συμβόλαια αντασφάλισης.

Ενσωματωμένα παράγωγα

▼M53

7. Το ΔΠΧΑ 9 απαιτεί η οικονομική οντότητα να διαχωρίζει κάποια ενσωματωμένα παράγωγα από το κύριο συμβόλαιό τους, να τα επιμετρά στην *εύλογη αξία* και να περιλαμβάνει τις μεταβολές της εύλογης αξίας τους στα αποτελέσματα. Το ΔΠΧΑ 9 εφαρμόζεται σε παράγωγα που είναι ενσωματωμένα σε ασφαλιστήριο συμβόλαιο, εκτός εάν το ίδιο το ενσωματωμένο παράγωγο είναι ασφαλιστήριο συμβόλαιο.

▼M53

8. Κατά παρέκκλιση των απαιτήσεων του ΔΠΧΑ 9, ο ασφαλιστικός φορέας δεν απαιτείται να διαχωρίσει και να επιμετρήσει στην εύλογη αξία το δικαίωμα προαίρεσης ενός ασφαλιζόμενου να εξαγοράσει ένα ασφαλιστήριο συμβόλαιο έναντι καθορισμένου ποσού (ή έναντι ποσού βασιζόμενου σε σταθερό ποσό και επιτόκιο), έστω και αν η τιμή άσκησης διαφέρει από τη λογιστική αξία της *ασφαλιστικής υποχρέωσης* του κύριου συμβολαίου. Ωστόσο, οι απαιτήσεις του ΔΠΧΑ 9 εφαρμόζονται σε δικαίωμα πώλησης ή δικαίωμα εξαγοράς τοις μετρητοίς το οποίο είναι ενσωματωμένο σε ασφαλιστήριο συμβόλαιο εάν η αξία εξαγοράς κυμαίνεται ανάλογα με τις μεταβολές μιας χρηματοοικονομικής μεταβλητής (όπως είναι η τιμή ή ένας δείκτης μετοχών ή εμπορευμάτων) ή μιας μη χρηματοοικονομικής μεταβλητής που δεν αφορά συγκεκριμένα έναν συμβαλλόμενο. Επιπροσθέτως, οι εν λόγω απαιτήσεις εφαρμόζονται επίσης εάν η δυνατότητα άσκησης δικαιώματος πώλησης ή εξαγοράς τοις μετρητοίς από τον κάτοχο ενεργοποιείται από μεταβολή τέτοιας μεταβλητής (για παράδειγμα, δικαίωμα πώλησης που μπορεί να ασκηθεί εφόσον ένας δείκτης τιμών μετοχών φθάσει σε ένα προκαθορισμένο επίπεδο).

▼B

9. Η παράγραφος 8 εφαρμόζεται εξίσου σε δικαιώματα προαίρεσης εξαγοράς χρηματοοικονομικών μέσων που περιέχουν χαρακτηριστικό προαιρετικής συμμετοχής.

Διαχωρισμός των στοιχείων 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 ασφαλιστή δεν απαιτούν να αναγνωρίσει κάθε δέσμευση και δικαίωμα που απορρέει από το στοιχείο της κατάθεσης·

β) ο διαχωρισμός επιτρέπεται, αλλά δεν επιβάλλεται, αν ο ασφαλιστής μπορεί να επιμετρήσει το στοιχείο της κατάθεσης διακεκριμένα σύμφωνα με το στοιχείο α) σημείο i) αλλά οι λογιστικές του πολιτικές επιβάλλουν να αναγνωρίσει κάθε δέσμευση 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 ασφαλιστής δεν μπορεί να επιμετρήσει το στοιχείο της κατάθεσης διακεκριμένα όπως στο στοιχείο α) σημείο i).

11. Ακολουθεί ένα παράδειγμα περίπτωσης στην οποία οι λογιστικές πολιτικές ενός ασφαλιστή δεν απαιτούν να αναγνωρίσει όλες τις δεσμεύσεις 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 δέσμευση 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 δέσμευση, ο διαχωρισμός των επιμέρους στοιχείων είναι υποχρεωτικός.

▼**M53**

12. Για να προβεί στον διαχωρισμό ενός συμβολαίου, ο ασφαλιστικός φορέας:

α) εφαρμόζει το παρόν ΔΠΧΑ στο στοιχείο της ασφάλισης·

β) εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 9 στο στοιχείο της κατάθεσης.

▼**B**

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ

Προσωρινή εξαίρεση από ορισμένα άλλα ΔΠΧΑ

13. Οι παράγραφοι 10-12 του ΔΛΠ 8 *Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη* καθορίζουν τα κριτήρια που πρέπει να χρησιμοποιεί η οικονομική οντότητα κατά την ανάπτυξη μιας λογιστικής πολιτικής αν κανένα ΔΠΧΑ δεν εφαρμόζεται σε κάποιο στοιχείο. Όμως, το παρόν ΔΠΧΑ απαλλάσσει τον ασφαλιστή 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 άυλων περιουσιακών στοιχείων, όπως εκείνα που περιγράφονται στις παραγράφους 31 και 32) και

β) συμβόλαια αντασφάλισης που κατέχει.

14. Παρ' όλα αυτά, το παρόν ΔΠΧΑ δεν απαλλάσσει τον ασφαλιστή από κάποιες συνέπειες των κριτηρίων των παραγράφων 10-12 του ΔΛΠ 8. Συγκεκριμένα ο ασφαλιστής:

α) δεν θα αναγνωρίζει ως υποχρέωση οποιεσδήποτε προβλέψεις για πιθανές μελλοντικές αξιώσεις, αν οι αξιώσεις αυτές ανακύπτουν από ασφαλιστήρια συμβόλαια που δεν υπάρχουν κατά το ►**M5** τέλος της περιόδου αναφοράς ◄ (όπως προβλέψεις καταστροφικών κινδύνων και το τεχνικό απόθεμα εξισορρόπησης)·

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 δέσμευση που καθορίζεται στο συμβόλαιο εκπληρώνεται, ακυρώνεται ή εκπνέει·

δ) δεν 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 (βλ. παράγραφο 20).

Εξέταση επάρκειας της ασφαλιστικής υποχρέωσης

15. Στο ►**M5** τέλος κάθε περιόδου αναφοράς ◄, ο ασφαλιστής 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 τα σχετιζόμενα αναβαλλόμενα κόστη απόκτησης και τα σχετιζόμενα άυλα 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.

▼B

16. Αν ο ασφαλιστής εφαρμόσει εξέταση επάρκειας της ασφαλιστικής υποχρέωσης που πληροί τις καθορισμένες ελάχιστες απαιτήσεις, το παρόν ΔΠΧΑ 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 αξιώσεων, καθώς και τις ταμιακές ροές που προκύπτουν από ενσωματωμένα δικαιώματα προαίρεσης και εγγυήσεις·

β) αν η εξέταση δείξει ότι η υποχρέωση είναι ανεπαρκής, το σύνολο του ελλείμματος θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.

17. Αν οι λογιστικές πολιτικές του ασφαλιστή δεν απαιτούν εξέταση επάρκειας της ασφαλιστικής υποχρέωσης που ανταποκρίνεται στις ελάχιστες απαιτήσεις της παραγράφου 16, ο ασφαλιστής θα:

α) προσδιορίσει τη λογιστική αξία των σχετικών ασφαλιστικών υποχρεώσεων ([1]) μείον τη λογιστική αξία:

i) κάθε σχετικού αναβαλλόμενου κόστους απόκτησης και

ii) κάθε σχετικού άυλου περιουσιακού στοιχείου, όπως είναι εκείνα που αποκτήθηκαν σε συνένωση επιχειρήσεων ή μεταβίβαση χαρτοφυλακίου (βλ. παραγράφους 31 και 32). Ωστόσο, δεν λαμβάνονται υπόψη οι σχετικές απαιτήσεις από αντασφαλιστές δεδομένου ότι η λογιστική τους αντιμετώπιση από τον ασφαλιστή γίνεται διακεκριμένα (βλ. παράγραφο 20)·

β) προσδιορίσει αν το ποσό που περιγράφεται στοα) είναι χαμηλότερο από τη λογιστική αξία που θα απαιτείτο αν οι σχετικές ασφαλιστικές υποχρεώσεις ενέπιπταν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 37. Αν είναι χαμηλότερο, ο ασφαλιστής θα αναγνωρίσει ολόκληρη τη διαφορά στα αποτελέσματα και θα μειώσει τη λογιστική αξία του σχετικού αναβαλλόμενου κόστους απόκτησης ή άυλων περιουσιακών στοιχείων ή θα αυξήσει τη λογιστική αξία των σχετικών ασφαλιστικών υποχρεώσεων.

18. Αν η εξέταση επάρκειας της ασφαλιστικής υποχρέωσης του ασφαλιστή 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 στοιχείο β) (ήτοι το αποτέλεσμα της εφαρμογής του ΔΛΠ 37) θα αντανακλά μελλοντικά περιθώρια κερδοφορίας της επένδυσης (βλ. παραγράφους 27-29) όταν, και μόνον όταν, το ποσό που περιγράφεται στην παράγραφο 17 στοιχείο α) επίσης αντανακλά τα περιθώρια εκείνα.

Απομείωση των απαιτήσεων από αντασφαλιστές

20. Αν τα αντασφαλιστικά περιουσιακά στοιχεία του αντασφαλιζόμενου έχουν υποστεί απομείωση, ο αντασφαλιζόμενος θα μειώσει τη λογιστική αξία τους αναλόγως και θα αναγνωρίσει εκείνη τη ζημία απομείωσης στα αποτελέσματα. Ένα αντασφαλιστικό περιουσιακό στοιχείο είναι απομειωμένο όταν και μόνον όταν:

([1]) Οι σχετικές ασφαλιστικές υποχρεώσεις είναι εκείνες οι ασφαλιστικές υποχρεώσεις (και οι σχετιζόμενες αναβαλλόμενες δαπάνες απόκτησης και τα σχετιζόμενα άυλα περιουσιακά στοιχεία) για τις οποίες οι λογιστικές πολιτικές του ασφαλιστή δεν απαιτούν εξέταση επάρκειας της ασφαλιστικής υποχρέωσης που πληροί τις ελάχιστες απαιτήσεις της παραγράφου 16.

▼B

α) υπάρχουν αντικειμενικές αποδείξεις, ως αποτέλεσμα γεγονότος που συνέβη μετά την αρχική αναγνώριση του περιουσιακού στοιχείου, 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.

▼M56

Προσωρινή εξαίρεση από το ΔΠΧΑ 9

20Α. Το ΔΠΧΠ 9 αφορά τη λογιστική αντιμετώπιση των χρηματοπιστωτικών μέσων και τίθεται σε ισχύ για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την 1η Ιανουαρίου 2018 ή μεταγενέστερα. Ωστόσο, για έναν ασφαλιστή που πληροί τα κριτήρια της παραγράφου 20Β, το παρόν ΔΠΧΑ προβλέπει μια προσωρινή εξαίρεση που επιτρέπει, αλλά δεν απαιτεί, να εφαρμόζει ο ασφαλιστής το ΔΛΠ 39 Χρηματοοικονομικά μέσα: *Αναγνώριση και επιμέτρηση* και όχι το ΔΠΧΠ 9 για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν πριν από την 1η Ιανουαρίου 2021. Ένας ασφαλιστής που εφαρμόζει την προσωρινή εξαίρεση από το ΔΠΧΑ 9:

α) χρησιμοποιεί τις απαιτήσεις του ΔΠΧΑ 9 που είναι αναγκαίες για τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται στις παραγράφους 39Β-39Ι του παρόντος ΔΠΧΑ· και

β) εφαρμόζει όλα τα άλλα ΔΠΧΑ που ισχύουν για τα χρηματοπιστωτικά μέσα του, με εξαίρεση τα καθοριζόμενα στις παραγράφους 20Α–20ΙΖ, 39Β–39Ι και 46–47 του παρόντος ΔΠΧΑ.

20Β Ο ασφαλιστής μπορεί να ζητήσει την προσωρινή εξαίρεση από το ΔΠΧΑ 9 όταν, και μόνον όταν:

α) δεν έχει προηγουμένως εφαρμόσει οποιαδήποτε έκδοση του ΔΠΧΑ 9 [1] **, παρά μόνον τις απαιτήσεις που ισχύουν για την παρουσίαση των κερδών και ζημιών επί των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων που προσδιορίζονται ως επιμετρούμενες στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων των παραγράφων 5.7.1γ), 5.7.7–5.7.9, 7.2.14 και Β5.7.5–Β5.7.20 του ΔΠΧΑ 9· και**

β) οι δραστηριότητές του συνδέονται κυρίως με την ασφάλιση, όπως περιγράφεται στην παράγραφο 20Δ, κατά την ημερομηνία της ετήσιας αναφοράς αμέσως πριν από την 1η Απριλίου 2016, ή σε μεταγενέστερη ημερομηνία της ετήσιας αναφοράς όπως ορίζεται στην παράγραφο 20Ζ.

20Γ. Ο ασφαλιστής που εφαρμόζει την προσωρινή απαλλαγή από το ΔΠΧΑ 9 επιτρέπεται να επιλέξει να εφαρμόσει μόνο τις απαιτήσεις για την παρουσίαση των κερδών και ζημιών σχετικά με τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που αναγνωρίζονται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων στις παραγράφους 5.7.1γ), 5.7.7–5.7.9, 7.2.14 και Β5.7.5–Β5.7.20 του ΔΠΧΑ 9. Αν ο ασφαλιστής επιλέξει να εφαρμόσει τις απαιτήσεις αυτές, εφαρμόζει τις σχετικές μεταβατικές διατάξεις του ΔΠΧΑ 9, γνωστοποιεί το γεγονός ότι έχει εφαρμόσει τις εν λόγω απαιτήσεις και παρέχει σε συνεχή βάση τις σχετικές γνωστοποιήσεις που παρατίθενται στις παραγράφους 10-11 του ΔΠΧΑ 7 (όπως τροποποιήθηκε από το ΔΠΧΑ 9 (2010)).

[1] Το Συμβούλιο εξέδωσε διαδοχικές εκδόσεις του ΔΠΧΑ 9 το 2009, το 2010, το 2013 και το 2014.

▼**M56**

20Δ. Οι δραστηριότητες του ασφαλιστή συνδέονται κυρίως με την ασφάλιση όταν και μόνον όταν:

α) η λογιστική αξία των υποχρεώσεων που απορρέουν από τις συμβάσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος ΔΠΧΑ, που περιλαμβάνει το σύνολο των στοιχείων κατάθεσης ή ενσωματωμένα παράγωγα διαχωρισμένα από ασφαλιστήρια συμβόλαια που εφαρμόζουν τις παραγράφους 7–12 του παρόντος ΔΠΧΑ, είναι σημαντική σε σύγκριση με τη συνολική λογιστική αξία όλων των υποχρεώσεών του· και

β) το ποσοστό της συνολικής λογιστικής αξίας των υποχρεώσεων που συνδέονται με ασφαλίσεις (βλέπε παράγραφο 20Ε) σε σχέση με τη συνολική λογιστική αξία όλων των υποχρεώσεών του είναι:

(i) μεγαλύτερο από 90 τοις εκατό· ή

(ii) μικρότερο ή ίσο με 90 τοις εκατό αλλά μεγαλύτερο από 80 τοις εκατό, και ο ασφαλιστής δεν ασκεί σημαντική δραστηριότητα άσχετη προς την ασφάλιση (βλέπε παράγραφο 20ΣΤ).

20Ε. για τους σκοπούς της εφαρμογής της παραγράφου 20Δβ), οι υποχρεώσεις που συνδέονται με ασφαλίσεις περιλαμβάνουν:

α) τις υποχρεώσεις που απορρέουν από συμβάσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος ΔΠΧΑ, όπως περιγράφεται στην παράγραφο 20Δα)·

β) τις υποχρεώσεις από επενδυτικές συμβάσεις μη παράγωγων που αποτιμώνται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων με εφαρμογή του ΔΛΠ 39 (συμπεριλαμβανομένων εκείνων που προσδιορίζονται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων στις οποίες ο ασφαλιστής έχει εφαρμόσει τις απαιτήσεις του ΔΠΧΑ 9 για την παρουσίαση των κερδών και των ζημιών (βλέπε παραγράφους 20Βα) και 20Γ))· και

γ) τις υποχρεώσεις που προκύπτουν, επειδή ο ασφαλιστής εκδίδει ή εκπληρώνει υποχρεώσεις που προκύπτουν από τις συμβάσεις των στοιχείων α) και β). Παραδείγματα τέτοιων υποχρεώσεων είναι, μεταξύ άλλων, τα παράγωγα τα οποία χρησιμοποιούνται για τον μετριασμό των κινδύνων που απορρέουν από τις εν λόγω συμβάσεις και από τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία τις εξασφαλίζουν, σχετικές φορολογικές υποχρεώσεις όπως οι αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις για φορολογητέες προσωρινές διαφορές σχετικά με τις υποχρεώσεις που απορρέουν από τις εν λόγω συμβάσεις, καθώς και χρεόγραφα που εκδίδονται και περιλαμβάνονται στο κανονιστικό κεφάλαιο του ασφαλιστή.

20ΣΤ. Για την εκτίμηση του κατά πόσον ο ασφαλιστής ασκεί σημαντική δραστηριότητα άσχετη προς την ασφάλιση για τους σκοπούς της εφαρμογής της παραγράφου 20Δβ)(ii), ο εν λόγω ασφαλιστής εξετάζει:

α) μόνον τις δραστηριότητες από τις οποίες δύναται να αποκτά έσοδα και να αναλαμβάνει έξοδα· και

β) ποσοτικούς ή ποιοτικούς παράγοντες (ή και τα δύο), συμπεριλαμβανομένων δημόσια διαθέσιμων πληροφοριών, όπως η ταξινόμηση των κλάδων οικονομικής δραστηριότητας που εφαρμόζουν οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων στον ασφαλιστή.

20Ζ. Η παράγραφος 20Ββ) απαιτεί από την οικονομική οντότητα να αξιολογεί κατά πόσον πληροί τις προϋποθέσεις για την προσωρινή εξαίρεση από το ΔΠΧΑ 9 κατά την ημερομηνία της ετήσιας αναφοράς της αμέσως πριν από την 1η Απριλίου 2016. Μετά την εν λόγω ημερομηνία:

α) η οικονομική οντότητα που προηγουμένως πληρούσε τις προϋποθέσεις για την προσωρινή εξαίρεση από το ΔΠΧΑ 9 επαναξιολογεί κατά πόσον οι δραστηριότητές της συνδέονται κυρίως με την ασφάλιση σε μεταγενέστερη ημερομηνία ετήσιας αναφοράς όταν, και μόνον όταν, υπάρχει μεταβολή στις δραστηριότητες της οικονομικής οντότητας, όπως περιγράφεται στις παραγράφους 20Η–20Θ, κατά την ετήσια περίοδο που έληξε την ημερομηνία αυτή.

▼**M56**

β) η οικονομική οντότητα που προηγουμένως δεν πληρούσε τις προϋποθέσεις για την προσωρινή εξαίρεση από το ΔΠΧΑ 9 επιτρέπεται να επαναξιολογήσει κατά πόσον οι δραστηριότητές της συνδέονται κυρίως με την ασφάλιση σε μεταγενέστερη ημερομηνία ετήσιας αναφοράς πριν από τις 31 Δεκεμβρίου 2018 όταν, και μόνον όταν, υπάρχει μεταβολή στις δραστηριότητες της οικονομικής οντότητας, όπως περιγράφεται στις παραγράφους 20Η–20Θ, κατά την ετήσια περίοδο που έληξε την ημερομηνία αυτή.

20Η. Για τους σκοπούς της εφαρμογής της παραγράφου 20Ζ, μεταβολή στις δραστηριότητες της οικονομικής οντότητας είναι μια μεταβολή η οποία:

α) καθορίζεται από τα ανώτατα διοικητικά στελέχη της οντότητας λόγω εξωτερικών ή εσωτερικών μεταβολών·

β) είναι σημαντική για τις δραστηριότητες της οικονομικής οντότητας· και

γ) μπορεί να αποδειχθεί σε εξωτερικούς φορείς.

Ως εκ τούτου, η εν λόγω μεταβολή επέρχεται μόνον όταν η οικονομική οντότητα αρχίζει ή παύει να ασκεί μια δραστηριότητα που είναι σημαντική για τις επιχειρηματικές δραστηριότητες ή μεταβάλλει σημαντικά το μέγεθος μιας από τις δραστηριότητές της· για παράδειγμα, όταν η οικονομική οντότητα έχει αποκτήσει, διαθέσει ή τερματίσει έναν επιχειρηματικό τομέα.

20Θ. Η μεταβολή των δραστηριοτήτων της οντότητας, όπως περιγράφεται στην παράγραφο 20, αναμένεται να είναι πολύ σπάνια. Οι περιπτώσεις που ακολουθούν δεν αποτελούν μεταβολές τις δραστηριότητες μιας οικονομικής οντότητας για τους σκοπούς της εφαρμογής της παραγράφου 20Ζ:

α) μια μεταβολή στη δομή χρηματοδότησης της οντότητας που από μόνη της δεν επηρεάζει τις δραστηριότητες από τις οποίες η οικονομική οντότητα προβαίνει σε δαπάνες και αποκτά έσοδα.

β) η οικονομική οντότητα σκοπεύει να πωλήσει έναν επιχειρηματικό τομέα, ακόμα και αν τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις κατατάσσονται ως κατεχόμενα προς πώληση με εφαρμογή του ΔΠΧΑ 5 *Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες*. Το σχέδιο πώλησης ενός επιχειρηματικού τομέα θα μπορούσε να μεταβάλει τις δραστηριότητες της οικονομικής οντότητας και να οδηγήσει σε επαναξιολόγηση στο μέλλον, αλλά δεν έχει ακόμη επηρεάσει τις υποχρεώσεις που αναγνωρίζονται στην κατάσταση οικονομικής θέσης της οντότητας.

20Ι. Αν η οικονομική οντότητα δεν πληροί πλέον τα κριτήρια για την προσωρινή εξαίρεση από το ΔΠΧΑ 9 συνεπεία επαναξιολόγησης (βλέπε παράγραφο 20Ζα)), η οικονομική οντότητα επιτρέπεται να συνεχίσει να εφαρμόζει την προσωρινή απαλλαγή από το ΔΠΧΑ 9 μόνον μέχρι το τέλος της ετήσιας περιόδου που άρχισε αμέσως μετά την επανεκτίμηση αυτή. Ωστόσο, η οικονομική οντότητα πρέπει να εφαρμόσει το ΔΠΧΠ 9 για τις ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2021 ή μετά από αυτήν. Για παράδειγμα, αν μια οικονομική οντότητα διαπιστώσει ότι δεν πληροί πλέον τις προϋποθέσεις για την προσωρινή εξαίρεση από το ΔΠΧΑ 9 με την εφαρμογή της παραγράφου 20Ζα) στις 31 Δεκεμβρίου 2018 (το τέλος της ετήσιας περιόδου της), τότε η οικονομική οντότητα επιτρέπεται να συνεχίσει να εφαρμόζει την προσωρινή απαλλαγή από το ΔΠΧΑ 9 μόνο μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 2019.

▼**M56**

20ΙΑ. Ο ασφαλιστής που είχε προηγουμένως επιλέξει να εφαρμόσει την προσωρινή εξαίρεση από το ΔΠΧΑ 9 δύναται κατά την έναρξη οποιασδήποτε επόμενης ετήσιας περιόδου να επιλέξει αμετάκλητα να εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 9.

Ο υιοθετών για πρώτη φορά

20ΙΒ. Ο υιοθετών για πρώτη φορά, όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 1 *Πρώτη εφαρμογή των διεθνών προτύπων χρηματοοικονομικής αναφοράς*, μπορεί να εφαρμόζει την προσωρινή εξαίρεση από το ΔΠΧΑ 9 που περιγράφεται στην παράγραφο 20Α, εφόσον, και μόνον εφόσον, πληροί τα κριτήρια που περιγράφονται στην παράγραφο 20Β. Κατά την εφαρμογή της παραγράφου 20Ββ), ο υιοθετών για πρώτη φορά χρησιμοποιεί τη λογιστική αξία που προσδιορίζεται εφαρμόζοντας τα ΔΠΧΠ κατά την ημερομηνία που ορίζεται στην εν λόγω παράγραφο.

20ΙΓ. Το ΔΠΧΑ 1 περιλαμβάνει απαιτήσεις και εξαιρέσεις που ισχύουν για τον υιοθετούντα για πρώτη φορά· Οι εν λόγω απαιτήσεις και εξαιρέσεις (για παράδειγμα οι παράγραφοι Δ16–Δ17 του ΔΠΧΑ 1) δεν υπερισχύουν των απαιτήσεων των παραγράφων 20Α–20ΙΖ και 39Β–39Ι του παρόντος ΔΠΧΑ. Για παράδειγμα, οι απαιτήσεις και οι εξαιρέσεις που περιλαμβάνονται στο ΔΠΧΠ 1 δεν υπερισχύουν της απαίτησης ότι ένας υιοθετών για πρώτη φορά πρέπει να πληροί τα κριτήρια που καθορίζονται στην παράγραφο 20ΙΒ προκειμένου να εφαρμόσει την προσωρινή εξαίρεση από το ΔΠΧΑ 9.

20ΙΔ. Ο υιοθετών για πρώτη φορά που γνωστοποιεί τις πληροφορίες που απαιτούνται από τις παραγράφους 39Β–39Ι χρησιμοποιεί τις απαιτήσεις και τις εξαιρέσεις που περιλαμβάνονται στο ΔΠΧΠ 1 οι οποίες αφορούν την πραγματοποίηση των αξιολογήσεων που απαιτούνται για τις εν λόγω γνωστοποιήσεις.

Προσωρινή εξαίρεση από ειδικές απαιτήσεις του ΔΛΠ 28

20ΙΕ. Οι παράγραφοι 35–36 του ΔΛΠ 28 *Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες* απαιτούν από την οικονομική οντότητα να εφαρμόζει ενιαίες λογιστικές πολιτικές όταν χρησιμοποιεί τη μέθοδο της καθαρής θέσης. Ωστόσο, για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν πριν από την 1η Ιανουαρίου 2021, η οικονομική οντότητα επιτρέπεται, αλλά δεν υποχρεούται, να διατηρεί τις σχετικές λογιστικές πολιτικές που εφαρμόζονται από τη συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία ως εξής:

α) η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 9, αλλά η συγγενής επιχείρηση ή κοινοπραξία εφαρμόζει την προσωρινή εξαίρεση από το ΔΠΧΑ 9· ή

β) η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την προσωρινή εξαίρεση από το ΔΠΧΑ 9 αλλά η συγγενής επιχείρηση ή κοινοπραξία εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 9.

20ΙΣΤ. Όταν η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί τη μέθοδο της καθαρής θέσης για να λογιστικοποιήσει την επένδυσή της σε συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία:

α) εάν προηγουμένως είχε εφαρμοστεί το ΔΠΧΑ 9 στις οικονομικές καταστάσεις που χρησιμοποιούνταν για την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης σε αυτή τη συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία (μετά την εμφάνιση τυχόν προσαρμογών που είχε πραγματοποιήσει η οικονομική οντότητα), τότε εξακολουθεί να εφαρμόζεται το ΔΠΧΑ 9.

▼**M56**

β) εάν προηγουμένως είχε εφαρμοστεί η προσωρινή εξαίρεση από το ΔΠΧΑ 9 στις οικονομικές καταστάσεις που χρησιμοποιούνταν για την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης σε αυτή τη συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία (μετά την εμφάνιση τυχόν προσαρμογών που είχε πραγματοποιήσει η οικονομική οντότητα), τότε μπορεί μεταγενέστερα να εφαρμοστεί το ΔΠΧΑ 9.

20ΙΖ. Η οικονομική οντότητα μπορεί να εφαρμόζει τις παραγράφους 20ΙΕ και 20ΙΣΤβ) χωριστά για κάθε συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία.

▼**B**

Μεταβολές των λογιστικών πολιτικών

21. Οι παράγραφοι 22-30 εφαρμόζονται σε μεταβολές που γίνονται από ασφαλιστή που ήδη εφαρμόζει τα ΔΠΧΑ και σε μεταβολές που γίνονται από ασφαλιστή που υιοθετεί για πρώτη φορά τα ΔΠΧΑ

22. Ο ασφαλιστής 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 όχι λιγότερο αξιόπιστες ή περισσότερο αξιόπιστες και όχι λιγότερο σχετικές προς τις ανάγκες αυτές. Ο ασφαλιστής 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 ασφαλιστής 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 υπαρχουσών 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 ασφαλιστής επιτρέπεται, αλλά δεν επιβάλλεται, να μεταβάλλει τις λογιστικές του πολιτικές ώστε να επαναμετρά επιλεγμένες ασφαλιστικές υποχρεώσεις ([1]) 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 ασφαλιστή 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 ασφαλιστής 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.

([1]) Στην παράγραφο αυτή, περιλαμβάνονται στις ασφαλιστικές υποχρεώσεις τα σχετικά αναβαλλόμενα κόστη απόκτησης και άυλα περιουσιακά στοιχεία, όπως εκείνα που περιγράφονται στις παραγράφους 31 και 32.

▼B

Συνέχιση υφιστάμενων πρακτικών

25. Ο ασφαλιστής 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 άυλα περιουσιακά στοιχεία, αν υπάρχουν) θυγατρικών, εκτός αυτών που επιτρέπονται από την παράγραφο 24. Αν εκείνες οι λογιστικές πολιτικές δεν είναι ομοιόμορφες, ο ασφαλιστής μπορεί να τις αλλάξει, αν η αλλαγή αυτή δεν τις καθιστά περισσότερο διαφοροποιημένες και πληροί επίσης τις υπόλοιπες απαιτήσεις του παρόντος ΔΠΧΑ.

Σύνεση

26. Ο ασφαλιστής δεν απαιτείται να μεταβάλει τις λογιστικές του πολιτικές που αφορούν σε ασφαλιστήρια συμβόλαια προκειμένου να απαλείψει την υπερβολική σύνεση. Ωστόσο, αν ο ασφαλιστής ήδη επιμετρά τα ασφαλιστήρια συμβόλαια του με επαρκή σύνεση, δεν θα εισαγάγει επιπλέον σύνεση.

Μελλοντικά περιθώρια κερδοφορίας της επένδυσης

27. Ο ασφαλιστής δεν απαιτείται να μεταβάλλει τις λογιστικές του πολιτικές που αφορούν σε ασφαλιστήρια συμβόλαια ώστε να απαλείψει τα μελλοντικά περιθώρια κερδοφορίας της επένδυσης. Ωστόσο, υπάρχει μια μαχητή εκδοχή ότι οι οικονομικές καταστάσεις του ασφαλιστή 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 ασφαλιστή 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.

▼B

28. Ο ασφαλιστής 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 ασφαλιστή 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 ασφαλιστής θα μπορούσε να καταστήσει τις οικονομικές του καταστάσεις περισσότερο σχετικές και καθόλου λιγότερο αξιόπιστες στρεφόμενος προς μια περιεκτική λογιστική βάση με προσανατολισμό προς τον επενδυτή που χρησιμοποιείται ευρέως και προϋποθέτει:

α) τρέχουσες εκτιμήσεις και παραδοχές·

β) μια 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 ασφαλιστή.

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 ασφαλιστής 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 ασφαλιστή έχουν άμεση επίδραση στην επιμέτρηση κάποιων ή όλων των α) ασφαλιστικών υποχρεώσεων, β) σχετιζόμενου αναβαλλόμενου κόστους απόκτησης και γ) σχετιζόμενων άυλων περιουσιακών στοιχείων, όπως εκείνα που περιγράφονται στις παραγράφους 31 και 32. Ο ασφαλιστής 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. ►**M5** Η σχετική προσαρμογή στην ασφαλιστική υποχρέωση (ή στο αναβαλλόμενο κόστος απόκτησης ή στα άυλα περιουσιακά στοιχεία) αναγνωρίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα όταν και μόνον όταν τα μη πραγματοποιηθέντα κέρδη ή οι μη πραγματοποιηθείσες ζημίες αναγνωρίζονται στα λοιπά συνολικά έσοδα. ◄ Η πρακτική αυτή περιγράφεται και ως «σκιώδης λογιστική».

▼B

Ασφαλιστήρια συμβόλαια που αποκτώνται σε συνένωση επιχειρήσεων ή μεταβίβαση χαρτοφυλακίου

31. Προκειμένου να συμμορφώνεται με το ΔΠΧΑ 3 ο ασφαλιστής 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 ασφαλιστής επιτρέπεται αλλά δεν επιβάλλεται να χρησιμοποιεί εκτεταμένη παρουσίαση που διαχωρίζει την εύλογη αξία των αποκτηθέντων ασφαλιστήριων συμβολαίων σε δύο συστατικά στοιχεία:

α) μια υποχρέωση που επιμετράται σύμφωνα με τις λογιστικές πολιτικές του ασφαλιστή για τα ασφαλιστήρια συμβόλαια που εκδίδει και

β) ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο, που αντιπροσωπεύει τη διαφορά μεταξύ i) της εύλογης αξίας των αποκτηθέντων συμβατικών ασφαλιστικών δικαιωμάτων και των αναληφθεισών ασφαλιστικών δεσμεύσεων και ii) του ποσού που περιγράφηκε στο στοιχείο α). Η μεταγενέστερη επιμέτρηση αυτού του περιουσιακού στοιχείου θα είναι συνεπής με την επιμέτρηση της σχετιζόμενης ασφαλιστικής υποχρέωσης.

32. Ο ασφαλιστής που αποκτά χαρτοφυλάκιο ασφαλιστήριων συμβολαίων μπορεί να χρησιμοποιεί την εκτεταμένη παρουσίαση που περιγράφεται στην παράγραφο 31.

33. Τα άυλα 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. 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 δεσμεύσεων που υφίσταντο κατά την ημερομηνία της συνένωσης επιχειρήσεων ή μεταβίβασης χαρτοφυλακίου.

Χαρακτηριστικά προαιρετικής συμμετοχής

Χαρακτηριστικά προαιρετικής συμμετοχής σε ασφαλιστήρια συμβόλαια

▼M53

34. Ορισμένα ασφαλιστήρια συμβόλαια περιέχουν χαρακτηριστικό προαιρετικής συμμετοχής καθώς και *στοιχείο εγγύησης*. Ο εκδότης τέτοιου συμβολαίου:

▼B

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 ΔΠΧΑ 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 μια συνεπή λογιστική πολιτική για το διαχωρισμό αυτό. Ο εκδότης δεν θα κατατάξει εκείνο το χαρακτηριστικό σε ενδιάμεση κατηγορία που δεν είναι ούτε υποχρέωση ούτε ίδια κεφάλαια·

▼B

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 ►M11 μειοψηφικές συμμετοχές ◄). 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 κέρδους ή της ζημίας και όχι ως έξοδο ή έσοδο (βλ. ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων)*·

▼M53

δ) εάν το συμβόλαιο περιλαμβάνει ενσωματωμένο παράγωγο που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 9, εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 9 στο εν λόγω ενσωματωμένο παράγωγο.

▼B

ε) θα συνεχίσει να εφαρμόζει τις υπάρχουσες λογιστικές πολιτικές σε τέτοια συμβόλαια, από όλες τις απόψεις που περιγράφηκαν στις παραγράφους 14-20 και στην παράγραφο 34 στοιχεία α)-δ), εκτός αν μεταβάλλει τις λογιστικές πολιτικές αυτές κατά τρόπο που συμμορφώνεται με τις παραγράφους 21-30.

Χαρακτηριστικά προαιρετικής συμμετοχής σε χρηματοοικονομικά μέσα

▼M53

35. Οι απαιτήσεις της παραγράφου 34 εφαρμόζονται επίσης σε χρηματοοικονομικά μέσα που περιέχουν χαρακτηριστικό προαιρετικής συμμετοχής. Επιπρόσθετα:

α) εάν ο εκδότης κατατάξει ολόκληρο το χαρακτηριστικό προαιρετικής συμμετοχής ως υποχρέωση, εφαρμόζει την εξέταση επάρκειας της υποχρέωσης που προβλέπεται στις παραγράφους 15-19 σε ολόκληρο το συμβόλαιο (ήτοι τόσο στο στοιχείο εγγύησης όσο και στο χαρακτηριστικό προαιρετικής συμμετοχής). Δεν επιβάλλεται ο εκδότης να προσδιορίσει το ποσό που θα προέκυπτε από την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9 στο στοιχείο εγγύησης.

β) εάν ο εκδότης κατατάξει ολόκληρο ή μέρος του εν λόγω χαρακτηριστικού ως χωριστό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων, η υποχρέωση που θα αναγνωριστεί για ολόκληρο το συμβόλαιο δεν πρέπει να υπολείπεται του ποσού που θα προέκυπτε από την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9 στο στοιχείο εγγύησης. Το ποσό περιέχει την εσωτερική αξία δικαιώματος προαίρεσης για εξαγορά του συμβολαίου, αλλά δεν απαιτείται να περιλαμβάνει τη διαχρονική αξία του εάν η παράγραφος 9 εξαιρεί το εν λόγω δικαίωμα προαίρεσης από την επιμέτρηση στην εύλογη αξία. Δεν επιβάλλεται ο εκδότης να γνωστοποιήσει το ποσό που θα προέκυπτε από την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9 στο στοιχείο της εγγύησης, ούτε απαιτείται να παρουσιάζει χωριστά το ποσό αυτό. Επιπροσθέτως, ο εκδότης δεν απαιτείται να προσδιορίσει το εν λόγω ποσό εάν η συνολική υποχρέωση που αναγνωρίζεται είναι εμφανώς μεγαλύτερη.

▼B

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·

δ) αν και τα συμβόλαια αυτά είναι χρηματοοικονομικά μέσα, ένας εκδότης που εφαρμόζει την παράγραφο 20 στοιχείο β) του ΔΠΧΑ 7 σε συμβόλαια με χαρακτηριστικό προαιρετικής συμμετοχής θα γνωστοποιήσει το συνολικό έξοδο τόκων που αναγνωρίστηκε στα αποτελέσματα, αλλά δεν απαιτείται να υπολογίσει αυτό το έξοδο τόκων χρησιμοποιώντας τη μέθοδο του αποτελεσματικού επιτοκίου.

▼**M56**

35Α. Οι προσωρινές εξαιρέσεις των παραγράφων 20Α, 20ΙΒ και 20ΙΕ και η προσέγγιση επικάλυψης της παραγράφου 35Β είναι επίσης διαθέσιμες για έναν εκδότη χρηματοπιστωτικού μέσου που περιέχει χαρακτηριστικό προαιρετικής συμμετοχής. Ως εκ τούτου, όλες οι αναφορές στον ασφαλιστή στις παραγράφους 3α)–3β), 20Α–20ΙΖ, 35Β–35ΙΔ, 39Β–39ΙΓ και 46–49 νοούνται ως αναφερόμενες και στον εκδότη ενός χρηματοπιστωτικού μέσου που περιέχει χαρακτηριστικό προαιρετικής συμμετοχής.

ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ

Η προσέγγιση επικάλυψης

35Β. Ο ασφαλιστής επιτρέπεται, αλλά δεν υποχρεούται, να εφαρμόζει την προσέγγιση επικάλυψης σε καθορισμένα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία. Ο ασφαλιστής που εφαρμόζει την προσέγγιση επικάλυψης:

α) αναταξινομεί μεταξύ αποτελεσμάτων και λοιπών συνολικών εσόδων ένα ποσό που έχει ως συνέπεια τα αποτελέσματα στο τέλος της περιόδου αναφοράς για τα καθορισμένα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία να είναι τα ίδια ως εάν ο ασφαλιστής να είχε εφαρμόσει το ΔΛΠ 39 στα καθορισμένα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία. Κατά συνέπεια, το ποσό που αναταξινομείται ισούται με τη διαφορά μεταξύ:

(i) του ποσού που αναφέρεται στα αποτελέσματα για τα καθορισμένα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία με εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9· και

(ii) του ποσού που θα είχε αναφερθεί στα αποτελέσματα για τα καθορισμένα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία εάν ο ασφαλιστής είχε εφαρμόσει το ΔΛΠ 39.

β) εφαρμόζει όλα τα άλλα εφαρμοστέα ΔΠΧΑ στα χρηματοοικονομικά μέσα του, με εξαίρεση τα καθοριζόμενα στις παραγράφους 35Β–35ΙΔ, 39ΙΑ–39ΙΓ και 48–49 του παρόντος ΔΠΧΑ.

35Γ. Ο ασφαλιστής μπορεί να επιλέξει να εφαρμόσει την προσέγγιση επικάλυψης που περιγράφεται στην παράγραφο 35Β μόνο κατά την πρώτη εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9, μεταξύ άλλων και κατά την πρώτη εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9 ενώ προηγουμένως έχει εφαρμόσει:

α) την προσωρινή εξαίρεση από το ΔΠΧΑ 9 που περιγράφεται στην παράγραφο 20Α· ή

β) μόνον τις απαιτήσεις για την παρουσίαση των αποτελεσμάτων από χρηματοοικονομικά στοιχεία του παθητικού αναγνωριζόμενα στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων στις παραγράφους 5.7.1γ), 5.7.7–5.7.9, 7.2.14 και Β5.7.5–Β5.7.20 του ΔΠΧΑ 9.

35Δ. Ο ασφαλιστής παρουσιάζει το ποσό που αναταξινομήθηκε μεταξύ αποτελεσμάτων και λοιπών συνολικών εσόδων εφαρμόζοντας την προσέγγιση επικάλυψης:

α) στα αποτελέσματα ως χωριστό κονδύλι· και

β) στα λοιπά συνολικά έσοδα ως χωριστό στοιχείο των λοιπών συνολικών εσόδων.

▼**M56**

35Ε. Ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο είναι επιλέξιμο για καθορισμό για την προσέγγιση επικάλυψης εάν, και μόνο εάν, πληρούνται τα ακόλουθα κριτήρια:

α) έχει επιμετρηθεί στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων εφαρμόζοντας το ΔΠΧΑ 9, αλλά δεν θα είχε επιμετρηθεί στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων στο σύνολό του εφαρμόζοντας το ΔΛΠ 39· και

β) δεν διακρατείται σε σχέση με μια δραστηριότητα που δεν συνδέεται με τις συμβάσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος ΔΠΧΑ. Παραδείγματα χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που δεν θα μπορούσαν να είναι επιλέξιμα για την προσέγγιση επικάλυψης είναι εκείνα τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που διακρατούνται σε σχέση με τραπεζικές δραστηριότητες ή χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία διακρατούμενα σε κεφάλαια σχετικά με συμβάσεις επενδύσεων που δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος ΔΠΧΑ.

35ΣΤ. Ο ασφαλιστής μπορεί να καθορίσει ένα επιλέξιμο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο για την προσέγγιση επικάλυψης όταν επιλέγει να εφαρμόσει την προσέγγιση επικάλυψης (βλέπε παράγραφο 35Γ). Στη συνέχεια, μπορεί να καθορίσει ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο που είναι επιλέξιμο για την προσέγγιση επικάλυψης όταν, και μόνον όταν:

α) το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο είναι αρχικά αναγνωρισμένο· ή

β) το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο πληροί για πρώτη φορά το κριτήριο της παραγράφου 35Εβ) ενώ προηγουμένως δεν πληρούσε το κριτήριο αυτό.

35Ζ. Ο ασφαλιστής επιτρέπεται να προσδιορίζει επιλέξιμα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία για την προσέγγιση επικάλυψης εφαρμόζοντας την παράγραφο 35ΣΤ σε μεμονωμένη βάση.

35Η. Κατά περίπτωση, για την εφαρμογή της προσέγγισης επικάλυψης σε ένα καθορισμένο για πρώτη φορά χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο εφαρμόζοντας την παράγραφο 35ΣΤβ):

α) η εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία του καθορισμού είναι η λογιστική αξία του νέου αποσβεσμένου κόστους· και

β) το πραγματικό επιτόκιο καθορίζεται με βάση την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία του καθορισμού.

35Θ. Η οικονομική οντότητα συνεχίζει να εφαρμόζει την προσέγγιση επικάλυψης σε καθορισμένο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο έως ότου το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο πάψει να αναγνωρίζεται. Ωστόσο, η οικονομική οντότητα:

α) απο-καθορίζει ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο όταν το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο δεν πληροί πλέον το κριτήριο της παραγράφου 35Εβ). Για παράδειγμα, ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο δεν πληροί το κριτήριο αυτό, όταν η οικονομική οντότητα μεταφέρει εκείνο το περιουσιακό στοιχείο κατά τρόπο ώστε να διακρατείται σε σχέση με τις τραπεζικές της δραστηριότητες ή όταν η οικονομική οντότητα παύει να είναι ασφαλιστής.

β) δύναται, κατά την έναρξη κάθε ετήσιας περιόδου, να σταματήσει να εφαρμόζει την προσέγγιση επικάλυψης για όλα τα καθορισμένα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία. Η οικονομική οντότητα που επιλέγει να μην εφαρμόζει την προσέγγιση επικάλυψης εφαρμόζει το ΔΛΠ 8 για να ληφθεί υπόψη η αλλαγή της λογιστικής πολιτικής.

▼M56

35Ι. Όταν μια οικονομική οντότητα απο-καθορίζει ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο εφαρμόζοντας την παράγραφο 35Θα), ανακατατάσσει από το λοιπό συνολικό συσσωρευμένο εισόδημα στα αποτελέσματα ως προσαρμογή από ανακατάταξη (βλέπε ΔΛΠ 1) τυχόν υπόλοιπο που σχετίζεται με το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο.

35ΙΑ. Εάν μια οικονομική οντότητα αποφασίσει να μην χρησιμοποιεί πλέον την προσέγγιση επικάλυψης εφαρμόζοντας την επιλογή της παραγράφου 35Θβ) ή διότι δεν είναι πλέον ασφαλιστής, δεν εφαρμόζει μεταγενέστερα την προσέγγιση επικάλυψης. Ο ασφαλιστής που έχει επιλέξει να εφαρμόζει την προσέγγιση επικάλυψης (βλέπε παράγραφο 35Γ), αλλά δεν διαθέτει επιλέξιμα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία (βλέπε παράγραφο 35Ε) μπορεί μεταγενέστερα να εφαρμόζει την προσέγγιση επικάλυψης όταν θα διαθέτει επιλέξιμα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία.

Αλληλεπίδραση με άλλες απαιτήσεις

35ΙΒ. Η παράγραφος 30 του παρόντος ΔΠΧΑ επιτρέπει μια πρακτική που ενίοτε περιγράφεται και ως «σκιώδης λογιστική». Αν ο ασφαλιστής εφαρμόζει την προσέγγιση επικάλυψης, η σκιώδης λογιστική μπορεί να είναι εφαρμόσιμη.

35ΙΓ. Η αναταξινόμηση ενός ποσού μεταξύ αποτελεσμάτων και λοιπών συνολικών εσόδων εφαρμόζοντας την παράγραφο 35β ενδέχεται να έχει έμμεσες επιπτώσεις για τη συμπερίληψη άλλων ποσών στα λοιπά συνολικά έσοδα, όπως οι φόροι εισοδήματος. Ο ασφαλιστής εφαρμόζει τα σχετικά ΔΠΧΑ, όπως το ΔΛΠ 12 *Φόροι εισοδήματος*, προκειμένου να προσδιορίσει τις ενδεχόμενες έμμεσες επιπτώσεις.

Ο υιοθετών για πρώτη φορά

35ΙΔ. Εάν ένας υιοθετών για πρώτη φορά επιλέξει να εφαρμόσει την προσέγγιση επικάλυψης, θα πρέπει να επαναδιατυπώσει τη συγκριτική πληροφόρηση ώστε να αντικατοπτρίζει την προσέγγιση επικάλυψης όταν, και μόνον όταν, επαναδιατυπώνει τη συγκριτική πληροφόρηση προκειμένου να συμμορφωθεί με το ΔΠΧΑ 9 (βλέπε παραγράφους Ε1–Ε2 του ΔΠΧΑ 1).

▼B

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Επεξήγηση των αναγνωρισμένων ποσών

36. Ο ασφαλιστής 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 ασφαλιστής 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 ►M5 κατάσταση των ταμιακών ροών ◄ με τη άμεση μέθοδο) που ανακύπτουν από ασφαλιστήρια συμβόλαια. Επιπρόσθετα, αν ο ασφαλιστής 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·

▼B

γ) τη διαδικασία που εφαρμόζεται για τον προσδιορισμό των παραδοχών που έχουν την μεγαλύτερη επίδραση στα αναγνωρισμένα ποσά που περιγράφηκαν στο στοιχείο β). Όταν είναι εφικτό, ο ασφαλιστής 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 του σχετιζόμενου αναβαλλόμενου κόστους απόκτησης, αν υπάρχει.

Η φύση και η έκταση των κινδύνων που απορρέουν από ασφαλιστήρια συμβόλαια

38. Ο ασφαλιστής θα γνωστοποιεί πληροφορίες που επιτρέπουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να εκτιμήσουν τη φύση και την έκταση των κινδύνων που απορρέουν από ασφαλιστήρια συμβόλαια.

39. Για συμμόρφωση με την παράγραφο 38, ο ασφαλιστής θα γνωστοποιεί:

α) τους στόχους, τις πολιτικές και τις διαδικασίες για τη διαχείριση κινδύνων που απορρέουν από ασφαλιστήρια συμβόλαια και τις μεθόδους για τη διαχείριση εκείνων των κινδύνων·

β) [απαλείφθηκε]

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 στον ασφαλιστικό κίνδυνο (βλ. παράγραφο 39A),

ii) τις συγκεντρώσεις ασφαλιστικού κινδύνου, συμπεριλαμβανομένης μιας περιγραφής του τρόπου με τον οποίο η διοίκηση προσδιορίζει τις συγκεντρώσεις και μιας περιγραφής του κοινού χαρακτηριστικού που εξατομικεύει κάθε συγκέντρωση (π.χ. είδος ασφαλισμένου συμβάντος, γεωγραφική περιοχή ή νόμισμα),

iii) πραγματικές αξιώσεις για αποζημίωση συγκρινόμενες με προηγούμενες εκτιμήσεις (ήτοι εξέλιξη των αξιώσεων). Η γνωστοποίηση για την εξέλιξη των αξιώσεων θα καλύπτει και την περίοδο κατά την οποία προέκυψε η αρχική ουσιαστική αξίωση 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 ασφαλιστής δεν απαιτείται να γνωστοποιεί πληροφορίες για αξιώσεις για τις οποίες η αβεβαιότητα σχετικά με το ποσό και το χρονοδιάγραμμα συνήθως παύει εντός ενός έτους·

▼M19

δ) οι πληροφορίες σχετικά με τον πιστωτικό κίνδυνο, τον κίνδυνο ρευστότητας και τον κίνδυνο αγοράς που θα απαιτούσαν οι παράγραφοι 31-42 του ΔΠΧΑ 7 αν τα ασφαλιστήρια συμβόλαια ενέπιπταν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 7. Ωστόσο:

i) ο ασφαλιστής δεν οφείλει να παράσχει την ανάλυση ληκτότητας που απαιτεί η παράγραφος 39 α) και β) του ΔΠΧΑ 7 εάν, αντ' αυτής, γνωστοποιεί πληροφορίες σχετικά με τον εκτιμώμενο χρόνο επέλευσης των καθαρών ταμιακών εκροών που απορρέουν από αναγνωρισμένες ασφαλιστικές υποχρεώσεις. Οι πληροφορίες αυτές μπορούν να λάβουν τη μορφή ανάλυσης των ποσών που αναγνωρίζονται στην κατάσταση οικονομικής θέσης βάσει του εκτιμώμενου χρόνου επέλευσης,

▼B

ii) εάν ο ασφαλιστής χρησιμοποιεί εναλλακτική μέθοδο για τη διαχείριση της ευαισθησίας στις συνθήκες της αγοράς, όπως είναι η ανάλυση των ενσωματωμένων αξιών, μπορεί να χρησιμοποιήσει εκείνη την ανάλυση ευαισθησίας προκειμένου να καλύψει την απαίτηση της παραγράφου 40 στοιχείο α) του ΔΠΧΑ 7. Ο ασφαλιστής αυτός πρέπει επίσης να παρέχει τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από την παράγραφο 41 του ΔΠΧΑ 7·

ε) πληροφορίες σχετικά με εκθέσεις σε κινδύνους αγοράς που απορρέουν από ενσωματωμένα παράγωγα που εμπεριέχονται σε κύριο ασφαλιστήριο συμβόλαιο, αν ο ασφαλιστής δεν απαιτείται να επιμετρά τα ενσωματωμένα παράγωγα στην εύλογη αξία και δεν το πράττει.

39Α. Προκειμένου να συμμορφωθεί με την παράγραφο 39 στοιχείο γ) σημείο i), ο ασφαλιστής θα γνωστοποιεί είτε το α) είτε το β) ως εξής:

►M5 α) μια ανάλυση ευαισθησίας που δείχνει τις επιπτώσεις στα αποτελέσματα και τα ίδια κεφάλαια της οικονομικής οντότητας που θα προέκυπταν στην περίπτωση υλοποίησης λογικά πιθανών μεταβολών της σχετικής μεταβλητής κινδύνου στο τέλος της περιόδου αναφοράς, τις μεθόδους και τις παραδοχές που χρησιμοποιήθηκαν για την κατάρτιση της ανάλυσης ευαισθησίας, και τις τυχόν μεταβολές, σε σχέση με την προηγούμενη περίοδο, στις μεθόδους και τις παραδοχές που χρησιμοποιήθηκαν. ◄ Ωστόσο, εάν ο ασφαλιστής χρησιμοποιεί εναλλακτική μέθοδο για τη διαχείριση της ευαισθησίας στις συνθήκες της αγοράς, όπως είναι η ανάλυση των ενσωματωμένων αξιών, μπορεί να καλύψει την απαίτηση αυτή γνωστοποιώντας εκείνη την εναλλακτική ανάλυση ευαισθησίας και τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από την παράγραφο 41 του ΔΠΧΑ 7·

β) ποιοτικές πληροφορίες σχετικά με την ευαισθησία και πληροφορίες σχετικά με τους όρους και τις προϋποθέσεις των ασφαλιστήριων συμβολαίων που επιδρούν ουσιαστικά στο ποσό, το χρονοδιάγραμμα και την αβεβαιότητα των μελλοντικών ταμιακών ροών του ασφαλιστή.

▼M56

Γνωστοποιήσεις σχετικά με την προσωρινή εξαίρεση από το ΔΠΧΑ 9

39Β. Ο ασφαλιστής που επιλέγει να εφαρμόσει την προσωρινή εξαίρεση από το ΔΠΧΑ 9 γνωστοποιεί πληροφορίες που επιτρέπουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων:

α) να κατανοήσουν τον τρόπο με τον οποίο ο ασφαλιστής πληρούσε τις προϋποθέσεις για την προσωρινή εξαίρεση· και

β) να συγκρίνουν τους ασφαλιστές που εφαρμόζουν την προσωρινή εξαίρεση με οντότητες που εφαρμόζουν το ΔΠΧΑ 9.

▼**M56**

39Γ. Προκειμένου να συμμορφωθεί με την παράγραφο 39Βα), ο ασφαλιστής γνωστοποιεί το γεγονός ότι εφαρμόζει την προσωρινή εξαίρεση από το ΔΠΧΑ 9 και τον τρόπο με τον οποίο ο ασφαλιστής συμπέρανε κατά την ημερομηνία που καθορίζεται στην παράγραφο 20Ββ) ότι πληροί τις προϋποθέσεις για την προσωρινή εξαίρεση από το ΔΠΧΑ 9, συμπεριλαμβανομένων των εξής:

α) εάν η λογιστική αξία των υποχρεώσεών του που απορρέουν από συμβάσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος ΔΠΧΑ (ήτοι εκείνων των υποχρεώσεων που περιγράφονται στην παράγραφο 20Εα)) ήταν κατώτερη από ή ίση με το 90 τοις εκατό της συνολικής λογιστικής αξίας όλων των υποχρεώσεών του, τη φύση και τη λογιστική αξία των υποχρεώσεων που συνδέονται με ασφάλιση που δεν είναι υποχρεώσεις που προκύπτουν από συμβάσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος ΔΠΧΑ (ήτοι εκείνες οι υποχρεώσεις που περιγράφονται στις παραγράφους 20 (β) και 20 (γ))·

β) εάν το ποσοστό της συνολικής λογιστικής αξίας των υποχρεώσεών του που συνδέονται με την ασφάλιση σε σχέση με τη συνολική λογιστική αξία όλων των υποχρεώσεών του είναι μικρότερη από ή ίση με το 90 τοις εκατό αλλά μεγαλύτερη από 80 τοις εκατό, τον τρόπο με τον οποίο ο ασφαλιστής έκρινε ότι δεν προέβη σε σημαντική δραστηριότητα άσχετη προς την ασφάλιση, συμπεριλαμβανομένων των πληροφοριών που έλαβε υπόψη· και

γ) εάν ο ασφαλιστής πληρούσε τις προϋποθέσεις για την προσωρινή εξαίρεση από το ΔΠΧΑ 9, βάσει επαναξιολόγησης εφαρμόζοντας την παράγραφο 20Ζβ):

(i) το λόγο της επαναξιολόγησης·

(ii) την ημερομηνία κατά την οποία συνέβη η σχετική μεταβολή στις δραστηριότητές του· και

(iii) μια λεπτομερή εξήγηση της μεταβολής στις δραστηριότητές του και μια ποιοτική περιγραφή του αποτελέσματος της μεταβολής στις οικονομικές καταστάσεις του ασφαλιστή.

39Δ. Εάν, εφαρμόζοντας την παράγραφο 20Ζα), μια οντότητα καταλήγει στο συμπέρασμα ότι οι δραστηριότητές της δεν είναι πλέον ως επί το πλείστον συνδεδεμένες με την ασφάλιση, γνωστοποιεί τις ακόλουθες πληροφορίες για κάθε περίοδο αναφοράς, πριν αρχίσει να εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 9:

α) το γεγονός ότι δεν πληροί πλέον τις προϋποθέσεις για την προσωρινή εξαίρεση από το ΔΠΧΑ 9·

β) την ημερομηνία κατά την οποία συνέβη η σχετική μεταβολή στις δραστηριότητές του· και

γ) λεπτομερή αιτιολόγηση των μεταβολών στις δραστηριότητές του και ποιοτική περιγραφή του αποτελέσματος της μεταβολής στις οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής οντότητας.

39Ε. Προκειμένου να συμμορφωθεί με την παράγραφο 39Ββ), ο ασφαλιστής γνωστοποιεί την εύλογη αξία στο τέλος της περιόδου αναφοράς, καθώς και το ποσό της μεταβολής της εύλογης αξίας κατά την περίοδο αυτή για τις ακόλουθες δύο ομάδες χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων χωριστά:

α) τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία με συμβατικές ρήτρες οι οποίες οδηγούν, σε καθορισμένες ημερομηνίες, σε ταμειακές ροές που είναι μόνο πληρωμές κεφαλαίου και τόκων για το ανεξόφλητο ποσό κεφαλαίου (ήτοι χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που πληρούν τις προϋποθέσεις των παραγράφων 4.1.2β) και 4.1.2Αβ) του ΔΠΧΑ 9), με εξαίρεση κάθε χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο που πληροί τον ορισμό των προοριζόμενων για διαπραγμάτευση στο ΔΠΧΑ 9, ή που είναι υπό τη διαχείριση και των οποίων η απόδοση εκτιμάται βάσει της εύλογης αξίας (βλέπε παράγραφο Β4.1.6 του ΔΠΧΑ 9).

▼**M56**

β) όλα τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία εκτός από εκείνα που ορίζονται στην παράγραφο 39Εα)· δηλαδή, κάθε χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο:

(i) με συμβατικούς όρους που δεν οδηγούν, σε καθορισμένες ημερομηνίες, σε ταμειακές ροές που είναι αποκλειστικά πληρωμές κεφαλαίου και τόκων για το ανεξόφλητο ποσό κεφαλαίου·

(ii) που πληροί τον ορισμό των προοριζόμενων για διαπραγμάτευση στο ΔΠΧΑ 9· ή

(iii) που αποτελεί αντικείμενο διαχείρισης και του οποίου η απόδοση εκτιμάται βάσει της εύλογης αξίας.

39ΣΤ. κατά τη γνωστοποίηση των πληροφοριών της παραγράφου 39Ε, ο ασφαλιστής:

α) μπορεί να κρίνει ότι η λογιστική αξία του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου όπως επιμετράται εφαρμόζοντας το ΔΛΠ 39 είναι ένας λογικός κατ' εκτίμηση υπολογισμός της εύλογης αξίας, αν ο ασφαλιστής δεν υποχρεούται να γνωστοποιεί την εύλογη αξία του εφαρμόζοντας την παράγραφο 29α) του ΔΠΧΑ 7 (π.χ. βραχυπρόθεσμες εμπορικές απαιτήσεις)· κα

β) λαμβάνει υπόψη το επίπεδο λεπτομερειών που είναι απαραίτητο προκειμένου να μπορέσουν οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να κατανοήσουν τα χαρακτηριστικά των χρηματοπιστωτικών περιουσιακών στοιχείων.

39Ζ. Προκειμένου να συμμορφωθεί με την παράγραφο 39Ββ), ο ασφαλιστής γνωστοποιεί πληροφορίες σχετικά με την έκθεση σε πιστωτικό κίνδυνο, που περιλαμβάνουν σημαντικές συγκεντρώσεις πιστωτικού κινδύνου που είναι συμφυείς με τα χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού που περιγράφονται στην παράγραφο 39Εα). Κατ' ελάχιστο, ο ασφαλιστής γνωστοποιεί τις ακόλουθες πληροφορίες για τα εν λόγω χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία στο τέλος της περιόδου αναφοράς:

α) κατά βαθμίδες διαβάθμισης πιστωτικού κινδύνου, όπως ορίζονται στο ΔΠΧΑ 7, τις λογιστικές αξίες εφαρμόζοντας το ΔΛΠ 39 (για χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στο αποσβεσμένο κόστος, πριν από οποιαδήποτε προσαρμογή για απομείωση αξίας).

β) για τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που περιγράφονται στην παράγραφο 39Εα) που δεν έχουν χαμηλό πιστωτικό κίνδυνο στο τέλος της περιόδου αναφοράς, την εύλογη αξία και τη λογιστική αξία εφαρμόζοντας το ΔΛΠ 39 (για χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στο αποσβεσμένο κόστος, πριν από οποιαδήποτε προσαρμογή για απομείωση αξίας). Για τους σκοπούς της γνωστοποίησης αυτής, η παράγραφος Β5.5.22 του ΔΠΧΑ 9 ορίζει τις σχετικές απαιτήσεις για την εκτίμηση του κατά πόσον ο πιστωτικός κίνδυνος για ένα χρηματοπιστωτικό μέσο θεωρείται χαμηλός.

39Η. Προκειμένου να συμμορφωθεί με την παράγραφο 39Ββ), ο ασφαλιστής γνωστοποιεί πληροφορίες σχετικά με το πού μπορεί ένας χρήστης των οικονομικών καταστάσεων να λάβει τις διαθέσιμες στο κοινό πληροφορίες του ΔΠΧΑ 9 τις σχετικές με μια οντότητα του ομίλου οι οποίες δεν παρέχονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις του ομίλου για την αντίστοιχη περίοδο αναφοράς. Για παράδειγμα, οι εν λόγω πληροφορίες του ΔΠΧΑ 9 θα μπορούσαν να ληφθούν από τις δημόσια διαθέσιμες επιμέρους ή ατομικές οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής οντότητας του ομίλου που έχει εφαρμόσει το ΔΠΧΑ 9.

39Θ. Εάν μια οικονομική οντότητα επιλέξει να εφαρμόσει την εξαίρεση της παραγράφου 20ΙΕ από συγκεκριμένες απαιτήσεις του ΔΛΠ 28, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼**M56**

39Ι. Εάν μια οικονομική οντότητα εφάρμοσε την προσωρινή εξαίρεση από το ΔΠΧΑ 9 όταν λογιστικοποιεί την επένδυσή της σε συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία χρησιμοποιώντας τη μέθοδο της καθαρής θέσης (για παράδειγμα, βλέπε παράγραφο 20ΙΕα)), η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τα ακόλουθα, επιπλέον των πληροφοριών που απαιτούνται από το ΔΠΧΑ 12 *Γνωστοποίηση συμμετοχών σε άλλες οντότητες*:

α) τις πληροφορίες που περιγράφονται από τις παραγράφους 39Β–39Η για κάθε συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία που είναι ουσιώδεις για την οικονομική οντότητα. Τα ποσά που γνωστοποιούνται είναι εκείνα που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις ΔΠΧΑ της συγγενούς επιχείρησης ή της κοινοπραξίας αφού εμφανιστούν οι προσαρμογές που πραγματοποιούνται από την οικονομική οντότητα όταν χρησιμοποιεί τη μέθοδο της καθαρής θέσης (βλέπε παράγραφο Β14α) του ΔΠΧΑ 12), και όχι το μερίδιο της οικονομικής οντότητας στα εν λόγω ποσά.

β) τις ποσοτικές πληροφορίες που περιγράφονται από τις παραγράφους 39Β–39Η συνολικά για όλες τις επουσιώδεις σε μεμονωμένη βάση συγγενείς επιχειρήσεις ή κοινοπραξίες. Τα συνολικά ποσά:

(i) που γνωστοποιούνται είναι το μερίδιο της οικονομικής οντότητας στα εν λόγω ποσά· και

(ii) για τις συγγενείς επιχειρήσεις γνωστοποιούνται χωριστά από τα συνολικά ποσά που γνωστοποιούνται για τις κοινές επιχειρήσεις.

Γνωστοποιήσεις σχετικά με την προσέγγιση επικάλυψης

39ΙΑ. Ο ασφαλιστής που εφαρμόζει την προσέγγιση επικάλυψης γνωστοποιεί πληροφορίες που επιτρέπουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να κατανοήσουν:

α) τον τρόπο με τον οποίο υπολογίζεται το συνολικό ποσό που αναταξινομήθηκε μεταξύ αποτελεσμάτων και λοιπών συνολικών εσόδων κατά την περίοδο αναφοράς· και

β) το αποτέλεσμα της εν λόγω αναταξινόμησης των οικονομικών καταστάσεων.

39ΙΒ. Προκειμένου να συμμορφωθεί με την παράγραφο 39Κ, ο ασφαλιστής γνωστοποιεί:

α) το γεγονός ότι εφαρμόζει την προσέγγιση επικάλυψης·

β) τη λογιστική αξία, στο τέλος της περιόδου αναφοράς, των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων στα οποία ο ασφαλιστής έχει εφαρμόσει την προσέγγιση επικάλυψης, ανά κατηγορία χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου·

γ) τη βάση καθορισμού χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων για την προσέγγιση επικάλυψης, συμπεριλαμβανόμενης επεξήγησης για τα καθορισμένα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που διακρατούνται εκτός της νομικής οντότητας που εκδίδει συμβόλαια που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος ΔΠΧΑ·

δ) επεξήγηση για το συνολικό ποσό που αναταξινομήθηκε μεταξύ αποτελεσμάτων και λοιπών συνολικών εσόδων κατά την περίοδο αναφοράς κατά τρόπο που δίνει τη δυνατότητα στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να κατανοήσουν τον τρόπο με τον οποίο προκύπτει το εν λόγω ποσό, που περιλαμβάνει τα εξής:

(i) το ποσό που αναφέρεται στα αποτελέσματα για τα καθορισμένα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία εφαρμόζοντας το ΔΠΧΑ 9· και

(ii) το ποσό που θα είχε αναφερθεί στα αποτελέσματα για τα καθορισμένα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, εάν ο ασφαλιστής είχε εφαρμόσει το ΔΛΠ 39.

▼M56

ε) τις επιπτώσεις της αναταξινόμησης που περιγράφεται στις παραγράφους 35Β και 35ΙΓ για κάθε επηρεαζόμενο κονδύλι στα αποτελέσματα· και

στ) αν κατά την περίοδο αναφοράς ο ασφαλιστής έχει αλλάξει τον καθορισμό χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων:

(i) το ποσό που αναταξινομήθηκε μεταξύ αποτελεσμάτων και λοιπών συνολικών εσόδων στην περίοδο αναφοράς που αφορά τα για πρώτη φορά καθορισθέντα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία με εφαρμογή της προσέγγισης επικάλυψης (βλέπε παράγραφο 35ΣΤβ))·

(ii) το ποσό το οποίο θα είχε αναταξινομηθεί μεταξύ αποτελεσμάτων και λοιπών συνολικών εσόδων στην περίοδο αναφοράς, εάν τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία δεν είχαν απο-καθοριστεί (βλέπε παράγραφο 35Θα))· και

(iii) το ποσό που αναταξινομήθηκε κατά την περίοδο αναφοράς στα αποτελέσματα από το λοιπό συνολικό συσσωρευμένο εισόδημα για χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που έχουν απο-καθοριστεί (βλέπε παράγραφο 35Ι).

39ΙΓ. Εάν μια οικονομική οντότητα εφάρμοσε την προσέγγιση επικάλυψης όταν λογιστικοποίησε την επένδυσή της σε συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία χρησιμοποιώντας τη μέθοδο της καθαρής θέσης, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τα ακόλουθα, επιπλέον των πληροφοριών που απαιτούνται από το ΔΠΧΑ 12:

α) τις πληροφορίες που περιγράφονται στις παραγράφους 39ΙΑ–39ΙΒ για κάθε συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία που είναι ουσιώδης για την οικονομική οντότητα. Τα ποσά που γνωστοποιούνται είναι εκείνα που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις ΔΠΧΑ της συγγενούς επιχείρησης ή της κοινοπραξίας μετά την εμφάνιση των προσαρμογών που πραγματοποιεί η οικονομική οντότητα όταν χρησιμοποιεί τη μέθοδο της καθαρής θέσης (βλέπε παράγραφο Β14α) του ΔΠΧΑ 12), και όχι το μερίδιο της οικονομικής οντότητας στα εν λόγω ποσά.

β) τις ποσοτικές πληροφορίες που περιγράφονται στις παραγράφους 39ΙΑ–39ΙΒδ) και 39ΙΒστ), και τις συνέπειες της αναταξινόμησης που περιγράφεται στην παράγραφο 35Β για τα αποτελέσματα και τα λοιπά συνολικά έσοδα συνολικά για όλες τις μη ουσιώδεις σε μεμονωμένη βάση συγγενείς επιχειρήσεις ή κοινοπραξίες. Τα συνολικά ποσά:

(i) που γνωστοποιούνται είναι το μερίδιο της οικονομικής οντότητας στα εν λόγω ποσά· και

(ii) για τις συγγενείς επιχειρήσεις γνωστοποιούνται χωριστά από τα συνολικά ποσά που γνωστοποιούνται για τις κοινές επιχειρήσεις.

▼B

ΗΜΕΡΟΜΗΝΊΑ ΈΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΎΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΉ ΠΕΡΊΟΔΟΣ

40. Οι μεταβατικές διατάξεις των παραγράφων 41-45 εφαρμόζονται τόσο σε οικονομικές οντότητες που ήδη εφαρμόζουν τα ΔΠΧΑ όταν εφαρμόζουν για πρώτη φορά το παρόν ΔΠΧΑ, όσο και σε οικονομικές οντότητες που εφαρμόζουν για πρώτη φορά τα ΔΠΧΑ (υιοθετώντες για πρώτη φορά).

41. Η οικονομική οντότητα θα εφαρμόσει το παρόν ΔΠΧΑ για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2005 ή αργότερα. Ενθαρρύνεται η εφαρμογή νωρίτερα. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει αυτό το ΔΠΧΑ για προγενέστερη περίοδο, το γεγονός αυτό γνωστοποιείται

▼B

41Α. *Συμβόλαια χρηματοοικονομικής εγγύησης* (Τροποποιήσεις στο ΔΛΠ 39 και το ΔΠΧΑ 4) που εκδόθηκε τον Αύγουστο του 2005 και με το οποίο τροποποιήθηκαν η παράγραφος 4 στοιχείο δ), η παράγραφος Β18 στοιχείο ζ) και η παράγραφος Β19 στοιχείο στ). Μια οικονομική οντότητα θα εφαρμόσει αυτές τις τροποποιήσεις για τις ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2006. Ενθαρρύνεται η εφαρμογή νωρίτερα. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις εν λόγω τροποποιήσεις νωρίτερα, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό και εφαρμόζει τις συναφείς τροποποιήσεις στο ΔΛΠ 39 και το ΔΛΠ 32 ([1]) ταυτόχρονα.

▼M5

41Β. Στο Δ.Λ.Π. 1 (όπως αναθεωρήθηκε το 2007) τροποποιήθηκε η ορολογία που χρησιμοποιείται στα Δ.Π.Χ.Α. Επιπρόσθετα, τροποποιήθηκε η παράγραφος 30. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές σε ετήσιες περιόδους που ξεκινούν από την 1η Ιανουαρίου 2009. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει το Δ.Λ.Π. 1 (που αναθεωρήθηκε το 2007) για προγενέστερη περίοδο, οι τροποποιήσεις εφαρμόζονται σε εκείνη την προγενέστερη περίοδο.

▼M33

41Ε. Το ΔΠΧΑ 13 *Επιμέτρηση εύλογης αξίας,* το οποίο εκδόθηκε το Μάιο 2011, προβλέπει τροποποίηση του ορισμού της εύλογης αξίας του προσαρτήματος Α. Μια οντότητα οφείλει να εφαρμόζει την τροποποίηση αυτή όταν εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 13.

▼M52

41Ζ. Με το ΔΠΧΑ 15 *Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες*, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2014, τροποποιήθηκε η παράγραφος 4 στοιχεία α) και γ), η παράγραφος Β7, η παράγραφος Β18 στοιχείο η) και η παράγραφος Β21. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 15, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις.

▼M53

41Η. Με το ΔΠΧΑ 9, όπως εκδόθηκε τον Ιούλιο του 2014, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 3, 4, 7, 8, 12, 34, 35 και 45, το προσάρτημα Α και οι παράγραφοι Β18–Β20 και διαγράφηκαν οι παράγραφοι 41Γ, 41Δ και 41ΣΤ. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις.

▼M54

41Θ. Με το ΔΠΧΑ 16, το οποίο εκδόθηκε τον Ιανουάριο του 2016, τροποποιήθηκε η παράγραφος 4. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 16, οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν την εν λόγω τροποποίηση.

▼B

Γνωστοποιήσεις

42. Δεν επιβάλλεται η οικονομική οντότητα να εφαρμόσει τις απαιτήσεις για γνωστοποίηση στο παρόν ΔΠΧΑ σε συγκριτική πληροφόρηση που αφορά ετήσιες περιόδους που ξεκινούν πριν από την 1η Ιανουαρίου 2005, εκτός από τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από την παράγραφο 37 στοιχεία α) και β) σχετικά με λογιστικές πολιτικές, αναγνωρισμένα περιουσιακά στοιχεία, 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 από την 1η Ιανουαρίου 2005 δεν είναι εφικτή, η οικονομική 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. Ο ορισμός του όρου «ανέφικτό» παρατίθεται στο ΔΛΠ 8.

44. Κατά την εφαρμογή της παραγράφου 39 στοιχείο γ) σημείο iii), η οικονομική οντότητα δεν απαιτείται να γνωστοποιεί πληροφορίες για την εξέλιξη αξιώσεων που συνέβησαν νωρίτερα από πέντε έτη πριν από το τέλος του οικονομικού έτους κατά το οποίο εφάρμοσε το παρόν ΔΠΧΑ. Επιπρόσθετα, αν κατά την πρώτη εφαρμογή του

([1]) Όταν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει το ΔΠΧΑ 7, η αναφορά στο ΔΛΠ 32 αντικαθίσταται με αναφορά στο ΔΠΧΑ 7.

▼B

παρόντος ΔΠΧΑ, είναι ανέφικτη η κατάρτιση πληροφοριών σχετικά με τις εξελίξεις των αξιώσεων που συνέβησαν πριν από την έναρξη της νωρίτερης περιόδου κατά την οποία η οικονομική οντότητα παρουσιάζει πλήρη συγκριτική πληροφόρηση που συμμορφώνεται με το παρόν ΔΠΧΑ, η οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

Επαναπροσδιορισμός των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων

▼M53

45. Παρά τα οριζόμενα στην παράγραφο 4.4.1 του ΔΠΧΑ 9, όταν ένας ασφαλιστής μεταβάλλει τις λογιστικές πολιτικές που εφαρμόζει για τις ασφαλιστικές υποχρεώσεις, επιτρέπεται, αλλά δεν επιβάλλεται, να ανακατατάξει κάποια ή όλα τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ως επιμετρούμενα στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων. Η ανακατάταξη αυτή επιτρέπεται εάν ο ασφαλιστής μεταβάλλει τις λογιστικές πολιτικές κατά την πρώτη εφαρμογή του παρόντος ΔΠΧΑ και αν προβεί σε μεταγενέστερη μεταβολή πολιτικής που επιτρέπεται βάσει της παραγράφου 22. Η εν λόγω ανακατάταξη αποτελεί αλλαγή λογιστικής πολιτικής και εφαρμόζεται το ΔΛΠ 8.

▼M56

Εφαρμογή του ΔΠΧΑ 4 σε συνδυασμό με το ΔΠΧΑ 9

Προσωρινή εξαίρεση από το ΔΠΧΑ 9

46. Η *Εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9* Χρηματοοικονομικά *μέσα σε συνδυασμό με το ΔΠΧΑ 4* Ασφαλιστήρια συμβόλαια (τροποποιήσεις στο ΔΠΧΑ 4), που εκδόθηκε τον Σεπτέμβριο του 2016, τροποποίησε τις παραγράφους 3 και 5 και προσέθεσε τις παραγράφους 20Α–20ΙΖ, 35Α και 39Β–39Ι και τίτλους μετά τις παραγράφους 20, 20ΙΑ, 20ΙΔ και 39Α. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις, οι οποίες επιτρέπουν στους ασφαλιστές που πληρούν καθορισμένα κριτήρια να εφαρμόζουν μια προσωρινή εξαίρεση από το ΔΠΧΠ 9 για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την 1η Ιανουαρίου 2018 ή μετά την ημερομηνία αυτή.

47. Η οικονομική οντότητα που γνωστοποιεί τις πληροφορίες που απαιτούνται από τις παραγράφους 39Β–39Ι χρησιμοποιεί τις μεταβατικές διατάξεις του ΔΠΧΑ 9 που σχετίζονται με την πραγματοποίηση των εκτιμήσεων που απαιτούνται για τις εν λόγω γνωστοποιήσεις. Η ημερομηνία αρχικής εφαρμογής για τον σκοπό αυτό θεωρείται ότι είναι η αρχή της πρώτης ετήσιας περιόδου που αρχίζει την 1η Ιανουαρίου 2018 ή μετά την ημερομηνία αυτή.

Η προσέγγιση επικάλυψης

48. Η *Εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9* Χρηματοοικονομικά *μέσα σε συνδυασμό με το ΔΠΧΑ 4* Ασφαλιστήρια συμβόλαια (τροποποιήσεις στο ΔΠΧΑ 4), που εκδόθηκε τον Σεπτέμβριο του 2016, τροποποίησε τις παραγράφους 3 και 5 και προσέθεσε τις παραγράφους 35Α–35ΙΒ και 39ΙΑ–39ΙΓ και τίτλους μετά τις παραγράφους 35Α, 35ΙΑ, 35ΙΓ και 39Ι. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις, οι οποίες επιτρέπουν στους ασφαλιστές να εφαρμόζουν την προσέγγιση επικάλυψης σε καθορισμένα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, κατά την πρώτη εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9 (βλέπε παράγραφο 35Γ).

49. Η οικονομική οντότητα που επιλέγει να εφαρμόσει την προσέγγιση επικάλυψης:

α) εφαρμόζει την εν λόγω προσέγγιση αναδρομικά σε καθορισμένα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία κατά τη μετάβαση στο ΔΠΧΑ 9. Έτσι, για παράδειγμα, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει ως προσαρμογή στο υπόλοιπο έναρξης του λοιπού συνολικού συσσωρευμένου εισοδήματος ένα ποσό ίσο με τη διαφορά μεταξύ της εύλογης αξίας των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που προσδιορίζεται εφαρμόζοντας το ΔΠΧΑ 9 και της λογιστικής αξίας που προσδιορίζεται εφαρμόζοντας το ΔΛΠ 39.

β) επαναδιατυπώνει τις συγκριτικές πληροφορίες ώστε να αντικατοπτρίζει την προσέγγιση επικάλυψης όταν, και μόνον όταν, η οικονομική οντότητα επαναδιατυπώνει τις συγκριτικές πληροφορίες εφαρμόζοντας το ΔΠΧΑ 9.

▼B

Προσάρτημα Α

Καθορισμένοι όροι

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του ΔΠΧΑ

Αντασφαλιζόμενος	Ο **ασφαλιζόμενος** σε συμβόλαιο **αντασφάλισης**.

▼M53

Στοιχείο κατάθεσης	Ένα συμβατικό στοιχείο που δεν αντιμετωπίζεται λογιστικά ως παράγωγο σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9 και που θα ενέπιπτε στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 9 εάν αποτελούσε χωριστό μέσο.

▼B

Συμβόλαιο πρωτασφάλισης	**Ασφαλιστήριο συμβόλαιο** που δεν είναι **συμβόλαιο αντασφάλισης**.
Χαρακτηριστικό 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 εταιρείας, του φορέα ή άλλης οικονομικής οντότητας που εκδίδει το συμβόλαιο.

▼M33

Εύλογη αξία	Είναι η τιμή που θα λάμβανε μια οντότητα για την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου ή που θα κατέβαλε μια οντότητα για τη μεταβίβαση μιας υποχρέωσης σε μια κανονική συναλλαγή μεταξύ συμμετεχόντων στην αγορά κατά την ημερομηνία επιμέτρησης. (Βλ. ΔΠΧΑ 13.)

▼B

Συμβόλαιο χρηματοοικονομικής εγγύησης	Συμβόλαιο το οποίο προβλέπει συγκεκριμένες πληρωμές από τον εκδότη για την αποζημίωση του κατόχου λόγω ζημίας που υπέστη από την ανικανότητα συγκεκριμένου οφειλέτη να καταβάλλει εγκαίρως πληρωμές σύμφωνα με τους αρχικούς ή τροποποιημένους όρους ενός χρεωστικού τίτλου.
Χρηματοοικονομικός κίνδυνος	Ο κίνδυνος μιας πιθανής μελλοντικής μεταβολής ενός καθορισμένου επιτοκίου, μιας τιμής χρηματοοικονομικού μέσου, αγαθού, συναλλαγματικής ισοτιμίας, δείκτη τιμών ή επιτοκίων, 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.

▼B

Στοιχείο εγγύησης	Μια δέσμευση καταβολής **εγγυημένων παροχών** που εμπεριέχεται σε συμβόλαιο που περιέχει **χαρακτηριστικό προαιρετικής συμμετοχής**.
Ασφαλιστικό περιουσιακό στοιχείο	Τα καθαρά συμβατικά δικαιώματα του **ασφαλιστή** βάσει ενός **ασφαλιστηρίου συμβολαίου**.
Ασφαλιστήριο συμβόλαιο	Συμβόλαιο στο οποίο το ένα μέρος (ο **ασφαλιστής**) δέχεται σημαντικό **ασφαλιστικό κίνδυνο** από το έτερο μέρος (τον **ασφαλιζόμενο**), αποδεχόμενος να αποζημιώσει τον ασφαλιζόμενο στη περίπτωση επέλευσης καθορισμένου αβέβαιου μελλοντικού συμβάντος (το **ασφαλιζόμενο συμβάν**) που επηρεάζει αρνητικά τον ασφαλιζόμενο. (Βλ. προσάρτημα Β για καθοδήγηση σχετικά με τον ορισμό αυτόν.)
Ασφαλιστική υποχρέωση	Οι καθαρές συμβατικές δεσμεύσεις του **ασφαλιστή** βάσει ενός **ασφαλιστηρίου 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** και δημιουργεί **ασφαλιστικό κίνδυνο**.
Ασφαλιστής	Το μέρος που, βάσει **ασφαλιστηρίου συμβολαίου**, έχει την δέσμευση να αποζημιώσει τον **ασφαλιζόμενο** σε περίπτωση επέλευσης ενός **ασφαλιζόμενου συμβάντος**.
Εξέταση επάρκειας της ασφαλιστικής υποχρέωσης	Μια εκτίμηση αν η λογιστική αξία μιας **ασφαλιστικής υποχρέωσης** πρέπει να αυξηθεί (ή να μειωθεί η λογιστική αξία του σχετιζόμενου αναβαλλόμενου κόστους απόκτησης ή των άυλων περιουσιακών στοιχείων), βάσει εξέτασης των μελλοντικών ταμιακών ροών.
Ασφαλιζόμενος	Το μέρος που, βάσει **ασφαλιστηρίου συμβολαίου**, δικαιούται να αποζημιωθεί σε περίπτωση επέλευσης ενός **ασφαλιζόμενου συμβάντος**.
Αντασφαλιστικά περιουσιακά στοιχεία	Τα καθαρά συμβατικά δικαιώματα του **φορέα ασφάλισης** βάσει ενός αντ**ασφαλιστηρίου συμβολαίου**.
Συμβόλαιο αντασφάλισης	Ένα **ασφαλιστήριο συμβόλαιο** που εκδίδεται από έναν **ασφαλιστή** (ο **αντασφαλιστής**) για την αποζημίωση άλλου ασφαλιστή (ο **αντασφαλιζόμενος**) για ζημίες επί ενός ή περισσότερων συμβολαίων που έχει εκδώσει ο αντασφαλιζόμενος.
Αντασφαλιστής	Το μέρος που, βάσει **συμβολαίου αντασφάλισης**, έχει τη δέσμευση 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.

▼B

Προσάρτημα Β

Ο ορισμός του ασφαλιστηρίου συμβολαίου

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του ΔΠΧΑ

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 καταβάλει ο ασφαλιστής 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 από 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 ασφαλιστή 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 ασφαλιστής αντικαθιστά ένα κλεμμένο είδος απευθείας, αντί να αποζημιώσει τον ασφαλιζόμενο. Άλλο παράδειγμα είναι όταν ο ασφαλιστής χρησιμοποιεί δικά του νοσοκομεία και ιατρικό προσωπικό για την παροχή των ιατρικών υπηρεσιών που καλύπτονται από τα συμβόλαια.

▼B

Β6. Κάποια συμβόλαια με πάγια αμοιβή στα οποία το επίπεδο των υπηρεσιών εξαρτάται από αβέβαιο γεγονός πληρούν τον ορισμό του ασφαλιστηρίου συμβολαίου του παρόντος ΔΠΧΑ 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 μια 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 ετήσιας 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.

▼M52

Β7. Η εφαρμογή του ΔΠΧΑ στα συμβόλαια που αναφέρονται στην παράγραφο Β6 πιθανότατα δεν θα είναι περισσότερο επαχθής από την εφαρμογή των ΔΠΧΑ τα οποία θα ήταν εφαρμοστέα εάν τα συμβόλαια αυτά δεν ενέπιπταν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος ΔΠΧΑ:

▼B

α) δεν είναι πιθανό να υπάρχουν ουσιαστικές υποχρεώσεις για δυσλειτουργίες ή βλάβες που έχουν ήδη συμβεί·

▼M52

β) στην περίπτωση εφαρμογής του ΔΠΧΑ 15, ο πάροχος των υπηρεσιών θα αναγνώριζε τα έσοδα όταν (ή ενόσω) θα μεταβίβαζε υπηρεσίες στον πελάτη (βάσει άλλων καθορισμένων κριτηρίων). Η προσέγγιση αυτή είναι αποδεκτή και από το παρόν ΔΠΧΑ, που επιτρέπει στον πάροχο των υπηρεσιών i) να συνεχίσει τις υφιστάμενες λογιστικές πολιτικές για τα συμβόλαια αυτά εκτός εάν περιλαμβάνουν πρακτικές που απαγορεύει η παράγραφος 14 και ii) να βελτιώσει τις λογιστικές του πολιτικές εάν αυτό επιτρέπεται βάσει των παραγράφων 22-30·

▼B

γ) ο πάροχος των υπηρεσιών εξετάζει αν το κόστος της εκπλήρωσης της συμβατικής του δέσμευσης 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 ΔΠΧΑ Αν το παρόν ΔΠΧΑ δεν εφαρμοζόταν στα συμβόλαια αυτά, ο πάροχος των υπηρεσιών θα εφήρμοζε το ΔΛΠ 37 για να προσδιορίσει αν τα συμβόλαια είναι επαχθή·

δ) για τα συμβόλαια αυτά, οι απαιτήσεις γνωστοποίησης του παρόντος ΔΠΧΑ δεν είναι πιθανό να αυξάνουν σημαντικά τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από άλλα ΔΠΧΑ.

Διάκριση μεταξύ του ασφαλιστικού κινδύνου και άλλων κινδύνων

Β8. Ο ορισμός ενός ασφαλιστηρίου συμβολαίου αναφέρεται στον ασφαλιστικό κίνδυνο, που το παρόν ΔΠΧΑ 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.

▼B

B9. 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 περιουσιακό 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 (μια χρηματοοικονομική μεταβλητή) αλλά και την κατάσταση ενός συγκεκριμένου μη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου που κατέχεται από συμβαλλόμενο (μια 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.

B10. Κάποια συμβόλαια εκθέτουν τον εκδότη σε χρηματοοικονομικό κίνδυνο, επιπροσθέτως του σημαντικού ασφαλιστικού κινδύνου. Για παράδειγμα, πολλά ασφαλιστήρια συμβόλαια ζωής εγγυώνται μια 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.

B11. 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, μια ετήσια πρόσοδος που συνδέεται με τιμαριθμικό δείκτη μεταφέρει τον ασφαλιστικό κίνδυνο επειδή η καταβολή ενεργοποιείται από αβέβαιο γεγονός –την επιβίωση του δικαιούχου της ετήσιας προσόδου. Η σύνδεση με τον δείκτη τιμών είναι ενσωματωμένο παράγωγο, αλλά μεταφέρει επίσης και τον ασφαλιστικό κίνδυνο. Αν η προκύπτουσα μεταφορά του ασφαλιστικού κινδύνου είναι σημαντική, το ενσωματωμένο παράγωγο εμπίπτει στον ορισμό του ασφαλιστηρίου συμβολαίου, οπότε δεν απαιτείται να διαχωριστεί και να επιμετρηθεί στην εύλογη αξία (βλ. παράγραφο 7 του παρόντος ΔΠΧΑ).

B12. Ο ορισμός του ασφαλιστικού κινδύνου αναφέρεται στον κίνδυνο που ο ασφαλιστής δέχεται από τον ασφαλιζόμενο. Με άλλα λόγια, ο ασφαλιστικός κίνδυνος είναι ένας κίνδυνος που προϋπάρχει ο οποίος μεταφέρεται από τον ασφαλιζόμενο στον ασφαλιστή. Έτσι, ο νέος κίνδυνος που δημιουργείται από το συμβόλαιο δεν είναι ασφαλιστικός κίνδυνος.

B13. Ο ορισμός του ασφαλιστηρίου συμβολαίου αναφέρεται σε μια αρνητική επίπτωση για τον ασφαλιζόμενο. Ο ορισμός δεν περιορίζει την καταβολή εκ μέρους του ασφαλιστή ενός ποσού που ισούται με το οικονομικό αντίκτυπο του δυσμενούς γεγονότος. 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.

▼B

Β14. Μερικά συμβόλαια απαιτούν μια 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 μια υποκείμενη έκθεση σε κίνδυνο. Για παράδειγμα, αν ο κάτοχος χρησιμοποιήσει παράγωγο για να αντισταθμίσει μια υποκείμενη μη χρηματοοικονομική μεταβλητή που συσχετίζεται με ταμιακές ροές από περιουσιακό στοιχείο της οικονομικής 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 ασφαλιστής 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 από ό,τι 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 μια 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 ασφαλιστής μπορεί να δεχτεί σημαντικό ασφαλιστικό κίνδυνο από τον ασφαλιζόμενο μόνον αν ο ασφαλιστής είναι μια οικονομική 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

▼M53

Β18. Ακολουθούν παραδείγματα συμβολαίων που είναι ασφαλιστήρια συμβόλαια, εφόσον είναι σημαντική η μεταφορά ασφαλιστικού κινδύνου:

▼B

α) ασφάλιση για κλοπή ή ζημία ακινήτου·

β) ασφάλιση για ευθύνη προϊόντων, επαγγελματική αστική ευθύνη, αστική ευθύνη ή νομικά έξοδα·

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 της ετήσιας προσόδου ή συνταξιούχου, για να βοηθήσουν στη διατήρηση ενός επιπέδου διαβίωσης, που σε διαφορετική περίπτωση θα επηρεαζόταν αρνητικά από την επιβίωσή του)·

▼B

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 μια συμβατική δέσμευση, για παράδειγμα μια υποχρέωση να οικοδομήσει ένα κτήριο)·

▼M53

ζ) ασφάλιση πιστώσεων που προβλέπει συγκεκριμένες πληρωμές για την αποζημίωση του κατόχου λόγω ζημίας που υπέστη λόγω της αδυναμίας συγκεκριμένου οφειλέτη να καταβάλει πληρωμές εμπρόθεσμα σύμφωνα με τους αρχικούς ή τροποποιημένους όρους ενός χρεωστικού τίτλου. Τα συμβόλαια αυτά μπορούν να έχουν ποικίλες νομικές μορφές, όπως εγγύηση, ορισμένα είδη πιστωτικής επιστολής, πιστωτικό παράγωγο αντιστάθμισης του πιστωτικού κινδύνου ή ασφαλιστήριο συμβόλαιο. Ωστόσο, μολονότι τα εν λόγω συμβόλαια ανταποκρίνονται στον ορισμό του ασφαλιστηρίου συμβολαίου, ανταποκρίνονται και στον ορισμό του συμβολαίου χρηματοοικονομικής εγγύησης που δίδεται στο ΔΠΧΑ 9 και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 32 και του ΔΠΧΑ 9 και όχι του παρόντος ΔΠΧΑ [βλέπε παράγραφο 4 στοιχείο δ)]. Παρά ταύτα, εάν ο εκδότης έχει δηλώσει προηγουμένως ρητά ότι θεωρεί τα εν λόγω συμβόλαια ως ασφαλιστήρια συμβόλαια και έχει χρησιμοποιήσει τη λογιστική αντιμετώπιση που ισχύει για ασφαλιστήρια συμβόλαια, τότε δύναται να επιλέξει να εφαρμόσει είτε το ΔΛΠ 32 και το ΔΛΠ 9 είτε το παρόν Πρότυπο για τα εν λόγω συμβόλαια χρηματοοικονομικής εγγύησης·

▼B

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 ΔΠΧΑ 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 και του ΔΛΠ 37·

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, που προβλέπουν μειωμένες πληρωμές κεφαλαίου ή/και τόκων αν ένα καθορισμένο γεγονός επηρεάσει αρνητικά τον εκδότη του χρεογράφου (εκτός αν το καθορισμένο γεγονός δεν 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 μια πληρωμή που βασίζεται σε μεταβολές κλιματολογικών, γεωλογικών ή άλλων φυσικών μεταβλητών που αναφέρονται σε συγκεκριμένο συμβαλλόμενο·

ιγ) συμβόλαια αντασφάλισης.

▼M53

Β19. Τα ακόλουθα είναι παραδείγματα συμβολαίων που δεν είναι ασφαλιστήρια συμβόλαια:

▼B

α) συμβόλαια επένδυσης που έχουν τη νομική μορφή ενός ασφαλιστηρίου συμβολαίου αλλά που δεν εκθέτουν τον ασφαλιστή σε σημαντικό ασφαλιστικό κίνδυνο, για παράδειγμα ασφαλιστήρια συμβόλαια ζωής για τα οποία ο ασφαλιστής δεν φέρει σημαντικό κίνδυνο θνησιμότητας (τέτοια συμβόλαια είναι μη ασφαλιστικά χρηματοοικονομικά μέσα ή συμβάσεις υπηρεσιών, βλ. παραγράφους Β20 και Β21)·

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, βλ. 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 μια 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 (βλ. επίσης παράγραφο Β13)·

▼M53

ε) παράγωγα που εκθέτουν έναν συμβαλλόμενο σε χρηματοοικονομικό κίνδυνο αλλά όχι σε ασφαλιστικό κίνδυνο, διότι απαιτούν ο συμβαλλόμενος να πραγματοποιεί πληρωμές αποκλειστικά βάσει των μεταβολών ενός ή περισσοτέρων καθορισμένων επιτοκίων, μιας τιμής χρηματοοικονομικού μέσου, εμπορεύματος, συναλλαγματικής ισοτιμίας, δείκτη τιμών ή συντελεστών, πιστοληπτικής διαβάθμισης ή πιστωτικού δείκτη ή άλλης μεταβλητής, με την προϋπόθεση, στην περίπτωση μη χρηματοοικονομικής μεταβλητής, ότι η μεταβλητή δεν αφορά συγκεκριμένα έναν συμβαλλόμενο (βλέπε ΔΠΧΑ 9)·

στ) μια πιστωτικού χαρακτήρα εγγύηση (ή πιστωτική επιστολή, πιστωτικό παράγωγο αντιστάθμισης του πιστωτικού κινδύνου ή ασφάλισης πιστώσεων) που απαιτεί πληρωμές έστω και αν ο κάτοχος δεν έχει υποστεί ζημία από την αδυναμία του οφειλέτη να πραγματοποιήσει πληρωμές εμπρόθεσμα (βλέπε ΔΠΧΑ 9)·

▼B

ζ) συμβόλαια που απαιτούν μια 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 που προβλέπουν μειωμένες καταβολές κεφαλαίου ή/και τόκων βάσει κλιματολογικών, γεωλογικών ή άλλων φυσικών μεταβλητών που δεν αναφέρονται σε συγκεκριμένο συμβαλλόμενο.

▼M53

Β20. Εάν τα συμβόλαια που περιγράφονται στην παράγραφο Β19 δημιουργούν χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις, εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 9. Μεταξύ άλλων, αυτό σημαίνει ότι οι συμβαλλόμενοι χρησιμοποιούν έναν χειρισμό που είναι γνωστός και ως λογιστικός χειρισμός των καταθέσεων, που συνεπάγεται τα ακόλουθα:

▼B

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.

▼M52

Β21. Εάν τα συμβόλαια που περιγράφονται στην παράγραφο Β19 δεν δημιουργούν χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις, εφαρμόζεται το ΔΠΧΑ 15. Σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 15, έσοδο αναγνωρίζεται όταν (ή ενόσω) η οικονομική οντότητα εκπληρώνει μια υποχρέωση εκτέλεσης μεταβιβάζοντας υποσχόμενο αγαθό ή υπηρεσία σε πελάτη έναντι ποσού που αντανακλά το αντάλλαγμα το οποίο η οικονομική οντότητα εκτιμά ότι δικαιούται.

▼B

Σημαντικός ασφαλιστικός κίνδυνος

Β22. Ένα συμβόλαιο είναι ασφαλιστήριο συμβόλαιο μόνο όταν μεταφέρει σημαντικό ασφαλιστικό κίνδυνο. Οι παράγραφοι Β8-Β21 εξετάζουν τον ασφαλιστικό κίνδυνο. 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 ασφαλιστή να 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.

Β24. Οι επιπρόσθετες παροχές που περιγράφηκαν στην παράγραφο Β23 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 αξιώσεων, 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 ασφαλιστής δεν μπορεί πλέον να προσφέρει υπηρεσίες διαχείρισης επενδύσεων και να εισπράττει αμοιβή γι' αυτό. Όμως, αυτή η οικονομική ζημία για τον ασφαλιστή 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 προϋπάρχοντες κινδύνους. Συνεπώς, δεν σχετίζονται με την εκτίμηση του επιπέδου του ασφαλιστικού κινδύνου που μεταφέρεται από ένα συμβόλαιο·

▼B

γ) μια πληρωμή που εξαρτάται από γεγονός που δεν 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 ασφαλιστή 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 δεν δέχεται σημαντικό ασφαλιστικό κίνδυνο από τον κάτοχο, το συμβόλαιο αυτό δεν είναι ασφαλιστήριο συμβόλαιο·

δ) πιθανά ποσά που εισπράττονται από αντασφάλιση. Ο ασφαλιστής λογιστικοποιεί διακεκριμένα τα ποσά αυτά.

B25. Ο ασφαλιστής θα εκτιμήσει την σημαντικότητα του ασφαλιστικού κινδύνου για κάθε ασφαλιστήριο συμβόλαιο και όχι με αναφορά στη σημαντικότητα των οικονομικών καταστάσεων ([1]). Κατά συνέπεια, ο ασφαλιστικός κίνδυνος μπορεί να είναι σημαντικός έστω και αν υπάρχει ελάχιστη πιθανότητα ουσιωδών ζημιών για ολόκληρο χαρτοφυλάκιο συμβολαίων. Αυτή η επιμέρους 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 ασφαλιστής 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 στοιχείο β), η παραίτηση κατά το θάνατο των χρεώσεων ακύρωσης ή εξαγοράς δεν περιλαμβάνεται στην αξιολόγηση αυτή αν η παραίτηση δεν αποζημιώνει τον ασφαλιζόμενο για προϋπάρχοντα κίνδυνο. Ομοίως, ένα συμβόλαιο ετήσιων 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 ασφαλιστής 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.

([1]) Για το σκοπό αυτό, τα συμβόλαια που συνάπτονται συγχρόνως με έναν, μοναδικό αντισυμβαλλόμενο (ή τα συμβόλαια που αλληλεξαρτώνται με άλλους τρόπους) αποτελούν ένα ενιαίο συμβόλαιο.

▼B

Μεταβολές στο επίπεδο του ασφαλιστικού κινδύνου

B29. Κάποια συμβόλαια δεν μεταφέρουν κανέναν ασφαλιστικό κίνδυνο στον εκδότη κατά την έναρξη, αν και μεταφέρουν ασφαλιστικό κίνδυνο σε μεταγενέστερη ημερομηνία. Για παράδειγμα, ας εξετάσουμε ένα συμβόλαιο που παρέχει μια συγκεκριμένη απόδοση και περιέχει τη δυνατότητα ο ασφαλιζόμενος να χρησιμοποιήσει το προϊόν της απόδοσης κατά τη λήξης της προκειμένου να αγοράσει μια ισόβια ετήσια πρόσοδο έναντι των τρεχόντων συντελεστών που ο ασφαλιστής χρεώνει σε άλλους δικαιούχους ετήσιας προσόδου όταν ο ασφαλιζόμενος εξασκήσει το δικαίωμα. Το συμβόλαιο αυτό δεν μεταφέρει κανέναν ασφαλιστικό κίνδυνο στον εκδότη μέχρι την άσκηση του δικαιώματος προαίρεσης, επειδή ο εκδότης παραμένει ελεύθερος να τιμολογήσει την ετήσια πρόσοδο σε βάση που αντανακλά τον ασφαλιστικό κίνδυνο που μεταφέρεται στον εκδότη εκείνη τη στιγμή. Όμως, αν το συμβόλαιο καθορίζει τους συντελεστές της ετήσιας προσόδου (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 δεσμεύσεων.

▼B

ΔΙΕΘΝΈΣ ΠΡΌΤΥΠΟ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΉΣ ΑΝΑΦΟΡΆΣ 5

Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες

ΣΚΟΠΌΣ

1. Σκοπός του παρόντος ΔΠΧΑ είναι να καθορίσει τη λογιστική αντιμετώπιση των περιουσιακών στοιχείων που κατέχονται προς πώληση και την παρουσίαση και γνωστοποίηση *διακοπεισών δραστηριοτήτων*. Ειδικότερα, το ΔΠΧΑ 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* μείον το *κόστος πώλησης* και η απόσβεση των περιουσιακών στοιχείων αυτών να παύσει και

β) τα περιουσιακά στοιχεία που πληρούν τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενα προς πώληση να παρουσιάζονται διακεκριμένα ►M5 στον ισολογισμό ◄ και τα αποτελέσματα των διακοπεισών δραστηριοτήτων να παρουσιάζονται διακεκριμένα στην ►M5 κατάσταση συνολικών εσόδων ◄.

ΠΕΔΊΟ ΕΦΑΡΜΟΓΉΣ

2. Οι απαιτήσεις κατάταξης και παρουσίασης του παρόντος ΔΠΧΑ εφαρμόζονται σε όλα τα αναγνωρισμένα *μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία* [1] και σε όλες τις *ομάδες εκποίησης* της οικονομικής οντότητας. Οι απαιτήσεις επιμέτρησης του παρόντος ΔΠΧΑ εφαρμόζονται σε όλα τα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία και στις ομάδες εκποίησης (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* ►M5 ——————— ◄ δεν ανακατατάσσονται ως *κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία* μέχρι να ικανοποιήσουν τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενα προς πώληση σύμφωνα με το παρόν ΔΠΧΑ Περιουσιακά στοιχεία μιας κατηγορίας που η οικονομική οντότητα κανονικά θα θεωρούσε ότι είναι μη κυκλοφορούντα στοιχεία που αποκτώνται αποκλειστικά με την προοπτική να επαναπωληθούν δεν κατατάσσονται ως κυκλοφορούντα εκτός αν πληρούν τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενα προς πώληση σύμφωνα με το παρόν ΔΠΧΑ.

4. Ορισμένες φορές, η οικονομική οντότητα διαθέτει μια ομάδα περιουσιακών στοιχείων με κάποιες άμεσα συγγενείς υποχρεώσεις, σε μία ενιαία συναλλαγή. Τέτοια ομάδα εκποίησης μπορεί να είναι μία ομάδα *μονάδων δημιουργίας ταμιακών ροών*, μία μεμονωμένη μονάδα

[1] 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.

▼B

δημιουργίας ταμιακών ροών ή τμήμα μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών ([1]). Η ομάδα μπορεί να περιλαμβάνει οποιαδήποτε περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις της οικονομικής οντότητας, περιλαμβανομένων κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων, βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων και περιουσιακά στοιχεία που η παράγραφος 5 εξαιρεί από τις απαιτήσεις επιμέτρησης του παρόντος ΔΠΧΑ. Αν ένα μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο που εμπίπτει στις απαιτήσεις επιμέτρησης του παρόντος ΔΠΧΑ αποτελεί μέρος μιας ομάδας εκποίησης, οι απαιτήσεις επιμέτρησης του παρόντος ΔΠΧΑ εφαρμόζονται στην ομάδα ως σύνολο, ώστε η ομάδα να επιμετράται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ της λογιστικής αξίας της και της εύλογης αξίας της μείον το κόστος πώλησής της. Οι απαιτήσεις για την επιμέτρηση των διακεκριμένων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων της ομάδας εκποίησης παρατίθενται στις παραγράφους 18, 19 και 23.

▼M53

5. Οι προβλέψεις επιμέτρησης του παρόντος ΔΠΧΑ δεν εφαρμόζονται στα ακόλουθα περιουσιακά στοιχεία, που καλύπτονται από τα ΔΠΧΑ που απαριθμούνται, είτε ως μεμονωμένα περιουσιακά στοιχεία είτε ως μέρος ομάδας εκποίησης:

▼B

α) σε αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία (βλ. ΔΛΠ 12 *Φόροι εισοδήματος*)·

β) σε περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν από παροχές σε εργαζομένους (βλ. ΔΛΠ 19 *Παροχές σε εργαζομένους*)·

▼M53

γ) σε χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 9 *Χρηματοοικονομικά μέσα*.

▼B

δ) σε μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με τη μέθοδο της εύλογης αξίας του ΔΛΠ 40 *Επενδύσεις σε ακίνητα*·

▼M8

ε) Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται σε εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης. σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 41 *Γεωργία*·

▼B

στ) σε συμβατικά δικαιώματα καθώς αυτά ορίζονται στο ΔΠΧΑ 4 *Ασφαλιστήρια συμβόλαια*.

▼M17

5Α. Οι απαιτήσεις σε αυτό το Δ.Π.Χ.Α. που αφορούν την κατάταξη, την παρουσίαση και την επιμέτρηση που εφαρμόζονται σε μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα διάθεσης) που κατατάσσεται ως κατεχόμενο προς πώληση εφαρμόζονται και σε μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα διάθεσης) που κατατάσσεται ως κατεχόμενη για διανομή σε ιδιοκτήτες που δρουν υπό την ιδιότητα αυτή (κατεχόμενο για διανομή σε ιδιοκτήτες).

▼M22

5Β. Το παρόν Δ.Π.Χ.Α. καθορίζει τις απαιτούμενες γνωστοποιήσεις ως προς τα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία (ή ομάδες διάθεσης) που πληρούν τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενα προς πώληση ή διακοπείσες δραστηριότητες. Γνωστοποιήσεις σε άλλα Δ.Π.Χ.Α. δεν εφαρμόζονται σε τέτοια περιουσιακά στοιχεία (ή ομάδες εκποίησης), εκτός αν αυτά τα Δ.Π.Χ.Α. απαιτούν:

α) ειδικές γνωστοποιήσεις ως προς τα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία (ή ομάδες διάθεσης) που πληρούν τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενα προς πώληση ή διακοπείσες δραστηριότητες, ή

([1]) 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 εκποίησης που αποτελούσε μέρος μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών καθίσταται μεμονωμένη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών.

▼M22

β) γνωστοποιήσεις για την επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων σε μία ομάδα εκποίησης που δεν εμπίπτουν στις απαιτήσεις επιμέτρησης του Δ.Π.Χ.Α. 5 και αυτές οι γνωστοποιήσεις δεν παρέχονται ήδη σε άλλες σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων.

Ενδέχεται να χρειάζονται πρόσθετες γνωστοποιήσεις για μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία (ή ομάδες διάθεσης) που πληρούν τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενα προς πώληση ή διακοπείσες δραστηριότητες για να εξασφαλιστεί η συμμόρφωση με τις γενικές απαιτήσεις του Δ.Λ.Π. 1, ειδικότερα των παραγράφων 15 και 125 εκείνου του Προτύπου.

▼M17

ΚΑΤΑΤΑΞΗ ΜΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝΤΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ (Η ΟΜΑΔΩΝ ΔΙΑΘΕΣΗΣ) ΩΣ ΚΑΤΕΧΟΜΕΝΩΝ ΠΡΟΣ ΠΩΛΗΣΗ Η ΩΣ ΚΑΤΕΧΟΜΕΝΩΝ ΓΙΑ ΔΙΑΝΟΜΗ ΣΕ ΙΔΙΟΚΤΗΤΕΣ

▼B

6. Η οικονομική οντότητα κατατάσσει ένα μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα εκποίησης) ως κατεχόμενο προς πώληση αν η λογιστική αξία του ανακτηθεί κυρίως μέσω μιας συναλλαγής πώλησης και όχι από τη συνεχόμενη χρήση.

7. Για να συμβεί αυτό, το περιουσιακό στοιχείο (ή η ομάδα εκποίησης) 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 εκποίησης) και η πώλησή του πρέπει να είναι *πολύ πιθανή*.

▼M17

8. Προκειμένου η πώληση να είναι πολύ πιθανή, το κατάλληλο επίπεδο της διοίκησης πρέπει να έχει ένα πρόγραμμα για την πώληση του περιουσιακού στοιχείου (ή της ομάδας διάθεσης) και να έχει δεσμευτεί σε αυτό, ενώ πρέπει να έχει ξεκινήσει ενεργό πρόγραμμα εξεύρεσης αγοραστού και ολοκλήρωσης του προγράμματος. Επιπροσθέτως, πρέπει να έχουν γίνει ενεργές προσπάθειες να πωληθεί το περιουσιακό στοιχείο (ή η ομάδα διάθεσης) σε τιμή που είναι λογική σε σχέση με την τρέχουσα εύλογη αξία του. Επίσης, η πώληση πρέπει να θεωρείται ότι πληροί τις προϋποθέσεις για αναγνώριση ως ολοκληρωμένη πώληση εντός ενός έτους από την ημερομηνία της κατάταξης, εκτός από τις εξαιρέσεις της παραγράφου 9, και οι ενέργειες που απαιτούνται για την ολοκλήρωση του προγράμματος πρέπει να υποδεικνύουν ότι δεν είναι πιθανό να γίνουν σημαντικές αλλαγές στο πρόγραμμα ή ότι το πρόγραμμα θα αποσυρθεί. Η πιθανότητα της έγκρισης των μετόχων (εφόσον απαιτείται στη δικαιοδοσία) πρέπει να θεωρείται ως μέρος της εκτίμησης για το αν η πώληση είναι πολύ πιθανή.

▼M8

8Α. Οικονομική οντότητα που έχει δεσμευτεί στο πλαίσιο σχεδίου πώλησης που συνεπάγεται απώλεια ελέγχου θυγατρικής θα κατατάσσει όλα τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις ως κατεχόμενα προς πώληση, όταν πληρούνται τα κριτήρια των παραγράφων 6-8, ασχέτως αν η οικονομική οντότητα θα διατηρήσει μειοψηφική συμμετοχή στην πρώην θυγατρική μετά την πώληση.

▼B

9. Τα γεγονότα ή οι περιστάσεις μπορούν να παρατείνουν το χρόνο για την ολοκλήρωση της πώλησης πέραν του ενός έτους. Μια παράταση του χρόνου που απαιτείται για την ολοκλήρωση της πώλησης δεν εμποδίζει την κατάταξη ενός περιουσιακού στοιχείου (ή μιας ομάδας εκποίησης) ως κατεχόμενου προς πώληση αν η καθυστέρηση οφείλεται σε γεγονότα ή περιστάσεις που δεν ελέγχει η οικονομική οντότητα και υπάρχουν επαρκείς αποδείξεις ότι η οικονομική οντότητα παραμένει δεσμευμένη στο πρόγραμμα για την πώληση του περιουσιακού στοιχείου (ή της ομάδας εκποίησης). Αυτό θα συμβεί όταν πληρούνται τα κριτήρια του προσαρτήματος Β.

▼B

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 *Ενσώματα πάγια*.

11. Όταν μια οικονομική οντότητα αποκτά ένα μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα εκποίησης) αποκλειστικά με προοπτική να το εκποιήσει μεταγενέστερα, κατατάσσει το μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή την ομάδα εκποίησης) 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 ικανοποιηθούν σε σύντομο χρονικό διάστημα μετά την απόκτηση (συνήθως εντός τριών μηνών).

12. Αν τα κριτήρια των παραγράφων 7 και 8 πληρούνται ►**M5** μετά την περίοδο αναφοράς ◄, η οικονομική οντότητα δεν κατατάσσει ένα μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα εκποίησης) ως κατεχόμενο προς πώληση σε εκείνες τις οικονομικές καταστάσεις όταν εκδοθούν. Όμως, όταν πληρούνται τα κριτήρια αυτά ►**M5** μετά την περίοδο αναφοράς ◄ αλλά πριν από την έγκριση για την έκδοση των οικονομικών καταστάσεων, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τις πληροφορίες που καθορίζονται στην παράγραφο 41 στοιχεία α), β) και δ) στις σημειώσεις.

▼M17

12Α. Ένα μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα διάθεσης) κατατάσσεται ως κατεχόμενο/η για διανομή σε ιδιοκτήτες όταν η οικονομική οντότητα έχει δεσμευτεί να διανείμει το περιουσιακό στοιχείο (ή την ομάδα διάθεσης) στους ιδιοκτήτες. Για να συμβαίνει αυτό, τα περιουσιακά στοιχεία πρέπει να είναι διαθέσιμα για άμεση διανομή στην τρέχουσα κατάστασή τους και η διανομή πρέπει να είναι πολύ πιθανή. Για να είναι πολύ πιθανή η διανομή, πρέπει να έχουν ξεκινήσει οι ενέργειες για την ολοκλήρωση της διανομής και να αναμένεται να έχουν ολοκληρωθεί εντός ενός έτους από την ημερομηνία της κατάταξης. Οι ενέργειες που απαιτούνται για την ολοκλήρωση της διανομής πρέπει να υποδεικνύουν ότι δεν είναι πιθανό να γίνουν σημαντικές αλλαγές στη διανομή ή ότι η διανομή θα ακυρωθεί. Η πιθανότητα της έγκρισης των μετόχων (εφόσον απαιτείται στη δικαιοδοσία) πρέπει να θεωρείται ως μέρος της εκτίμησης για το αν η διανομή είναι πολύ πιθανή.

▼B

Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που πρόκειται να εγκαταλειφθούν

13. Η οικονομική οντότητα δεν κατατάσσει ως κατεχόμενο προς πώληση ένα μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα εκποίησης) που πρόκειται να εγκαταλειφθεί. Αυτό γιατί η λογιστική του αξία θα ανακτηθεί κυρίως μέσω της συνεχιζόμενης χρήσης του. Όμως, αν η ομάδα εκποίησης που πρόκειται να εγκαταλειφθεί πληροί τα κριτήρια της παραγράφου 32 στοιχεία α)-γ), η οικονομική οντότητα παρουσιάζει τα αποτελέσματα και τις ταμιακές ροές της ομάδας εκποίησης ως διακοπείσες δραστηριότητες σύμφωνα με τις παραγράφους 33 και 34 κατά την ημερομηνία που παύει να χρησιμοποιείται. Στα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία (ή ομάδες εκποίησης) που πρόκειται να εγκαταλειφθούν περιλαμβάνονται τα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία (ή τις ομάδες εκποίησης) που θα χρησιμοποιηθούν μέχρι το τέλος της οικονομικής τους ζωής και τα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία (ή ομάδες εκποίησης) που πρόκειται να παύσουν να λειτουργούν αντί να πωληθούν.

14. Η οικονομική οντότητα δεν αντιμετωπίζει λογιστικά ένα μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο του οποίου η χρήση έχει παύσει προσωρινά σαν να είχε εγκαταλειφθεί.

▼B

ΕΠΙΜΈΤΡΗΣΗ ΜΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΎΝΤΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΏΝ ΣΤΟΙΧΕΊΩΝ (Η ΟΜΆΔΩΝ ΕΚΠΟΊΗΣΗΣ) ΩΣ ΚΑΤΕΧΌΜΕΝΩΝ ΠΡΟΣ ΠΏΛΗΣΗ

Η επιμέτρηση ενός μη κυκλοφορούντος περιουσιακού στοιχείου (ή ομάδας εκποίησης)

15. Η οικονομική οντότητα επιμετρά ένα μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα εκποίησης) ως κατεχόμενο προς πώληση στη χαμηλότερη αξία μεταξύ της λογιστικής αξίας και της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησής τους.

▼M17

15Α. Μια οικονομική οντότητα θα επιμετρά ένα μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα διάθεσης) που κατατάσσεται ως κατεχόμενο/η προς διανομή σε ιδιοκτήτες στη λογιστική αξία ή την εύλογη αξία μείον το κόστος της διανομής ([1]), όποια είναι χαμηλότερη.

▼B

16. Αν ένα περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα εκποίησης) που έχει αποκτηθεί πρόσφατα πληροί τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενο προς πώληση (βλ. παράγραφο 11), η εφαρμογή της παραγράφου 15 θα έχει ως αποτέλεσμα την επιμέτρηση του περιουσιακού στοιχείου (ή της ομάδας εκποίησης) κατά την αρχική αναγνώριση στη χαμηλότερη αξία μεταξύ της λογιστικής αξίας, αν δεν είχε ταξινομηθεί έτσι (για παράδειγμα στο κόστος) και τις εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησής τους. Συνεπώς, αν το περιουσιακό στοιχείο (ή η ομάδα εκποίησης) αποκτάται στα πλαίσια μιας συνένωσης επιχειρήσεων, επιμετράται στην εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησής τους.

17. Όταν η πώληση αναμένεται να συμβεί μετά το πέρας ενός έτους, η οικονομική οντότητα επιμετρά το κόστος πώλησης στην παρούσα αξία. Κάθε αύξηση στην παρούσα αξία του κόστους πώλησης που ανακύπτει με την παρέλευση του χρόνου παρουσιάζεται στα αποτελέσματα ως χρηματοδοτικό κόστος.

18. Αμέσως πριν από την αρχική κατάταξη του περιουσιακού στοιχείου (ή της ομάδας εκποίησης) ως κατεχόμενου προς πώληση, οι λογιστικές αξίες του περιουσιακού στοιχείου (ή όλων των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων της ομάδας) επιμετρώνται σύμφωνα με τα εφαρμοστέα ΔΠΧΑ.

19. Κατά τη μεταγενέστερη επαναμέτρηση της ομάδας εκποίησης, οι λογιστικές αξίες των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων που δεν εμπίπτουν στις απαιτήσεις επιμέτρησης του παρόντος ΔΠΧΑ, αλλά περιλαμβάνονται σε ομάδα εκποίησης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση, επαναμετρώνται σύμφωνα με τα εφαρμοστέα ΔΠΧΑ πριν επαναμετρηθεί η εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης της ομάδας εκποίησης.

Αναγνώριση ζημιών απομείωσης της αξίας και αναστροφές

20. Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει ζημία απομείωσης για κάθε αρχική ή μεταγενέστερη υποτίμηση του περιουσιακού στοιχείου (ή της ομάδας εκποίησης) στην εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησής του, στην έκταση που δεν έχει αναγνωριστεί σύμφωνα με την παράγραφο 19.

21. Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει κέρδος για οποιαδήποτε μεταγενέστερη αύξηση της εύλογης αξίας μείον 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 ΔΠΧΑ είτε προγενέστερα σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 *Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων*.

([1]) Το κόστος της διανομής είναι το διαφορικό κόστος που είναι άμεσα καταλογιστέο στη διανομή, μη συμπεριλαμβανομένων των χρηματοδοτικών εξόδων και του φόρου εισοδήματος.

▼B

22. Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει κέρδος για κάθε μεταγενέστερη αύξηση της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης μιας ομάδας εκποίησης:

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 ΔΠΧΑ αυτό είτε προγενέστερα σύμφωνα με το ΔΛΠ 36, για τα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που εμπίπτουν στις απαιτήσεις επιμέτρησης του παρόντος ΔΠΧΑ.

23. Η ζημία απομείωσης αξίας (ή κάθε μεταγενέστερο κέρδος) που αναγνωρίζεται για ομάδα εκποίησης μειώνει (ή αυξάνει) τη λογιστική αξία των μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων της ομάδας που εμπίπτουν στις απαιτήσεις επιμέτρησης του παρόντος ΔΠΧΑ, με τη σειρά κατανομής που παρατίθεται στην παράγραφο 104 στοιχεία α) και β) και στην παράγραφο 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 εκποίησης) αναγνωρίζεται κατά την ημερομηνία της παύσης αναγνώρισης. Οι απαιτήσεις που αναφέρονται στην παύση αναγνώρισης παρατίθενται:

α) στις παραγράφους 67-72 του ΔΛΠ 16 (όπως αναθεωρήθηκε το 2003) για τα ενσώματα πάγια και

β) στις παραγράφους 112-117 του ΔΛΠ 38 *Άυλα περιουσιακά στοιχεία* (όπως αναθεωρήθηκε το 2004) για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία.

25. Η οικονομική οντότητα δεν αποσβένει μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο ενόσω κατατάσσεται ως κατεχόμενο προς πώληση ή ενόσω αποτελεί μέρος μιας ομάδας εκποίησης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση. Οι τόκοι και τα λοιπά έξοδα που αποδίδονται στις υποχρεώσεις μιας ομάδας εκποίησης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση συνεχίζουν να αναγνωρίζονται.

▼M48

Μεταβολές σε πρόγραμμα πώλησης ή σε πρόγραμμα διανομής σε ιδιοκτήτες

26. Αν η οικονομική οντότητα έχει κατατάξει περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα εκποίησης) ως κατεχόμενο προς πώληση ή ως κατεχόμενο για διανομή σε ιδιοκτήτες, αλλά δεν πληρούνται πλέον τα κριτήρια των παραγράφων 7–9 (για κατεχόμενο προς πώληση) ή της παραγράφου 12Α (για κατεχόμενο για διανομή σε ιδιοκτήτες), η οικονομική οντότητα παύει να κατατάσσει το περιουσιακό στοιχείο (ή την ομάδα εκποίησης) ως κατεχόμενο προς πώληση ή ως κατεχόμενο για διανομή σε ιδιοκτήτες (αντιστοίχως). Στις περιπτώσεις αυτές, η οικονομική οντότητα ακολουθεί τις οδηγίες των παραγράφων 27–29 για να λογιστικοποιήσει αυτή τη μεταβολή, πλην των περιπτώσεων όπου εφαρμόζεται η παράγραφος 26Α.

26Α. Αν η οικονομική οντότητα ανακατατάσσει ένα περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα εκποίησης) απευθείας από κατεχόμενο προς πώληση σε κατεχόμενο για διανομή σε ιδιοκτήτες, ή απευθείας από κατεχόμενο για διανομή σε ιδιοκτήτες σε κατεχόμενο προς πώληση, τότε η μεταβολή της κατάταξης θεωρείται συνέχιση του αρχικού προγράμματος εκποίησης. Η οικονομική οντότητα:

α) δεν ακολουθεί τις οδηγίες των παραγράφων 27–29 για να λογιστικοποιήσει αυτή τη μεταβολή. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις απαιτήσεις κατάταξης, παρουσίασης και επιμέτρησης του παρόντος ΔΠΧΑ οι οποίες ισχύουν για τη νέα μέθοδο εκποίησης.

β) μετρά το μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα εκποίησης) σύμφωνα με τις απαιτήσεις της παραγράφου 15 (εάν ανακατατάσσεται ως κατεχόμενο προς πώληση) ή 15Α (εάν ανακατατάσσεται ως κατεχόμενο για διανομή σε ιδιοκτήτες) και αναγνωρίζει κάθε μείωση ή αύξηση της εύλογης αξίας μείον το κόστος της πώλησης/το κόστος της διανομής του μη κυκλοφορούντος περιουσιακού στοιχείου (ή ομάδας εκποίησης) σύμφωνα με τις απαιτήσεις των παραγράφων 20–25.

▼M48

γ) δεν μεταβάλλει την ημερομηνία της κατάταξης σύμφωνα με τις παραγράφους 8 και 12Α. Αυτό δεν αποκλείει παράταση της περιόδου που απαιτείται για την ολοκλήρωση μιας πώλησης ή διανομής σε ιδιοκτήτες, εάν πληρούνται οι προϋποθέσεις της παραγράφου 9.

27. Η οικονομική οντότητα επιμετρά ένα μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα εκποίησης) που παύει να κατατάσσεται ως κατεχόμενο προς πώληση ή ως κατεχόμενο για διανομή σε ιδιοκτήτες (ή που παύει να συμπεριλαμβάνεται σε ομάδα εκποίησης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση ή ως κατεχόμενη για διανομή σε ιδιοκτήτες) στη χαμηλότερη αξία μεταξύ:

α) της λογιστικής αξίας πριν το περιουσιακό στοιχείο (ή η ομάδα εκποίησης) καταταχθεί ως κατεχόμενο προς πώληση ή ως κατεχόμενο για διανομή σε ιδιοκτήτες, προσαρμοσμένη για τυχόν απόσβεση ή αναπροσαρμογές που θα είχαν αναγνωριστεί αν το περιουσιακό στοιχείο (ή η ομάδα εκποίησης) δεν είχε καταταχθεί ως κατεχόμενο προς πώληση ή ως κατεχόμενο για διανομή σε ιδιοκτήτες, και

β) του *ανακτήσιμου ποσού* του κατά την ημερομηνία της μεταγενέστερης απόφασης να μην πωληθεί ή διανεμηθεί. [παραλείπεται υποσημείωση].

28. Η οικονομική οντότητα περιλαμβάνει κάθε απαιτούμενη προσαρμογή της λογιστικής αξίας ενός μη κυκλοφορούντος περιουσιακού στοιχείου, που παύει να κατατάσσεται ως κατεχόμενο προς πώληση ή ως κατεχόμενο για διανομή σε ιδιοκτήτες, στα αποτελέσματα [παραλείπεται υποσημείωση] από συνεχιζόμενες δραστηριότητες κατά την περίοδο που τα κριτήρια των παραγράφων 7–9 ή 12Α, αντιστοίχως, παύουν να πληρούνται. Οι οικονομικές καταστάσεις για τις περιόδους από την κατάταξη ως κατεχόμενων προς πώληση ή ως κατεχόμενων για διανομή σε ιδιοκτήτες τροποποιούνται αναλόγως αν η ομάδα εκποίησης ή το μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο που παύει να κατατάσσεται ως κατεχόμενο προς πώληση ή ως κατεχόμενο για διανομή σε ιδιοκτήτες είναι μια θυγατρική, κοινή επιχείρηση, κοινοπραξία ή συγγενής επιχείρηση, ή ένα τμήμα συμμετοχής σε κοινοπραξία ή συγγενή επιχείρηση. Η οικονομική οντότητα παρουσιάζει την προσαρμογή εκείνη στην ίδια γραμμή της κατάστασης συνολικών εσόδων που χρησιμοποιήθηκε για την παρουσίαση του κέρδους ή της ζημίας, αν υπάρχουν, και τα οποία αναγνωρίστηκαν σύμφωνα με την παράγραφο 37.

29. Αν η οικονομική οντότητα αφαιρέσει μεμονωμένο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση από ομάδα εκποίησης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση, τα εναπομένοντα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις της ομάδας εκποίησης που είναι προς πώληση συνεχίζουν να επιμετρώνται ως ομάδα, μόνον εάν η ομάδα πληροί τα κριτήρια των παραγράφων 7–9. Αν η οικονομική οντότητα αφαιρέσει μεμονωμένο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση από ομάδα εκποίησης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη για διανομή σε ιδιοκτήτες, τα εναπομένοντα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις της ομάδας εκποίησης που είναι προς διανομή συνεχίζουν να επιμετρώνται ως ομάδα, μόνον εάν η ομάδα πληροί τα κριτήρια της παραγράφου 12Α. Διαφορετικά, τα εναπομένοντα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία της ομάδας που πληρούν μεμονωμένα τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενα προς πώληση (ή ως κατεχόμενα για διανομή σε ιδιοκτήτες) επιμετρώνται μεμονωμένα στη χαμηλότερη αξία μεταξύ των λογιστικών αξιών τους και των εύλογων αξιών τους μείον το κόστος πωλήσής τους (ή το κόστος διανομής τους) κατά την ημερομηνία εκείνη. Κάθε μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο που δεν πληροί τα κριτήρια για κατεχόμενο προς πώληση παύει να κατατάσσεται ως κατεχόμενο προς πώληση, σύμφωνα με την παράγραφο 26. Κάθε μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο που δεν πληροί τα κριτήρια για κατεχόμενο για διανομή σε ιδιοκτήτες παύει να κατατάσσεται ως κατεχόμενο για διανομή σε ιδιοκτήτες, σύμφωνα με την παράγραφο 26.

▼B

ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΚΑΙ ΓΝΩΣΤΟΠΟΊΗΣΗ

30. Η οικονομική οντότητα παρουσιάζει και 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 εκποίησης).

▼B

Η παρουσίαση των διακοπεισών δραστηριοτήτων

31. Ένα *συστατικό μέρος* μιας οικονομικής οντότητας περιλαμβάνει λειτουργίες και ταμιακές ροές που διακρίνονται σαφώς, από λειτουργικής απόψεως και για σκοπούς χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, από τα υπόλοιπα μέρη που συνθέτουν την οικονομική οντότητα. Με άλλα λόγια, ένα συστατικό στοιχείο μιας οικονομικής οντότητας υπήρξε μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών ή ομάδα μονάδων δημιουργίας ταμιακών ροών για όσο διάστημα κρατείτο για χρήση από την οικονομική οντότητα.

32. Μία διακοπείσα δραστηριότητα αποτελεί συστατικό μέρος μιας οικονομικής οντότητας που έχει είτε διατεθεί είτε καταταχθεί ως κατεχόμενη προς πώληση και:

α) αντιπροσωπεύει ένα ξεχωριστό μεγάλο τμήμα επιχειρηματικών δραστηριοτήτων ή μία γεωγραφική περιοχή εκμεταλλεύσεων·

β) αποτελεί μέρος ενός ενιαίου, συντονισμένου προγράμματος εκποίησης ενός μεγάλου τμήματος δραστηριοτήτων ή μιας γεωγραφικής περιοχής εκμεταλλεύσεων ή

γ) είναι θυγατρική που αποκτήθηκε αποκλειστικά με προοπτική να επαναπωληθεί.

33. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:

α) ένα ενιαίο κονδύλι στην όψη της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων που περιλαμβάνει το σύνολο:

i) του μετά από φόρους κέρδους ή ζημίας των διακοπεισών δραστηριοτήτων και

ii) του μετά από φόρους κέρδους ή ζημίας που αναγνωρίστηκε κατά την επιμέτρηση της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης ή κατά την εκποίηση των περιουσιακών στοιχείων ή των ομάδων εκποίησης που συνιστούσαν τη διακοπείσα δραστηριότητα·

β) μια ανάλυση του ενιαίου κονδυλίου του στοιχείου α) σε:

i) έσοδα, έξοδα και προ φόρων κέρδους ή ζημίας των διακοπεισών δραστηριοτήτων,

ii) τον σχετικό φόρο εισοδήματος καθώς απαιτείται από την παράγραφο 81η) του ΔΛΠ 12,

iii) το κέρδος ή ζημία που αναγνωρίστηκε κατά την επιμέτρηση της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης ή κατά την εκποίηση των περιουσιακών στοιχείων ή της ομάδας εκποίησης (των ομάδων εκποίησης) που συνιστούσαν τη διακοπείσα δραστηριότητα και

iv) τον σχετικό φόρο εισοδήματος καθώς απαιτείται από την παράγραφο 81η) 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, παρουσιάζεται σε σημείο που εξατομικεύεται ως σχετιζόμενο με διακοπείσες δραστηριότητες, ήτοι διακεκριμένα από τις συνεχιζόμενες εκμεταλλεύσεις. Η ανάλυση δεν απαιτείται για ομάδες εκποίησης που είναι θυγατρικές οι οποίες αποκτήθηκαν πρόσφατα και που πληρούν τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενες προς πώληση κατά την απόκτηση (βλ. 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 εκποίησης που είναι θυγατρικές οι οποίες αποκτήθηκαν πρόσφατα και που πληρούν τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενες προς πώληση κατά την απόκτηση (βλ. παράγραφο 11)·

▼M11

δ) το ποσό του εισοδήματος από τις συνεχιζόμενες δραστηριότητες και από διακοπείσες δραστηριότητες που λογίζονται σε ιδιοκτήτες της μητρικής. Οι γνωστοποιήσεις αυτές μπορούν να παρουσιαστούν είτε στις σημειώσεις είτε στην κατάσταση συνολικών εσόδων.

▼M31

33Α. Εάν μια οικονομική οντότητα παρουσιάσει τα στοιχεία των αποτελεσμάτων σε ξεχωριστή κατάσταση όπως περιγράφηκε στην παράγραφο 10Α του Δ.Λ.Π. 1 (όπως τροποποιήθηκε το 2011), θα παρουσιάζεται μία παράγραφος που αναφέρεται στις διακοπείσες δραστηριότητες σε εκείνη την κατάσταση.

▼B

34. Η οικονομική οντότητα 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 την εκποίηση μιας διακοπείσας δραστηριότητας σε προηγούμενη περίοδο κατατάσσονται διακεκριμένα στις διακοπείσες δραστηριότητες. Η φύση και το ποσό των προσαρμογών αυτών γνωστοποιούνται. Παραδείγματα περιστάσεων στις οποίες δύνανται να ανακύψουν οι προσαρμογές αυτές περιλαμβάνονται:

α) η επίλυση αβεβαιοτήτων που ανακύπτουν από τους όρους της συναλλαγής εκποίησης, 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 δεσμεύσεις εγγύησης του προϊόντος που παραμένουν στον πωλητή·

γ) η ρύθμιση των δεσμεύσεων που απορρέουν από προγράμματα παροχών σε εργαζομένους, με την προϋπόθεση ότι η ρύθμιση σχετίζεται άμεσα με τη πράξη της εκποίησης.

36. Αν η οικονομική οντότητα παύει να κατατάσσει ένα στοιχείο της οντότητας ως κατεχόμενο προς πώληση, τα αποτελέσματα των λειτουργιών του συστατικού μέρους που είχαν προηγουμένως παρουσιαστεί στις διακοπείσες δραστηριότητες σύμφωνα με τις παραγράφους 33-35 ανακατατάσσονται και συμπεριλαμβάνονται στα έσοδα από συνεχιζόμενες εκμεταλλεύσεις για όλες τις παρουσιαζόμενες περιόδους. Τα ποσά που αναφέρονται σε προηγούμενες περιόδους θα αναφέρεται ότι έχουν επαναπαρουσιαστεί.

▼M8

36Α. Οικονομική οντότητα που έχει δεσμευτεί στο πλαίσιο σχεδίου πώλησης που συνεπάγεται απώλεια ελέγχου θυγατρικής θα γνωστοποιεί τις πληροφορίες που απαιτούν οι παράγραφοι 33-36 όταν η θυγατρική είναι ομάδα διάθεσης που πληροί τον ορισμό διακοπείσης δραστηριότητας, σύμφωνα με την παράγραφο 32.

▼B

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 εκποίησης) που κατατάσσεται ως κατεχόμενο προς πώληση και που δεν ανταποκρίνεται στον ορισμό μιας διακοπείσες δραστηριότητας περιλαμβάνεται στο κέρδος ή τη ζημία από συνεχιζόμενες εκμεταλλεύσεις.

Παρουσίαση ενός μη κυκλοφορούντος περιουσιακού στοιχείου ή μιας ομάδας εκποίησης ως κατεχόμενου/-ης προς πώληση

38. Η οικονομική οντότητα παρουσιάζει ένα μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο που κατατάσσεται ως κατεχόμενο προς πώληση διακεκριμένα από άλλα περιουσιακά στοιχεία στον ισολογισμό. Οι υποχρεώσεις μιας ομάδας εκποίησης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση παρουσιάζονται διακεκριμένα από άλλες υποχρεώσεις στον ισολογισμό. Εκείνα τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις δεν συμψηφίζονται ώστε να παρουσιάζονται ως ένα ενιαίο ποσό. Οι κύριες κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων που κατατάσσονται ως κατεχόμενων προς πώληση γνωστοποιούνται διακεκριμένα είτε ►M5 στον ισολογισμό ◄ είτε στις σημειώσεις, εκτός από τις εξαιρέσεις της παραγράφου 39. Η οικονομική οντότητα παρουσιάζει διακεκριμένα κάθε σωρευμένο έσοδο ή έξοδο που σχετίζεται με μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα εκποίησης) που κατατάσσεται ως κατεχόμενο προς πώληση.

▼B

39. Αν η ομάδα εκποίησης είναι θυγατρική που αποκτήθηκε πρόσφατα και που πληροί τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενη προς πώληση κατά την απόκτηση (βλ. παράγραφο 11), δεν απαιτείται γνωστοποίηση των κύριων κατηγοριών των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων.

40. Η οικονομική οντότητα δεν ανακατατάσσει ούτε παρουσιάζει με νέο τρόπο κονδύλια που παρουσιάστηκαν για τα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις ομάδων εκποίησης 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 οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τις ακόλουθες πληροφορίες στις σημειώσεις κατά την περίοδο που ένα μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα εκποίησης) έχει καταταχθεί ως κατεχόμενο προς πώληση ή που έχει διατεθεί:

α) μια περιγραφή του μη κυκλοφορούντος περιουσιακού στοιχείου (ή της ομάδας εκποίησης)·

β) μια περιγραφή των γεγονότων και των περιστάσεων της πώλησης ή που οδηγούν στην αναμενόμενη εκποίηση και του αναμενόμενου τρόπου και χρονοδιαγράμματος εκείνης της εκποίησης·

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 γραμμή 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 εκποίησης) παρουσιάζεται σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 8 *Λειτουργικοί τομείς*.

42. Αν εφαρμόζεται η παράγραφος 26 ή η παράγραφος 29, η οικονομική οντότητα 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 εκποίησης), μια 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.

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΈΣ ΔΙΑΤΆΞΕΙΣ

43. Το ΔΠΧΑ εφαρμόζεται μελλοντικά σε μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία (ή ομάδες εκποίησης) 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 ΔΠΧΑ. Η οικονομική οντότητα δύναται να εφαρμόσει τις απαιτήσεις του ΔΠΧΑ σε κάθε μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα εκποίησης) 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 από την ημερομηνία έναρξης του ΔΠΧΑ, με την προϋπόθεση ότι οι εκτιμήσεις και οι λοιπές πληροφορίες που απαιτούνται για την εφαρμογή του ΔΠΧΑ είχαν ληφθεί όταν τα κριτήρια αυτά πληρούνταν αρχικά.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΊΑ ΈΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΎΟΣ

44. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν ΔΠΧΑ για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2005 ή αργότερα. Ενθαρρύνεται η εφαρμογή νωρίτερα. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει αυτό το ΔΠΧΑ για λογιστικές περιόδους που αρχίζουν πριν από την 1η Ιανουαρίου 2005, αυτό το γεγονός πρέπει να γνωστοποιείται.

▼**M5**

44Α. Στο Δ.Λ.Π. 1 (όπως αναθεωρήθηκε το 2007) τροποποιήθηκε η ορολογία που χρησιμοποιείται στα Δ.Π.Χ.Α. Επιπρόσθετα, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 3 και 38, ενώ προστέθηκε η παράγραφος 33Α. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την 1η Ιανουαρίου 2009 ή μετά από αυτήν. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει το Δ.Λ.Π. 1 (που αναθεωρήθηκε το 2007) για προγενέστερη περίοδο, οι τροποποιήσεις εφαρμόζονται σε εκείνη την προγενέστερη περίοδο.

▼**M11**

44Β. Το Δ.Λ.Π. 27 (όπως τροποποιήθηκε από το Διεθνή Οργανισμό Λογιστικών Προτύπων το 2008) προσέθεσε την παράγραφο 33 (δ). Μια οικονομική οντότητα θα πρέπει να εφαρμόσει αυτή την τροποποίηση για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την 1η Ιουλίου 2009 ή μετά από αυτήν. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει το Δ.Λ.Π. 27 (όπως τροποποιήθηκε το 2008) για προγενέστερη περίοδο, η εν λόγω τροποποίηση πρέπει να εφαρμόζεται για αυτή την προγενέστερη περίοδο. Η τροποποίηση αυτή θα εφαρμόζεται αναδρομικά.

▼**M8**

44Γ. Οι παράγραφοι 8Α και 36Α προστέθηκαν από τις *Βελτιώσεις στα Δ.Π.Χ.Α*. που εκδόθηκαν τον Μάιο του 2008. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις για τις ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιουλίου 2009 ή αργότερα. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Ωστόσο, μια οικονομική οντότητα δεν θα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν πριν την 1η Ιουλίου 2009 αν δεν εφαρμόζει επίσης το Δ.Λ.Π. 27 (όπως τροποποιήθηκε τον Μάιο του 2008). Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις τροποποιήσεις πριν την 1η Ιουλίου 2009, αυτό το γεγονός γνωστοποιείται. Μια οικονομική οντότητα θα εφαρμόσει τις τροποποιήσεις μελλοντικά από την ημερομηνία κατά την οποία εφάρμοσε το Δ.Π.Χ.Α. 5 για πρώτη φορά, σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις της παραγράφου 45 του Δ.Λ.Π. 27 (που τροποποιήθηκε τον Μάιο του 2008).

▼**M17**

44Δ. Οι παράγραφοι 5Α, 12Α και 15Α προστέθηκαν και η παράγραφος 8 τροποποιήθηκε από τη Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Α. 17 *Διανομές Μη-Ταμειακών Περιουσιακών Στοιχείων σε Ιδιοκτήτες* τον Νοέμβριο του 2008. Οι τροποποιήσεις αυτές θα εφαρμόζονται μελλοντικά σε μη κυκλοφορούντα στοιχεία (ή ομάδες διάθεσης) που κατατάσσονται ως κατεχόμενα για διανομή σε ιδιοκτήτες σε ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά από την 1η Ιουλίου 2009. Η αναδρομική εφαρμογή δεν επιτρέπεται. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Εφόσον μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις τροποποιήσεις για περίοδο που ξεκινά πριν από την 1η Ιουλίου 2009, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό και εφαρμόζει επίσης και το Δ.Π.Χ.Α. 3 *Συνενώσεις Επιχειρήσεων* (όπως αναθεωρήθηκε το 2008), το Δ.Λ.Π. 27 (όπως τροποποιήθηκε τον Μάιο του 2008) και την Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Α. 17.

▼**M22**

44Ε. Η παράγραφος 5Β προστέθηκε από τις *Βελτιώσεις στα Δ.Π.Χ.Α*. που εκδόθηκε τον Απρίλιο 2009. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτή την τροποποίηση μελλοντικά για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1 Ιανουαρίου 2010 ή αργότερα. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει αυτό το Πρότυπο για προγενέστερη λογιστική περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼**M32**

44G. Με το ΔΠΧΑ 11 *Σχήματα υπό κοινό έλεγχο*, που δημοσιεύθηκε το Μάιο 2011, τροποποιείται η παράγραφος 28. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτή την τροποποίηση όταν εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 11.

▼**M33**

44Η. Το ΔΠΧΑ 13 *Επιμέτρηση εύλογης αξίας,* το οποίο εκδόθηκε το Μάιο 2011, προβλέπει τροποποίηση του ορισμού της εύλογης αξίας του προσαρτήματος Α. Μια οντότητα οφείλει να εφαρμόζει την τροποποίηση αυτή όταν εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 13.

▼**M31**

44Θ. Η *Παρουσίαση των στοιχείων των λοιπών συνολικών εσόδων* (τροποποιήσεις στο Δ.Λ.Π. 1), που εκδόθηκε τον Ιούνιο 2011, τροποποίησε την παράγραφο 33Α. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την τροποποίηση αυτή όταν εφαρμόζει το ΔΛΠ 1, όπως τροποποιήθηκε τον Ιούνιο του 2011.

▼**M53**

44ΙΑ. Με το ΔΠΧΑ 9, όπως εκδόθηκε τον Ιούλιο του 2014, τροποποιήθηκε η παράγραφος 5 και διαγράφηκαν οι παράγραφοι 44ΣΤ και 44Ι. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις.

▼**M48**

44ΙΑ. Με τις *Ετήσιες βελτιώσεις των ΔΠΧΑ του κύκλου 2012-2014*, που εκδόθηκαν τον Σεπτέμβριο του 2014, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 26–29 και προστέθηκε η παράγραφος 26Α. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις μελλοντικά, σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 *Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη*, όσον αφορά τις μεταβολές στη μέθοδο εκποίησης που λαμβάνουν χώρα σε ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2016 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή νωρίτερα. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις εν λόγω τροποποιήσεις για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼**B**

ΑΝΆΚΛΗΣΗ ΤΟΥ ΔΛΠ 35

45. Το παρόν ΔΠΧΑ αντικαθιστά το ΔΛΠ 35 *Διακοπτόμενες εκμεταλλεύσεις*.

Προσάρτημα Α

Καθορισμένοι όροι

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του ΔΠΧΑ

Μονάδα 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 οικονομικής οντότητας	Λειτουργίες και ταμιακές ροές που διακρίνονται σαφώς, από λειτουργικής απόψεως και για σκοπούς Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, από τα υπόλοιπα μέρη που συνθέτουν την οικονομική οντότητα.
Κόστος πώλησης	Το διαφορικό κόστος που είναι καταλογιστέο άμεσα στην πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου (ή μιας ομάδας εκποίησης), μη συμπεριλαμβανομένων των χρηματοδοτικών εξόδων και του εξόδου για φόρο εισοδήματος.
Κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο	►**M5** Μια οικονομική οντότητα κατατάσσει ένα περιουσιακό στοιχείο ως κυκλοφορούν όταν: (α) αναμένει να ρευστοποιήσει το περιουσιακό στοιχείο ή σκοπεύει να το πωλήσει ή να το αναλώσει κατά την κανονική πορεία του κύκλου εκμετάλλευσης της, (β) κατέχει το περιουσιακό στοιχείο κυρίως για εμπορικούς σκοπούς, (γ) αναμένει να ρευστοποιήσει το περιουσιακό στοιχείο εντός δώδεκα μηνών από την περίοδο αναφοράς ή (δ) το περιουσιακό στοιχείο αποτελείται από μετρητά ή ταμιακά ισοδύναμα (καθώς προσδιορίζονται στο Δ.Λ.Π. 7) εκτός αν υπάρχει περιορισμός ανταλλαγής ή χρήσης του για τον διακανονισμό υποχρέωσης για τουλάχιστον δώδεκα μήνες μετά την περίοδο αναφοράς. ◄
Διακοπείσα δραστηριότητα	Συστατικό μέρος μιας οικονομικής οντότητας που έχει είτε διατεθεί είτε καταταχθεί ως κατεχόμενο προς πώληση και: α) αντιπροσωπεύει ένα ξεχωριστό μεγάλο τμήμα επιχειρηματικών δραστηριοτήτων ή μια γεωγραφική περιοχή εκμεταλλεύσεων· β) αποτελεί μέρος ενός ενιαίου, συντονισμένου προγράμματος εκποίησης ενός μεγάλου τμήματος δραστηριοτήτων ή μιας γεωγραφικής περιοχής εκμεταλλεύσεων ή γ) είναι θυγατρική που αποκτήθηκε αποκλειστικά με προοπτική να επαναπωληθεί.

▼B

Ομάδα εκποίησης	Μια ομάδα περιουσιακών στοιχείων προς εκποίηση, 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 αποκτηθείσα σε μια συνένωση επιχειρήσεων υπεραξία 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 μέσα σε μία τέτοια μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών.

▼M33

Εύλογη αξία	Είναι η τιμή που θα λάμβανε μια οντότητα για την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου ή που θα κατέβαλε μια οντότητα για τη μεταβίβαση μιας υποχρέωσης σε μια κανονική συναλλαγή μεταξύ συμμετεχόντων στην αγορά κατά την ημερομηνία επιμέτρησης. (Βλ. ΔΠΧΑ 13.)

▼B

Ανέκκλητη (βέβαιη) Δέσμευση αγοράς	Συμφωνία με μη συνδεδεμένο 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 ισχυρότερο από το πιθανό.
Μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο	Ένα περιουσιακό στοιχείο που δεν ανταποκρίνεται στον καθορισμό ενός κυκλοφορούντος περιουσιακού στοιχείου.
Πιθανό	Περισσότερο πιθανό να συμβεί από το να μη συμβεί.
Ανακτήσιμο ποσό	Η υψηλότερη αξία μεταξύ της εύλογης αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου μείον το κόστος 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.

Προσάρτημα Β

Παράρτημα των οδηγιών εφαρμογής

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του ΔΠΧΑ

ΠΑΡΆΤΑΣΗ ΤΟΥ ΧΡΌΝΟΥ ΠΟΥ ΑΠΑΙΤΕΊΤΑΙ ΓΙΑ ΤΗΝ ΟΛΟΚΛΉΡΩΣΗ ΜΙΑΣ ΠΩΛΗΣΗΣ

Β1. Καθώς σημειώθηκε στην παράγραφο 9, μια παράταση του χρόνου που απαιτείται για την ολοκλήρωση της πώλησης δεν εμποδίζει την κατάταξη ενός περιουσιακού στοιχείου (ή μιας ομάδας εκποίησης) ως κατεχόμενο προς πώληση αν η καθυστέρηση οφείλεται σε γεγονότα ή περιστάσεις που δεν ελέγχει η οικονομική οντότητα και υπάρχουν επαρκείς αποδείξεις ότι η οικονομική οντότητα παραμένει δεσμευμένη στο σχέδιο για την πώληση του περιουσιακού στοιχείου (ή της ομάδας εκποίησης). Συνεπώς, θα υπάρχει εξαίρεση στην απαίτηση του ενός έτους της παραγράφου 8 για τις ακόλουθες περιπτώσεις όπου ανακύπτουν τέτοια γεγονότα ή περιστάσεις:

▼B

α) κατά την ημερομηνία που η οικονομική οντότητα δεσμεύεται σε σχέδιο πώλησης ενός μη κυκλοφορούντος περιουσιακού στοιχείου (ή ομάδας εκποίησης) εύλογα αναμένει ότι άλλοι (εξαιρώντας τον αγοραστή) θα επιβάλλουν όρους στη μεταβίβαση του περιουσιακού στοιχείου (ή ομάδας εκποίησης) 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 μια ανέκκλητη δέσμευση αγοράς και

ii) είναι πολύ πιθανό να υπάρξει ανέκκλητη δέσμευση αγοράς εντός ενός έτους·

β) η οικονομική οντότητα λαμβάνει μια ανέκκλητη δέσμευση αγοράς και, ως αποτέλεσμα, ο αγοραστής ή άλλοι θέτουν αναπάντεχα όρους για τη μεταβίβαση ενός μη κυκλοφορούντος περιουσιακού στοιχείου (ή ομάδας εκποίησης) 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 την 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 εκποίησης) που προηγουμένως κατατασσόταν ως κατεχόμενο προς πώληση δεν έχει πωληθεί μέχρι το τέλος εκείνης της περιόδου και

i) κατά την αρχική περίοδο του ενός έτους η οικονομική οντότητα έλαβε κάθε μέτρο προκειμένου να ανταποκριθεί στην αλλαγή των περιστάσεων,

ii) το μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή η ομάδα εκποίησης) είναι ενεργά διαπραγματευόμενο στην αγορά σε τιμή που είναι λογική, δεδομένης της αλλαγής των περιστάσεων και

iii) πληρούνται τα κριτήρια των παραγράφων 7 και 8.

▼B

ΔΙΕΘΝΈς ΠΡΌΤΥΠΟ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΉς ΑΝΑΦΟΡΆς 6

Έρευνα και αξιολόγηση ορυκτών πόρων

ΣΚΟΠΌς

1. Σκοπός του παρόντος ΔΠΧΑ είναι να προσδιορίσει τον τρόπο παρουσίασης των οικονομικών στοιχείων για την έρευνα και αξιολόγηση *ορυκτών πόρων*.

2. Ειδικότερα, το ΔΠΧΑ απαιτεί:

α) βελτιώσεις περιορισμένης έκτασης στις υφιστάμενες λογιστικές πρακτικές που ακολουθούνται για *δαπάνες που αφορούν την έρευνα και την αξιολόγηση*·

β) οι οικονομικές οντότητες που αναγνωρίζουν *περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από έρευνα και αξιολόγηση* να τα ελέγχουν για απομείωση αξίας σύμφωνα με το παρόν ΔΠΧΑ και να επιμετρούν οποιαδήποτε απομείωση αξίας σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 *Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων*·

γ) γνωστοποιήσεις που προσδιορίζουν και επεξηγούν τα ποσά που εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής οντότητας τα οποία απορρέουν από την έρευνα και αξιολόγηση ορυκτών πόρων, και βοηθούν τους χρήστες εκείνων των οικονομικών καταστάσεων να κατανοήσουν τα ποσά, το χρονοδιάγραμμα και τη βεβαιότητα των μελλοντικών ταμιακών ροών από τα αναγνωρισθέντα περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από έρευνα και αξιολόγηση.

ΠΕΔΊΟ ΕΦΑΡΜΟΓΉς

3. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το ΔΠΧΑ στις δαπάνες έρευνας και αξιολόγησης που πραγματοποιεί.

4. Το ΔΠΧΑ δεν ασχολείται με άλλες πτυχές της λογιστικής που εφαρμόζουν οικονομικές οντότητες που ασχολούνται με την έρευνα και αξιολόγηση ορυκτών πόρων.

5. Μια οικονομική οντότητα δεν εφαρμόζει το ΔΠΧΑ σε δαπάνες που πραγματοποιούνται:

α) πριν από την έρευνα και αξιολόγηση ορυκτών πόρων, όπως οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προτού η οικονομική οντότητα λάβει το νομικά ισχυρό δικαίωμα να εξερευνήσει μια ορισμένη περιοχή·

β) εφόσον έχει αποδειχτεί η τεχνική δυνατότητα και οικονομική βιωσιμότητα της εξόρυξης ενός ορυκτού πόρου.

ΑΝΑΓΝΏΡΙΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΏΝ ΣΤΟΙΧΕΊΩΝ ΠΟΥ ΠΡΟΈΡΧΟΝΤΑΙ ΑΠΌ ΈΡΕΥΝΑ ΚΑΙ ΑΞΙΟΛΌΓΗΣΗ

Προσωρινή εξαίρεση από το ΔΛΠ 8 παράγραφοι 11 και 12

6. Κατά την ανάπτυξη των λογιστικών της πολιτικών, μια οικονομική οντότητα που αναγνωρίζει περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από έρευνα και αξιολόγηση εφαρμόζει την παράγραφο 10 του ΔΛΠ 8 *Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη*.

▼B

7. Οι παράγραφοι 11 και 12 του ΔΛΠ 8 καθορίζουν τις έγκυρες πηγές των απαιτήσεων και της καθοδήγησης που η διοίκηση οφείλει να ακολουθεί κατά την ανάπτυξη μιας λογιστικής πολιτικής για ένα στοιχείο στην περίπτωση που κανένα ΔΠΧΑ δεν εφαρμόζεται ειδικώς σε αυτό. Με την επιφύλαξη όσων προβλέπονται στις παραγράφους 9 και 10 κατωτέρω, το παρόν ΔΠΧΑ απαλλάσσει μια οικονομική οντότητα από την εφαρμογή των παραγράφων αυτών στις λογιστικές της πολιτικές για την αναγνώριση και επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων που προέρχονται από έρευνα και αξιολόγηση.

ΕΠΙΜΈΤΡΗΣΗ ΤΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΏΝ ΣΤΟΙΧΕΊΩΝ ΠΟΥ ΠΡΟΈΡΧΟΝΤΑΙ ΑΠΌ ΈΡΕΥΝΑ ΚΑΙ ΑΞΙΟΛΌΓΗΣΗ

Επιμέτρηση κατά την αναγνώριση

8. Τα περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από έρευνα και αξιολόγηση επιμετρώνται στο κόστος.

Στοιχεία του κόστους των περιουσιακών στοιχείων που προέρχονται από έρευνα και αξιολόγηση

9. Μια οικονομική οντότητα επιλέγει μια πολιτική που καθορίζει τις δαπάνες που αναγνωρίζονται ως περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από έρευνα και αξιολόγηση και εφαρμόζει την πολιτική αυτή με συνέπεια. Κατά την επιλογή αυτή, μια οικονομική οντότητα εξετάζει τον βαθμό στον οποίο μια δαπάνη μπορεί να συσχετιστεί με την έρευνα συγκεκριμένων ορυκτών πόρων. Ακολουθεί μη εξαντλητικός κατάλογος με παραδείγματα δαπανών που μπορούν να συμπεριληφθούν στην αρχική επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων που προέρχονται από έρευνα και αξιολόγηση:

α) η απόκτηση του δικαιώματος έρευνας·

β) οι τοπογραφικές, γεωλογικές, γεωχημικές και γεωφυσικές μελέτες·

γ) οι δοκιμαστικές γεωτρήσεις·

δ) η εκσκαφή κατά ερευνητικά ορύγματα·

ε) η δειγματοληψία και

στ) οι δραστηριότητες που σχετίζονται με την αξιολόγηση της τεχνικής δυνατότητας και οικονομικής βιωσιμότητας της εξόρυξης ενός ορυκτού πόρου.

10. Οι δαπάνες που σχετίζονται με την ανάπτυξη των ορυκτών πόρων δεν αναγνωρίζονται ως περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από την έρευνα και την αξιολόγηση. Το *Πλαίσιο* και το ΔΛΠ 38 *Άυλα περιουσιακά στοιχεία* παρέχουν καθοδήγηση για την αναγνώριση περιουσιακών στοιχείων που προέρχονται από την ανάπτυξη.

11. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 37 *Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία*, μια οικονομική οντότητα αναγνωρίζει οποιεσδήποτε δεσμεύσεις απομάκρυνσης και αποκατάστασης πραγματοποιούνται σε μια συγκεκριμένη περίοδο συνεπεία της έρευνας και αξιολόγησης των ορυκτών πόρων.

Επιμέτρηση μετά την αναγνώριση

12. Μετά την αναγνώριση, μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει είτε τη μέθοδο του κόστους είτε τη μέθοδο αναπροσαρμογής σε περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από έρευνα και αξιολόγηση. Εάν εφαρμοστεί η μέθοδος αναπροσαρμογής (είτε το μοντέλο του ΔΛΠ 16 *Ενσώματα πάγια* είτε το μοντέλο του ΔΛΠ 38), υπάρχει συνέπεια με την κατάταξη των περιουσιακών στοιχείων (βλ. παράγραφο 15).

▼B

Μεταβολές των λογιστικών πολιτικών

13. Μια οικονομική οντότητα δύναται να μεταβάλλει τις λογιστικές της πολιτικές που αφορούν τις δαπάνες έρευνας και αξιολόγησης εφόσον η μεταβολή αυτή καθιστά τις οικονομικές καταστάσεις περισσότερο σχετικές με τις ανάγκες λήψης αποφάσεων των χρηστών και όχι λιγότερο αξιόπιστες, ή περισσότερο αξιόπιστες και όχι λιγότερο σχετικές προς τις ανάγκες αυτές. Μια οικονομική οντότητα κρίνει τη σχετικότητα και την αξιοπιστία εφαρμόζοντας τα κριτήρια του ΔΛΠ 8.

14. Προκειμένου να δικαιολογήσει τη μεταβολή των λογιστικών της πολιτικών που αφορούν τις δαπάνες για την έρευνα και την αξιολόγηση, μια οικονομική οντότητα αποδεικνύει ότι οι οικονομικές της καταστάσεις μετά τη μεταβολή πληρούν καλύτερα τα κριτήρια του ΔΛΠ 8, αλλά δεν είναι απαραίτητο η μεταβολή να επιτυγχάνει την πλήρη συμμόρφωση με τα κριτήρια εκείνα.

ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ

Κατάταξη περιουσιακών στοιχείων που προέρχονται από έρευνα και αξιολόγηση

15. Μια οικονομική οντότητα κατατάσσει τα περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από την έρευνα και την αξιολόγηση ως ενσώματα ή άυλα ανάλογα με τη φύση των αποκτηθέντων περιουσιακών στοιχείων και εφαρμόζει με συνέπεια την κατάταξη αυτή.

16. Ορισμένα περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από την έρευνα και την αξιολόγηση αντιμετωπίζονται ως άυλα (π.χ. τα δικαιώματα γεώτρησης), ενώ άλλα είναι ενσώματα (π.χ. οχήματα και πλατφόρμες γεωτρήσεων). Στο μέτρο που ένα ενσώματο πάγιο περιουσιακό στοιχείο αναλώνεται κατά την ανάπτυξη ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου, το ποσό που αντιπροσωπεύει την ανάλωση αυτή είναι μέρος του κόστους του άυλου περιουσιακού στοιχείου. Ωστόσο, η χρήση ενός ενσώματου παγίου περιουσιακού στοιχείου για την ανάπτυξη ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου δεν μετατρέπει ένα ενσώματο πάγιο περιουσιακό στοιχείο σε άυλο.

Ανακατάταξη περιουσιακών στοιχείων που προέρχονται από έρευνα και αξιολόγηση

17. Ένα περιουσιακό στοιχείο που προέρχεται από έρευνα και αξιολόγηση δεν ανακατατάσσεται ως τέτοιο όταν αποδεικνύονται η τεχνική δυνατότητα και οικονομική βιωσιμότητα της εξόρυξης ενός ορυκτού πόρου. Τα περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από έρευνα και αξιολόγηση ελέγχονται για απομείωση και κάθε ζημία απομείωσης αναγνωρίζεται πριν από την ανακατάταξη.

ΑΠΟΜΕΊΩΣΗ ΑΞΙΑς

Αναγνώριση και επιμέτρηση

18. Τα περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από έρευνα και αξιολόγηση ελέγχονται για απομείωση όταν τα γεγονότα και οι περιστάσεις υποδηλώνουν ότι η λογιστική αξία ενός τέτοιου στοιχείου μπορεί να υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του. Όταν τα γεγονότα και οι περιστάσεις υποδηλώνουν ότι η λογιστική αξία υπερβαίνει την ανακτήσιμη αξία, μια οικονομική οντότητα επιμετρά, παρουσιάζει και γνωστοποιεί κάθε προκύπτουσα ζημία απομείωσης σύμφωνα με το ΔΛΠ 36, με εξαίρεση τις επισημάνσεις της παραγράφου 21 κατωτέρω.

19. Κατά τον προσδιορισμό της πιθανής απομείωσης ενός περιουσιακού στοιχείου που προέρχεται από έρευνα και αξιολόγηση και αποκλειστικά σε περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από έρευνα και αξιολόγηση, εφαρμόζεται η παράγραφος 20 του παρόντος ΔΠΧΑ αντί των παραγράφων 8-17 του ΔΛΠ 36. Στην παράγραφο 20 γίνεται χρήση του όρου «περιουσιακά στοιχεία», αλλά ο όρος αυτός καλύπτει και τα επιμέρους περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από έρευνα και αξιολόγηση ή από μια μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών.

▼B

20. Ένα ή περισσότερα από τα ακόλουθα γεγονότα ή τις ακόλουθες περιστάσεις αποτελούν ένδειξη ότι η οικονομική οντότητα πρέπει να ελέγξει για απομείωση τα περιουσιακά στοιχεία της που προέρχονται από έρευνα και αξιολόγηση (ο κατάλογος δεν είναι εξαντλητικός):

α) το διάστημα για το οποίο η οικονομική οντότητα είχε δικαίωμα να ερευνήσει στη συγκεκριμένη περιοχή έχει λήξει ή θα λήξει στο κοντινό μέλλον και δεν αναμένεται να γίνει ανανέωση του χρόνου·

β) δεν υπάρχει πρόγραμμα ούτε έχουν προϋπολογιστεί σημαντικές δαπάνες για την περαιτέρω έρευνα ή αξιολόγηση ορυκτών πόρων στη συγκεκριμένη περιοχή·

γ) η έρευνα και αξιολόγηση ορυκτών πόρων στη συγκεκριμένη περιοχή δεν έχει καταλήξει στην ανακάλυψη οικονομικά βιώσιμων ποσοτήτων ορυκτών πόρων και η οικονομική οντότητα έχει αποφασίσει να διακόψει τις δραστηριότητες αυτές στη συγκεκριμένη περιοχή·

δ) υπάρχουν επαρκή δεδομένα που υποδηλώνουν ότι, αν και είναι πιθανό να συνεχιστεί η ανάπτυξη στη συγκεκριμένη περιοχή, δεν είναι πιθανό η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου που προέρχεται από έρευνα και αξιολόγηση να ανακτηθεί πλήρως μέσω της επιτυχημένης ανάπτυξης ή της πώλησης.

Σε αυτήν την περίπτωση ή σε παρόμοιες περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα προβαίνει σε έλεγχο απομείωσης σύμφωνα με το ΔΛΠ 36. Κάθε ζημία απομείωσης αναγνωρίζεται ως έξοδο σύμφωνα με το ΔΛΠ 36.

Ο προσδιορισμός του επιπέδου στο οποίο τα περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από έρευνα και αξιολόγηση ελέγχονται για απομείωση

21. Μια οικονομική οντότητα επιλέγει μια λογιστική πολιτική για τον επιμερισμό των περιουσιακών στοιχείων που προέρχονται από έρευνα και αξιολόγηση σε μονάδες ή ομάδες μονάδων δημιουργίας ταμιακών ροών προκειμένου τα περιουσιακά στοιχεία αυτά να ελεγχθούν για απομείωση. Κάθε μονάδα ή ομάδα μονάδων δημιουργίας ταμιακών ροών στην οποία έχει επιμεριστεί ένα περιουσιακό στοιχείο που προέρχεται από έρευνα και αξιολόγηση δεν υπερβαίνει σε μέγεθος έναν λειτουργικό τομέα όπως προσδιορίζεται, σύμφωνα με το ΔΠΧΑ8 *Λειτουργικοί τομείς*.

22. Το επίπεδο που προσδιορίζει η οικονομική οντότητα για τον σκοπό του ελέγχου απομείωσης των περιουσιακών στοιχείων που προέρχονται από έρευνα και αξιολόγηση μπορεί να περιλαμβάνει μία ή περισσότερες μονάδες δημιουργίας ταμιακών ροών.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙς

23. Μια οικονομική οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες που προσδιορίζουν και επεξηγούν τα ποσά που απορρέουν από την έρευνα και την αξιολόγηση ορυκτών πόρων και αναγνωρίζονται στις οικονομικές της καταστάσεις.

24. Προκειμένου να εξασφαλιστεί η συμμόρφωση με την παράγραφο 23, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:

α) τις λογιστικές της πολιτικές για τις δαπάνες έρευνας και αξιολόγησης, συμπεριλαμβανομένης της αναγνώρισης των περιουσιακών στοιχείων που προέρχονται από έρευνα και αξιολόγηση·

β) το ύψος των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων, των εσόδων και των εξόδων και των λειτουργικών και επενδυτικών ταμιακών ροών που απορρέουν από την έρευνα και την αξιολόγηση ορυκτών πόρων.

▼B

25. Η οικονομική οντότητα χειρίζεται τα περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από έρευνα και αξιολόγηση ως χωριστή κατηγορία περιουσιακών στοιχείων και προβαίνει στις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται είτε από το ΔΛΠ 16 είτε από το ΔΛΠ 38, ανάλογα με τον τρόπο που έχουν καταταχθεί τα περιουσιακά στοιχεία.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΈΝΑΡΞΗς ΙΣΧΎΟς

26. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν ΔΠΧΑ για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2006 ή αργότερα. Ενθαρρύνεται η εφαρμογή νωρίτερα. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει το ΔΠΧΑ για περίοδο που αρχίζει πριν από την 1η Ιανουαρίου 2006, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΈς ΔΙΑΤΆΞΕΙς

27. Εάν είναι ανέφικτο να εφαρμοστεί συγκεκριμένη απαίτηση της παραγράφου 18 στη συγκριτική πληροφόρηση που αφορά τις ετήσιες περιόδους που αρχίζουν πριν από την 1η Ιανουαρίου 2006, μια οικονομική οντότητα γνωστοποιεί το γεγονός αυτό. Ο ορισμός του όρου «ανέφικτο» παρατίθεται στο ΔΛΠ 8.

Προσάρτημα

Καθορισμένοι όροι

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του ΔΠΧΑ

Περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από την έρευνα και την αξιολόγηση	Δαπάνες εξερεύνησης και αξιολόγησης που αναγνωρίζονται ως περιουσιακά στοιχειά σύμφωνα με τη λογιστική πολιτική της οντότητας.
Δαπάνες έρευνας και αξιολόγησης	Δαπάνες που πραγματοποιούνται από μια οικονομική οντότητα σε σχέση με την έρευνα και την αξιολόγηση ορυκτών πόρων προτού αποδειχθεί η τεχνική δυνατότητα και η οικονομική βιωσιμότητα της εξόρυξης ενός ορυκτού πόρου.
Έρευνα και αξιολόγηση ορυκτών πόρων	Η αναζήτηση ορυκτών πόρων, στους οποίους συμπεριλαμβάνονται μεταλλεύματα, φυσικό αέριο και όμοιοι μη ανανεώσιμοι πόροι, όταν μια οικονομική οντότητα έχει αποκτήσει το νομικό δικαίωμα να ερευνήσει σε συγκεκριμένη περιοχή, καθώς και ο προσδιορισμός της τεχνικής δυνατότητας και της οικονομικής βιωσιμότητας της εξόρυξης του ορυκτού πόρου.

▼B

ΔΙΕΘΝΈΣ ΠΡΌΤΥΠΟ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΉΣ ΑΝΑΦΟΡΆΣ 7

Χρηματοοικονομικά μέσα: Γνωστοποιήσεις

ΣΚΟΠΌΣ

1. Στόχος του παρόντος ΔΠΧΑ είναι να υποχρεωθούν οι οικονομικές οντότητες να γνωστοποιούν στις οικονομικές τους καταστάσεις στοιχεία τα οποία επιτρέπουν στους χρήστες να αξιολογήσουν:

α) τη σημασία των χρηματοοικονομικών μέσων για την οικονομική θέση και την απόδοση της οικονομικής οντότητας, και

β) τη φύση και την έκταση των κινδύνων που απορρέουν από χρηματοοικονομικά μέσα στα οποία η οικονομική οντότητα εκτέθηκε κατά την περίοδο και κατά το ►M5 τέλος της περιόδου αναφοράς ◄, καθώς και τον τρόπο με τον οποίο η οικονομική οντότητα διαχειρίζεται τους εν λόγω κινδύνους.

▼M53

2. Οι αρχές του παρόντος ΔΠΧΠ συμπληρώνουν τις αρχές αναγνώρισης, επιμέτρησης και παρουσίασης χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων του ΔΛΠ 32 *Χρηματοοικονομικά μέσα*: *Παρουσίαση* και του ΔΠΧΑ 9 *Χρηματοοικονομικά μέσα*.

▼B

ΠΕΔΊΟ ΕΦΑΡΜΟΓΉΣ

▼M53

3. Το παρόν ΔΠΧΑ εφαρμόζεται από όλες τις οικονομικές οντότητες για όλα τα χρηματοοικονομικά μέσα, εκτός από:

α) τις συμμετοχές σε θυγατρικές, συγγενείς επιχειρήσεις ή κοινοπραξίες που λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 10 *Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις*, το ΔΛΠ 27 *Ατομικές οικονομικές καταστάσεις* ή το ΔΛΠ 28 *Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες*. Ωστόσο, σε ορισμένες περιπτώσεις, το ΔΠΧΑ 10, το ΔΛΠ 27 ή το ΔΛΠ 28 απαιτούν ή επιτρέπουν σε μια οικονομική οντότητα να αντιμετωπίζει λογιστικά μια συμμετοχή σε θυγατρική, συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία βάσει του ΔΠΧΑ 9· σε αυτές τις περιπτώσεις, οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν τις απαιτήσεις του παρόντος ΔΠΧΑ. Επίσης, οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν το παρόν Πρότυπο σε όλα τα παράγωγα που συνδέονται με συμμετοχές σε θυγατρικές, συγγενείς επιχειρήσεις ή κοινοπραξίες, εκτός εάν το παράγωγο ανταποκρίνεται στον ορισμό του συμμετοχικού τίτλου του ΔΛΠ 32·

▼B

β) δικαιώματα και δεσμεύσεις εργοδοτών σύμφωνα με προγράμματα παροχών σε εργαζομένους στα οποία εφαρμόζεται το ΔΛΠ 19 *Παροχές σε εργαζομένους*·

▼M12

_____

▼M53

δ) ασφαλιστήρια συμβόλαια όπως ορίζονται στο ΔΠΧΑ 4 *Ασφαλιστήρια συμβόλαια*. Ωστόσο, το παρόν ΔΠΧΑ εφαρμόζεται σε παράγωγα που ενσωματώνονται σε ασφαλιστήρια συμβόλαια εφόσον το ΔΠΧΑ 9 απαιτεί η οικονομική οντότητα να τα λογιστικοποιεί χωριστά. Επιπροσθέτως, ένας εκδότης εφαρμόζει το παρόν ΔΠΧΑ σε *συμβόλαια χρηματοοικονομικής εγγύησης* εάν ο εκδότης εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 9 στην αναγνώριση και επιμέτρηση των συμβάσεων, αλλά εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 4 εάν επιλέξει, σύμφωνα με την παράγραφο 4 στοιχείο δ) του ΔΠΧΑ 4, να εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 4 στην αναγνώριση και επιμέτρησή τους·

▼M53

ε) χρηματοοικονομικά μέσα, συμβόλαια και δεσμεύσεις στο πλαίσιο πληρωμών που βασίζονται στην αξία μετοχών, ως προς τα οποία εφαρμόζεται το ΔΠΧΑ 2 *Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών*, με τη διαφορά ότι το παρόν ΔΠΧΑ εφαρμόζεται για τα συμβόλαια που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 9·

▼M6

στ) μέσα που απαιτείται να καταταγούν ως συμμετοχικοί τίτλοι σύμφωνα με τις παραγράφους 16Α και 16Β ή τις παραγράφους 16Γ και 16Δ του Δ.Λ.Π. 32.

▼M53

4. Το παρόν ΔΠΧΑ εφαρμόζεται σε αναγνωρισμένα και μη αναγνωρισμένα χρηματοοικονομικά μέσα. Στα αναγνωρισμένα χρηματοοικονομικά μέσα περιλαμβάνονται χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 9. Στα μη αναγνωρισμένα χρηματοοικονομικά μέσα περιλαμβάνονται ορισμένα χρηματοοικονομικά μέσα τα οποία, μολονότι βρίσκονται εκτός του πεδίου εφαρμογής του ΔΛΠ 9, εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος ΔΠΧΑ.

5. Το παρόν ΔΠΧΑ εφαρμόζεται σε συμβόλαια αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικών στοιχείων τα οποία εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 9.

5Α. Οι απαιτήσεις γνωστοποίησης πιστωτικού κινδύνου που προβλέπονται στις παραγράφους 35Α–35Ι∆ εφαρμόζονται στα δικαιώματα τα οποία το ΔΠΧΑ 15 *Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες* ορίζει ότι αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9 για τους σκοπούς της αναγνώρισης κερδών ή ζημιών απομείωσης. Κάθε αναφορά σε χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή χρηματοοικονομικά μέσα στις προαναφερόμενες παραγράφους περιλαμβάνουν τα εν λόγω δικαιώματα, εκτός εάν ορίζεται διαφορετικά.

▼B

ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΜΕΣΩΝ ΚΑΙ ΕΠΙΠΕΔΟ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗΣ

6. Στις περιπτώσεις που το παρόν ΔΠΧΑ απαιτεί γνωστοποιήσεις ανά κατηγορία χρηματοοικονομικού μέσου, η οικονομική οντότητα ομαδοποιεί τα χρηματοοικονομικά μέσα σε κατηγορίες οι οποίες ανταποκρίνονται στη φύση των γνωστοποιούμενων πληροφοριών και λαμβάνουν υπόψη τα χαρακτηριστικά των υπόψη χρηματοοικονομικών μέσων. Η οικονομική οντότητα παρέχει επαρκείς πληροφορίες που επιτρέπουν τη συμφωνία με τα κονδύλια που περιλαμβάνονται στον ισολογισμό.

ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΜΕΣΩΝ ΓΙΑ ΤΗΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΘΕΣΗ ΚΑΙ ΤΙΣ ΕΠΙΔΟΣΕΙΣ

7. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες που επιτρέπουν στους χρήστες των οικονομικών της καταστάσεων να αξιολογήσουν τη σημασία των χρηματοοικονομικών μέσων για την οικονομική της θέση και την επίδοσή της.

▼M5

Κατάσταση οικονομικής θέσης

▼B

Κατηγορίες χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων

▼M53

8. Η λογιστική αξία καθεμίας από τις ακόλουθες κατηγορίες, όπως ορίζονται στο ΔΠΧΑ 9, γνωστοποιείται είτε στην κατάσταση οικονομικής θέσης είτε στις σημειώσεις:

α) χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, εμφανίζοντας χωριστά i) όσα προσδιορίσθηκαν ως τέτοια κατά την αρχική αναγνώριση ή μεταγενέστερα σύμφωνα με την παράγραφο 6.7.1 του ΔΠΧΑ 9 και ii) όσα επιμετρώνται υποχρεωτικά στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9.

▼M53

β)–δ) [διαγράφηκε]

ε) χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, εμφανίζοντας χωριστά i) όσες προσδιορίσθηκαν ως τέτοιες κατά την αρχική αναγνώριση ή μεταγενέστερα σύμφωνα με την παράγραφο 6.7.1 του ΔΠΧΑ 9 και ii) όσες πληρούν τον ορισμό των διακρατούμενων για διαπραγμάτευση σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9.

στ) χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στο αποσβεσμένο κόστος·

ζ) χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που επιμετρώνται στο αποσβεσμένο κόστος·

η) χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων, εμφανίζοντας χωριστά i) τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων σύμφωνα με την παράγραφο 4.1.2A του ΔΠΧΑ 9· και ii) επενδύσεις σε συμμετοχικούς τίτλους που προσδιορίζονται ως τέτοιοι κατά την αρχική αναγνώριση σύμφωνα με την παράγραφο 5.7.5 του ΔΠΧΑ 9.

Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις επιμετρούμενα στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων

9. Εάν η οικονομική οντότητα έχει προσδιορίσει ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο (ή μια ομάδα περιουσιακών στοιχείων) ως επιμετρούμενο στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, το οποίο διαφορετικά θα επιμετρούνταν στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων ή του αποσβεσμένου κόστους, γνωστοποιεί:

α) τη μέγιστη έκθεση σε *πιστωτικό κίνδυνο* [βλέπε παράγραφο 36 στοιχείο α)] του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου (ή της ομάδας χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων) στη λήξη της περιόδου αναφοράς·

β) το ποσό κατά το οποίο τα συναφή πιστωτικά παράγωγα ή παρόμοια μέσα μετριάζουν τη μέγιστη έκθεση σε πιστωτικό κίνδυνο [βλέπε παράγραφο 36 στοιχείο β)]·

γ) το ποσό της μεταβολής, τόσο κατά την περίοδο αναφοράς όσο και σωρευτικά, στην εύλογη αξία του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου (ή της ομάδας χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων) που δύναται να αποδοθεί σε μεταβολές του πιστωτικού κινδύνου του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, οι οποίες προσδιορίζονται ως:

▼B

i) είτε ως το ποσό της μεταβολής στην εύλογη αξία που δεν μπορεί να αποδοθεί σε μεταβολές των συνθηκών της αγοράς που δημιουργούν *κίνδυνο αγοράς* ή

ii) είτε χρησιμοποιώντας μια εναλλακτική μέθοδο την οποία η οικονομική οντότητα θεωρεί ως αντιπροσωπευτικότερη του ποσού της μεταβολής στην εύλογη αξία που μπορεί να αποδοθεί σε μεταβολές του πιστωτικού κινδύνου του περιουσιακού στοιχείου.

Στις μεταβολές των συνθηκών της αγοράς που δημιουργούν κίνδυνο αγοράς περιλαμβάνονται οι μεταβολές ενός τρέχοντος επιτοκίου (αναφοράς), μιας τιμής βασικού εμπορεύματος, μιας συναλλαγματικής ισοτιμίας ή ενός δείκτη τιμών ή επιτοκίων·

▼M53

δ) το ποσό της μεταβολής στην εύλογη αξία οιωνδήποτε συναφών πιστωτικών παραγώγων ή παρόμοιων μέσων που σημειώθηκε κατά την περίοδο αναφοράς και σωρευτικά από τότε που προσδιορίστηκε το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο.

▼M53

10. Εάν η οικονομική οντότητα έχει προσδιορίσει μια χρηματοοικονομική υποχρέωση ως επιμετρούμενη στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων σύμφωνα με την παράγραφο 4.2.2 του ΔΠΧΑ 9 και απαιτείται να απεικονίζει τα αποτελέσματα των μεταβολών στον πιστωτικό κίνδυνο της υποχρέωσης στα λοιπά συνολικά έσοδα (βλέπε παράγραφο 5.7.7 του ΔΠΧΑ 9), γνωστοποιεί:

α) το ποσό της μεταβολής, σωρευτικά, στην εύλογη αξία της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης που δύναται να αποδοθεί σε μεταβολές του πιστωτικού κινδύνου της εν λόγω υποχρέωσης (βλέπε παραγράφους Β5.7.13–Β5.7.20 του ΔΠΧΑ 9 για οδηγίες σχετικά με τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων των μεταβολών στον πιστωτικό κίνδυνο μιας υποχρέωσης)·

β) 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 δέσμευσης·

γ) τυχόν μεταφορές των σωρευτικών κερδών ή ζημιών στα ίδια κεφάλαια κατά την περίοδο αναφοράς, συμπεριλαμβανομένου του λόγου των εν λόγω μεταφορών·

δ) εάν μια υποχρέωση παύει να αναγνωρίζεται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, το ποσό (εφόσον υπάρχει) που απεικονίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα και πραγματοποιήθηκε κατά την παύση αναγνώρισης·

10Α. Εάν η οικονομική οντότητα έχει προσδιορίσει μια χρηματοοικονομική υποχρέωση ως επιμετρούμενη στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων σύμφωνα με την παράγραφο 4.2.2 του ΔΠΧΑ 9 και απαιτείται να απεικονίζει όλες τις μεταβολές στην εύλογη αξία της εν λόγω υποχρέωσης (συμπεριλαμβανομένων των αποτελεσμάτων των μεταβολών στον πιστωτικό κίνδυνο της υποχρέωσης) στα αποτελέσματα (βλέπε παραγράφους 5.7.7 και 5.7.8 του ΔΠΧΑ 9), γνωστοποιεί:

α) το ποσό της μεταβολής, τόσο κατά την περίοδο αναφοράς όσο και σωρευτικά, στην εύλογη αξία της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης που δύναται να αποδοθεί σε μεταβολές του πιστωτικού κινδύνου της εν λόγω χρηματοοικονομικής υποχρέωσης (βλέπε παραγράφους Β5.7.13–Β5.7.20 του ΔΠΧΑ 9 για οδηγίες σχετικά με τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων των μεταβολών στον πιστωτικό κίνδυνο μιας υποχρέωσης)· και

β) 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 δέσμευσης.

11. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί, επίσης:

α) λεπτομερή περιγραφή των μεθόδων που χρησιμοποιούνται προκειμένου να επιτευχθεί συμμόρφωση προς τις απαιτήσεις της παραγράφου 9 στοιχείο γ), της παραγράφου 10 στοιχείο α), της παραγράφου 10Α στοιχείο α) και της παραγράφου 5.7.7 στοιχείο α) του ΔΠΧΑ 9, συμπεριλαμβανομένης επεξήγησης που τεκμηριώνει την καταλληλότητα της μεθόδου·

β) εάν η οικονομική οντότητα θεωρεί ότι η γνωστοποίηση στην οποία έχει προβεί, είτε στην κατάσταση οικονομικής θέσης είτε στις σημειώσεις, προκειμένου να επιτευχθεί συμμόρφωση προς τις απαιτήσεις της παραγράφου 9 στοιχείο γ), της παραγράφου 10 στοιχείο α), της παραγράφου 10Α στοιχείο α) ή της παραγράφου 5.7.7 στοιχείο α) του ΔΠΧΑ 9 δεν αντανακλά πιστά τη μεταβολή στην εύλογη αξία του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης που μπορεί να αποδοθεί σε μεταβολές του πιστωτικού κινδύνου, τους λόγους που οδηγούν στο συγκεκριμένο συμπέρασμα, καθώς και τους παράγοντες τους οποίους η οικονομική οντότητα θεωρεί συναφείς·

▼M53

γ) λεπτομερή περιγραφή της μεθοδολογίας ή των μεθοδολογιών που χρησιμοποιούνται για να καθοριστεί αν η απεικόνιση των αποτελεσμάτων των μεταβολών στον πιστωτικό κίνδυνο μιας υποχρέωσης στα λοιπά συνολικά έσοδα θα δημιουργούσε ή θα διεύρυνε μια λογιστική αναντιστοιχία στα αποτελέσματα (βλέπε παραγράφους 5.7.7 και 5.7.8 του ΔΠΧΑ 9). Εάν η οικονομική οντότητα απαιτείται να απεικονίζει τα αποτελέσματα των μεταβολών στον πιστωτικό κίνδυνο μιας υποχρέωσης στα αποτελέσματα (βλέπε παράγραφο 5.7.8 του ΔΠΧΑ 9), η γνωστοποίηση θα πρέπει να περιλαμβάνει λεπτομερή περιγραφή της οικονομικής σχέσης που περιγράφεται στην παράγραφο Β5.7.6 του ΔΠΧΑ 9.

Επενδύσεις σε συμμετοχικούς τίτλους που προσδιορίζονται στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων

11Α. Εάν η οικονομική οντότητα έχει προσδιορίσει ότι οι επενδύσεις σε συμμετοχικούς τίτλους θα επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων, όπως επιτρέπεται από την παράγραφο 5.7.5 του ΔΠΧΑ 9, γνωστοποιεί:

α) ποιες επενδύσεις σε συμμετοχικούς τίτλους έχει προσδιοριστεί ότι θα επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων·

β) τους λόγους για τους οποίους χρησιμοποιείται η εν λόγω εναλλακτική απεικόνιση·

γ) την εύλογη αξία κάθε επένδυσης στη λήξη της περιόδου αναφοράς·

δ) τα μερίσματα που αναγνωρίζονται κατά την περίοδο αναφοράς, παρουσιάζοντας χωριστά εκείνα που σχετίζονται με επενδύσεις που έχουν παύσει να αναγνωρίζονται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς και εκείνα που σχετίζονται με επενδύσεις που διατηρούνται στη λήξη της περιόδου αναφοράς·

ε) τυχόν μεταφορές των σωρευτικών κερδών ή ζημιών στα ίδια κεφάλαια κατά την περίοδο αναφοράς, συμπεριλαμβανομένου του λόγου των εν λόγω μεταφορών.

11Β. Εάν η οικονομική οντότητα έπαυσε να αναγνωρίζει επενδύσεις σε συμμετοχικούς τίτλους που επιμετρούνταν στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων κατά την περίοδο αναφοράς, γνωστοποιεί:

α) τους λόγους διάθεσης των επενδύσεων·

β) την εύλογη αξία των επενδύσεων κατά την ημερομηνία παύσης αναγνώρισης·

γ) τα σωρευτικά κέρδη ή ζημίες κατά τη διάθεση.

▼B

Επανακατάταξη

▼M53

12–12Α. [Διαγράφηκε]

12Β. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί κατά πόσον έχει προβεί, στην τρέχουσα ή σε προηγούμενες περιόδους αναφοράς, σε ανακατάταξη τυχόν χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων σύμφωνα με την παράγραφο 4.4.1 του ΔΠΧΑ 9. Σε κάθε τέτοια περίπτωση, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:

α) την ημερομηνία της ανακατάταξης·

β) λεπτομερή επεξήγηση της μεταβολής στο επιχειρηματικό μοντέλο και ποιοτική περιγραφή της επίδρασης αυτής στις οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής οντότητας·

γ) το ποσό που έχει ανακαταταχθεί από και προς κάθε κατηγορία.

▼**M53**

12Γ. Για κάθε περίοδο αναφοράς μετά την ανακατάταξη μέχρι την παύση αναγνώρισης, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί για τα περιουσιακά στοιχεία που έχουν ανακαταταχθεί εκτός της κατηγορίας επιμέτρησης στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων προκειμένου να επιμετρώνται στο αποσβεσμένο κόστος ή στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων σύμφωνα με την παράγραφο 4.4.1 του ΔΠΧΑ 9:

α) το πραγματικό επιτόκιο που καθορίζεται την ημερομηνία της ανακατάταξης· και

β) τα έσοδα από τόκους που αναγνωρίζονται.

12Δ. Εάν, κατά την τελευταία ημερομηνία αναφοράς του έτους, η οικονομική οντότητα έχει προβεί σε ανακατάταξη χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων εκτός της κατηγορίας επιμέτρησης στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων προκειμένου να επιμετρηθούν στο αποσβεσμένο κόστος ή εκτός της κατηγορίας επιμέτρησης στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων προκειμένου να επιμετρηθούν στο αποσβεσμένο κόστος ή στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων, γνωστοποιεί:

α) την εύλογη αξία των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων στη λήξη της περιόδου αναφοράς· και

β) την εύλογη αξία του κέρδους ή της ζημίας που θα είχε αναγνωριστεί στα αποτελέσματα ή στα λοιπά συνολικά έσοδα κατά την περίοδο αναφοράς εάν τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία δεν είχαν ανακαταταχθεί.

▼**M34**

_____

Συμψηφισμός χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων

13Α Οι γνωστοποιήσεις στις παραγράφους 13Β–13Ε συμπληρώνουν τις λοιπές απαιτήσεις του παρόντος ΔΠΧΑ και απαιτούνται για όλα τα αναγνωρισμένα χρηματοοικονομικά μέσα τα οποία συμψηφίζονται σύμφωνα με την παράγραφο 42 του ΔΛΠ 32. Οι γνωστοποιήσεις αυτές εφαρμόζονται επίσης σε αναγνωρισμένα χρηματοοικονομικά μέσα τα οποία υπόκεινται σε εφαρμοστέες συμφωνίες-πλαίσια συμψηφισμού ή παρόμοιες συμφωνίες, ανεξάρτητα από το αν συμψηφίζονται σύμφωνα με την παράγραφο 42 του ΔΛΠ 32.

13Β Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες που επιτρέπουν στους χρήστες των οικονομικών της καταστάσεων να αξιολογήσουν την επίπτωση ή τη δυνητική επίπτωση των συμφωνιών συμψηφισμού στην οικονομική θέση της οντότητας. Αυτό περιλαμβάνει την επίπτωση ή τη δυνητική επίπτωση δικαιωμάτων συμψηφισμού που συνδέονται με τα αναγνωρισμένα χρηματοοικονομικά στοιχεία και τις αναγνωρισμένες χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις της οντότητας που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της παραγράφου 13Α.

13Γ Για την εκπλήρωση του στόχου της παραγράφου 13Β, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί, στο τέλος της περιόδου αναφοράς, τις ακόλουθες ποσοτικές πληροφορίες χωριστά για τα αναγνωρισμένα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και τις αναγνωρισμένες χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της παραγράφου 13Α:

α) τα ακαθάριστα ποσά των εν λόγω αναγνωρισμένων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και αναγνωρισμένων χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων·

β) τα ποσά που συμψηφίζονται σύμφωνα με τα κριτήρια της παραγράφου 42 του ΔΛΠ 32 κατά τον προσδιορισμό των καθαρών ποσών που εμφανίζονται στην κατάσταση οικονομικής θέσης·

γ) τα καθαρά ποσά που παρουσιάζονται στην κατάσταση οικονομικής θέσης·

▼M34

δ) τα ποσά που υπόκεινται σε εκτελεστή συμφωνία-πλαίσιο συμψηφισμού ή παρόμοια συμφωνία, τα οποία δεν περιλαμβάνονται διαφορετικά στην παράγραφο 13Γ στοιχείο β), συμπεριλαμβανομένων:

i) των ποσών που συνδέονται με αναγνωρισμένα χρηματοοικονομικά μέσα τα οποία δεν πληρούν ορισμένα ή το σύνολο των κριτηρίων αντιστάθμισης της παραγράφου 42 του ΔΛΠ 32· και

ii) των ποσών που συνδέονται με χρηματοοικονομικές ασφάλειες (συμπεριλαμβανομένων των ασφαλειών σε μετρητά)· και

ε) το καθαρό ποσόν μετά την αφαίρεση των ποσών στο στοιχείο δ) από τα ποσά στο στοιχείο γ) ανωτέρω.

Οι απαιτούμενες στην παρούσα παράγραφο πληροφορίες παρουσιάζονται σε μορφή πίνακα, χωριστά για τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και για τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις, εκτός εάν κρίνεται καταλληλότερη κάποια άλλη μορφή.

13Δ Το συνολικό γνωστοποιούμενο ποσό σύμφωνα με την παράγραφο 13Γ στοιχείο δ) για ένα μέσο περιορίζεται στο ποσό της παραγράφου 13Γ στοιχείο γ) για το συγκεκριμένο μέσο.

13Ε Η οικονομική οντότητα περιλαμβάνει στις γνωστοποιήσεις περιγραφή των δικαιωμάτων συμψηφισμού που συνδέονται με τα αναγνωρισμένα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και τις αναγνωρισμένες χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις της οντότητας που υπόκεινται σε εκτελεστές συμφωνίες-πλαίσια συμψηφισμού και παρόμοιες συμφωνίες που γνωστοποιούνται σύμφωνα με την παράγραφο 13Γ στοιχείο δ), συμπεριλαμβανομένης της φύσης των εν λόγω δικαιωμάτων.

13ΣΤ Εάν οι πληροφορίες που απαιτούνται από τις παραγράφους 13Β–13Ε γνωστοποιούνται σε περισσότερες της μίας σημειώσεις στις οικονομικές καταστάσεις, η οικονομική οντότητα προβαίνει σε παραπομπές μεταξύ των σημειώσεων αυτών.

▼B

Εξασφαλίσεις

▼M53

14. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:

α) τη λογιστική αξία των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που έχει προσκομίσει ως εξασφαλίσεις για υποχρεώσεις ή ενδεχόμενες υποχρεώσεις, περιλαμβανομένων και ποσών που έχουν ανακαταταχθεί βάσει της παραγράφου 3.2.23 στοιχείο α) του ΔΠΧΑ 9· και

β) τους όρους και τις προϋποθέσεις που σχετίζονται με την ενεχυρίαση αυτή.

▼B

15. Όταν μια οικονομική οντότητα έχει λάβει εξασφαλίσεις (χρηματοοικονομικά ή μη περιουσιακά στοιχεία) τις οποίες δύναται να πωλήσει ή να επανενεχυριάσει σε περίπτωση που δεν υπάρχει αθέτηση υποχρεώσεων από τον οφειλέτη, γνωστοποιεί:

α) την εύλογη αξία των εξασφαλίσεων που έχει λάβει·

β) την εύλογη αξία οποιασδήποτε πωληθείσας ή επενεχυριασθείσας εξασφάλισης και αν έχει δέσμευση να την επιστρέψει και

γ) τους συμβατικούς όρους που συνδέονται με τη χρήση των εξασφαλίσεων.

Λογαριασμός πρόβλεψης για πιστωτικές ζημίες

▼M53

16. [Διαγράφηκε]

▼M53

16Α. Η τρέχουσα αξία των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που επιμετράται στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων σύμφωνα με την παράγραφο 4.1.2Α του ΔΠΧΑ 9 δεν υπόκειται σε μείωση ίση με την πρόβλεψη ζημίας και η οικονομική οντότητα δεν απεικονίζει την πρόβλεψη ζημίας χωριστά στην κατάσταση οικονομικής θέσης ως μείωση της λογιστικής αξίας του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου. Εντούτοις, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί την πρόβλεψη ζημίας στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων.

▼B

Σύνθετα χρηματοοικονομικά μέσα με πολλαπλά ενσωματωμένα παράγωγα

17. Εάν η οικονομική οντότητα έχει εκδώσει μέσο που περιλαμβάνει τόσο ένα στοιχείο υποχρέωσης όσο και ένα στοιχείο ιδίων κεφαλαίων (βλ. παράγραφο 28 του ΔΛΠ 32) και το μέσο περιέχει πολλαπλά ενσωματωμένα παράγωγα των οποίων οι αξίες αλληλεξαρτώνται (όπως έναν εξαγοράσιμο μετατρέψιμο χρεωστικό τίτλο) γνωστοποιεί την ύπαρξη των χαρακτηριστικών αυτών.

Ανεξόφλητα χρέη και αθετήσεις

18. Σχετικά με *πληρωτέα δάνεια* αναγνωρισμένα κατά το ►M5 τέλος της περιόδου αναφοράς ◄, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:

α) λεπτομέρειες σχετικά με τις αθετήσεις που μεσολάβησαν κατά την περίοδο, σε σχέση με το κεφάλαιο, τους τόκους, το χρεολυτικό απόθεμα ή την εξόφληση των υπόψη πληρωτέων δανείων·

β) τη λογιστική αξία των πληρωτέων δανείων που βρίσκονται σε αθέτηση κατά το ►M5 τέλος της περιόδου αναφοράς ◄ και

γ) αν η αθέτηση αποκαταστάθηκε ή αν οι όροι των πληρωτέων δανείων αποτέλεσαν αντικείμενο επαναδιαπραγμάτευσης προτού εγκριθούν οι οικονομικές καταστάσεις.

19. Εάν κατά την διάρκεια της περιόδου υπήρξαν αθετήσεις όρων δανειακών συμβάσεων διαφορετικών από εκείνους που περιγράφονται στην παράγραφο 18, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τις πληροφορίες που απαιτεί η παράγραφος 18, εάν οι υπόψη αθετήσεις επέτρεψαν στον πάροχο του δανείου να απαιτήσει την εσπευσμένη εξόφληση του δανείου (εκτός εάν οι αθετήσεις αποκαταστάθηκαν ή έγινε επαναδιαπραγμάτευση των όρων του δανείου, πριν ή κατά το ►M5 τέλος της περιόδου αναφοράς ◄).

▼M5

Κατάσταση συνολικών εσόδων και καθαρή θέση

▼B

Έσοδα, έξοδα, κέρδη ή ζημίες

▼M53

20. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τα ακόλουθα στοιχεία εσόδων, εξόδων, κερδών ή ζημιών είτε στην κατάσταση συνολικών εσόδων είτε στις σημειώσεις:

α) καθαρά κέρδη ή καθαρές ζημίες από:

i) χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, απεικονίζοντας χωριστά τα καθαρά κέρδη ή τις καθαρές ζημίες από χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που έχουν προσδιοριστεί ως τέτοια κατά την αρχική αναγνώριση ή μεταγενέστερα, σύμφωνα με την παράγραφο 6.7.1 του ΔΠΧΑ 9, και τα καθαρά κέρδη ή τις καθαρές ζημίες από τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που επιμετρώνται υποχρεωτικά στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9 (π.χ. χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που πληρούν τον ορισμό των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων οι οποίες διακρατούνται για διαπραγμάτευση σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9). Για τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που προσδιορίζονται ως επιμετρούμενες στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, η οικονομική οντότητα απεικονίζει χωριστά το ποσό του κέρδους ή της ζημίας που αναγνωρίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα και το ποσό που αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.

▼M53

ii) — iv) [διαγράφηκε]

v) χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που επιμετρώνται στο αποσβεσμένο κόστος·

vi) χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στο αποσβεσμένο κόστος·

vii) επενδύσεις σε συμμετοχικούς τίτλους που προσδιορίζονται στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων σύμφωνα με την παράγραφο 5.7.5 του ΔΠΧΑ 9·

viii) χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων σύμφωνα με την παράγραφο 4.1.2A του ΔΠΧΑ 9, παρουσιάζοντας χωριστά το ποσό του κέρδους ή της ζημίας που αναγνωρίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα κατά την περίοδο αναφοράς και το ποσό που έχει ανακαταταχθεί κατά την παύση αναγνώρισης από τα συσσωρευμένα λοιπά συνολικά έσοδα στα αποτελέσματα της περιόδου αναφοράς·

β) τα συνολικά έσοδα από τόκους και τα συνολικά έξοδα από τόκους (τα οποία υπολογίζονται με βάση τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου) για τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στο αποσβεσμένο κόστος ή στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων σύμφωνα με την παράγραφο 4.1.2A του ΔΠΧΑ 9 (παρουσιάζοντας τα εν λόγω ποσά χωριστά)· ή χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που δεν επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων·

γ) έσοδα και έξοδα από αμοιβές (πλην των ποσών που περιλαμβάνονται στον υπολογισμό του πραγματικού επιτοκίου) τα οποία προκύπτουν από:

i) χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που δεν απεικονίζονται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων· και

ii) καταπιστευματικές και συναφείς δραστηριότητες που έχουν ως αποτέλεσμα την κατοχή ή επένδυση περιουσιακών στοιχείων εξ ονόματος ιδιωτών, καταπιστευμάτων, προγραμμάτων συνταξιοδοτικών παροχών και άλλων ιδρυμάτων.

δ) [διαγράφηκε]

ε) [διαγράφηκε]

20A. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί ανάλυση του κέρδους ή της ζημίας που αναγνωρίζεται στην κατάσταση συνολικών εσόδων και που προκύπτει από την παύση αναγνώρισης χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου στο αποσβεσμένο κόστος, παρουσιάζοντας χωριστά το κέρδος ή τη ζημία που προκύπτει από την παύση αναγνώρισης των εν λόγω χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων. Η εν λόγω γνωστοποίηση περιλαμβάνει τα αίτια της παύσης αναγνώρισης των συγκεκριμένων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων.

▼B

Άλλες γνωστοποιήσεις

Λογιστικές πολιτικές

▼M49

21. Σύμφωνα με την παράγραφο 117 του ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων* (όπως αναθεωρήθηκε το 2007), η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τις σημαντικές λογιστικές πολιτικές της, που περιλαμβάνουν τη βάση (ή τις βάσεις) επιμέτρησης που χρησιμοποιήθηκε για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων και τις λοιπές λογιστικές πολιτικές που χρησιμοποιήθηκαν και που είναι απαραίτητες για την κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων.

▼B

Λογιστική αντιστάθμισης

▼M53

21Α. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις απαιτήσεις γνωστοποίησης που περιλαμβάνονται στις παραγράφους 21Β–24ΣΤ για τις εκθέσεις σε κίνδυνο που αντισταθμίζει η οικονομική οντότητα και για τις οποίες επιλέγει να εφαρμόζει λογιστική αντιστάθμισης. Οι γνωστοποιήσεις της λογιστικής αντιστάθμισης παρέχουν πληροφορίες αναφορικά με:

α) τη στρατηγική διαχείρισης κινδύνου της οικονομικής οντότητας και τον τρόπο εφαρμογής της για τη διαχείριση του κινδύνου·

β) την επίδραση που δύνανται να έχουν οι δραστηριότητες αντιστάθμισης της οικονομικής οντότητας στο ποσό, τον χρόνο και τον βαθμό αβεβαιότητας των μελλοντικών ταμειακών ροών της· και

γ) την επίδραση που έχει η λογιστική αντιστάθμισης στην κατάσταση οικονομικής θέσης, την κατάσταση συνολικών εσόδων και την κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων της οικονομικής οντότητας.

21Β. Η οικονομική οντότητα πρέπει να απεικονίζει τις απαιτούμενες γνωστοποιήσεις σε μια ενιαία σημείωση σε χωριστή ενότητα στις οικονομικές καταστάσεις της. Εντούτοις, η οικονομική οντότητα δεν πρέπει να επαναλαμβάνει τις πληροφορίες που παρέχονται ήδη αλλού, εφόσον οι πληροφορίες ενσωματώνονται με παραπομπές από τις οικονομικές καταστάσεις σε κάποια άλλη κατάσταση, όπως στον σχολιασμό της διοίκησης ή στην έκθεση επί των κινδύνων που διατίθεται στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων υπό τους ίδιους όρους με τις οικονομικές καταστάσεις και κατά τον ίδιο χρόνο. Χωρίς τις πληροφορίες ενσωματωμένες με παραπομπές, οι οικονομικές καταστάσεις δεν είναι πλήρεις.

21Γ. Όταν βάσει των παραγράφων 22Α–24ΣΤ απαιτείται από την οικονομική οντότητα να διαχωρίσει τις πληροφορίες που γνωστοποιούνται ανά κατηγορία κινδύνου, η οικονομική οντότητα προσδιορίζει κάθε κατηγορία κινδύνου με βάση την έκθεση σε κίνδυνο που αποφασίζει να αντισταθμίσει και για την οποία εφαρμόζει λογιστική αντιστάθμισης. Η οικονομική οντότητα προσδιορίζει τις κατηγορίες κινδύνου με συνέπεια σε όλες τις γνωστοποιήσεις της λογιστικής αντιστάθμισης.

21Δ. Προκειμένου να εκπληρωθούν οι στόχοι της παραγράφου 21Α, η οικονομική οντότητα (εκτός εάν ορίζεται διαφορετικά στη συνέχεια) προσδιορίζει τον βαθμό των λεπτομερειών που θα γνωστοποιεί, τη βαρύτητα που θα δίδει στις διάφορες παραμέτρους των απαιτήσεων γνωστοποίησης, τον κατάλληλο βαθμό συγκέντρωσης ή διαχωρισμού και κατά πόσον οι χρήστες οικονομικών καταστάσεων χρειάζονται επιπρόσθετες επεξηγήσεις για να αξιολογήσουν τα ποσοτικά στοιχεία που παρέχονται. Ωστόσο, η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί τον ίδιο βαθμό συγκέντρωσης ή διαχωρισμού που χρησιμοποιεί για τις απαιτήσεις γνωστοποίησης των συναφών πληροφοριών στο παρόν ΔΠΧΑ και στο ΔΠΧΑ 13 *Επιμέτρηση εύλογης αξίας*.

Στρατηγική διαχείρισης κινδύνου

22. [Διαγράφηκε]

22Α. Η οικονομική οντότητα παρέχει επεξηγήσεις σχετικά με τη στρατηγική διαχείρισης κινδύνου για κάθε κατηγορία κινδύνου των εκθέσεων σε κίνδυνο που αποφασίζει να αντισταθμίσει και για τις οποία εφαρμόζεται η λογιστική αντιστάθμισης. Η εν λόγω επεξήγηση παρέχει στους χρήστες οικονομικών καταστάσεων τη δυνατότητα να αξιολογήσουν (για παράδειγμα):

α) πώς προκύπτει κάθε κίνδυνος·

β) πώς η οικονομική οντότητα διαχειρίζεται κάθε κίνδυνο. Σε αυτό περιλαμβάνεται κατά πόσον η οικονομική οντότητα αντισταθμίζει ένα στοιχείο στο σύνολό του για όλους τους κινδύνους ή αντισταθμίζει ένα συστατικό στοιχείο (ή ορισμένα συστατικά στοιχεία) κινδύνου ενός στοιχείου και γιατί·

γ) το μέγεθος των εκθέσεων σε κίνδυνο που διαχειρίζεται η οικονομική οντότητα.

▼**M53**

22Β. Για να πληρούνται οι απαιτήσεις της παραγράφου 22Α, οι πληροφορίες πρέπει να περιλαμβάνουν (μεταξύ άλλων) περιγραφή:

α) των μέσων αντιστάθμισης που χρησιμοποιούνται (και του τρόπου με τον οποίο χρησιμοποιούνται) στην αντιστάθμιση των εκθέσεων σε κίνδυνο·

β) του τρόπου με τον οποίο η οικονομική οντότητα προσδιορίζει την οικονομική σχέση ανάμεσα στο αντισταθμισμένο στοιχείο και στο μέσο αντιστάθμισης με στόχο την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης· και

γ) του τρόπου με τον οποίο η οικονομική οντότητα καθορίζει τη σχέση αντιστάθμισης και των αιτίων της αναποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης.

22Γ. Όταν η οικονομική οντότητα προσδιορίζει ένα συγκεκριμένο συστατικό στοιχείο κινδύνου ως αντισταθμισμένο στοιχείο (βλέπε παράγραφο 6.3.7 του ΔΠΧΑ 9), παρέχει, εκτός από τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται βάσει των παραγράφων 22Α και 22Β, ποιοτικά ή ποσοτικά στοιχεία σχετικά με:

α) τον τρόπο με τον οποίο η οικονομική οντότητα καθόρισε το συστατικό στοιχείο κινδύνου που έχει προσδιορίσει ως αντισταθμισμένο στοιχείο (συμπεριλαμβανομένης περιγραφής της φύσης της σχέσης ανάμεσα στο συστατικό στοιχείο κινδύνου και στο στοιχείο ως σύνολο)· και

β) τον τρόπο με τον οποίο το συστατικό στοιχείο κινδύνου σχετίζεται με το στοιχείο στο σύνολό του (για παράδειγμα, το προσδιορισμένο συστατικό στοιχείο κινδύνου έχει καλύψει ιστορικά κατά μέσο όρο το 80 τοις εκατό των μεταβολών στην εύλογη αξία του στοιχείου ως σύνολο).

Ποσό, χρονοδιάγραμμα και βαθμός αβεβαιότητας μελλοντικών ταμειακών ροών

23. [Διαγράφηκε]

23Α. Εκτός εάν προβλέπεται εξαίρεση βάσει της παραγράφου 23Γ, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί ποσοτικά στοιχεία ανά κατηγορία κινδύνου προκειμένου οι χρήστες οικονομικών καταστάσεων να είναι σε θέση να αξιολογούν τους όρους και τις προϋποθέσεις των μέσων αντιστάθμισης και τον τρόπο με τον οποίο επηρεάζουν το ποσό, το χρονοδιάγραμμα και τον βαθμό αβεβαιότητας των μελλοντικών ταμειακών ροών της οικονομικής οντότητας.

23Β. Προκειμένου να πληροί την απαίτηση της παραγράφου 23Α, η οικονομική οντότητα παρέχει ανάλυση με την οποία γνωστοποιεί:

α) το προφίλ του χρονοδιαγράμματος του ονομαστικού ποσού του μέσου αντιστάθμισης· και

β) εφόσον υπάρχει, τη μέση τιμή ή το μέσο επιτόκιο (για παράδειγμα, τις τιμές άσκησης ή τις προθεσμιακές τιμές κ. λπ.) του μέσου αντιστάθμισης.

23Γ. Σε καταστάσεις κατά τις οποίες η οικονομική οντότητα αναπροσαρμόζει (ήτοι διακόπτει και θέτει εκ νέου σε ισχύ) σχέσεις αντιστάθμισης επειδή τόσο το μέσο αντιστάθμισης όσο και το αντισταθμισμένο στοιχείο αλλάζουν συχνά (ήτοι η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί μια δυναμική διαδικασία στην οποία τόσο η έκθεση σε κίνδυνο όσο και τα μέσα αντιστάθμισης που χρησιμοποιούνται για τη διαχείριση της εν λόγω έκθεσης δεν παραμένουν ίδια για μεγάλο χρονικό διάστημα —όπως στο παράδειγμα της παραγράφου Β6.5.24 στοιχείο β) του ΔΠΧΑ 9) η οικονομική οντότητα:

α) εξαιρείται από την παροχή των γνωστοποιήσεων που απαιτούνται βάσει των παραγράφων 23Α και 23Β·

β) γνωστοποιεί:

i) πληροφορίες σχετικά με το ποια είναι η τελική στρατηγική διαχείρισης κινδύνου όσον αφορά τις εν λόγω σχέσεις αντιστάθμισης·

▼**M53**

ii) περιγραφή του τρόπου με τον οποίο αντανακλά τη στρατηγική διαχείρισης κινδύνου που εφαρμόζει χρησιμοποιώντας λογιστική αντιστάθμισης και προσδιορίζοντας τις συγκεκριμένες σχέσεις αντιστάθμισης· και

iii) ένδειξη της συχνότητας με την οποία οι σχέσεις αντιστάθμισης διακόπτονται και θέτονται εκ νέου σε ισχύ στο πλαίσιο της διαδικασίας που εφαρμόζει η οικονομική οντότητα όσον αφορά στις συγκεκριμένες σχέσεις αντιστάθμισης.

23Δ. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί ανά κατηγορία κινδύνου περιγραφή των αιτίων της αναποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης τα οποία αναμένεται να επηρεάσουν τη σχέση αντιστάθμισης κατά τη διάρκεια ισχύος της.

23Ε. Εάν στη διάρκεια μιας σχέσης αντιστάθμισης προκύψουν πρόσθετα αίτια αναποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τα αίτια αυτά ανά κατηγορία κινδύνου και παρέχει επεξηγήσεις σχετικά με την αναποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης που προκύπτει.

23ΣΤ. Για την αντιστάθμιση ταμειακών ροών, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί περιγραφή οποιασδήποτε προσδοκώμενης συναλλαγής για την οποία έχει χρησιμοποιηθεί λογιστική αντιστάθμιση κατά την προηγούμενη περίοδο αναφοράς, αλλά η οποία δεν αναμένεται πλέον να προκύψει.

Αποτελέσματα της λογιστικής αντιστάθμισης στην οικονομική κατάσταση και την απόδοση

24. [Διαγράφηκε]

24Α. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί, σε μορφή πίνακα, τα ακόλουθα ποσά που σχετίζονται με στοιχεία τα οποία έχουν προσδιοριστεί ως μέσα αντιστάθμισης ανά κατηγορία κινδύνου χωριστά για κάθε τύπο αντιστάθμισης (αντιστάθμιση εύλογης αξίας, αντιστάθμιση ταμειακών ροών ή αντιστάθμιση καθαρής επένδυσης σε εκμετάλλευση εξωτερικού):

α) την τρέχουσα αξία των μέσων αντιστάθμισης (τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία χωριστά από τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις)·

β) το συγκεκριμένο κονδύλι στην κατάσταση οικονομικής θέσης που περιλαμβάνει το μέσο αντιστάθμισης·

γ) τη μεταβολή στην εύλογη αξία του μέσου αντιστάθμισης που χρησιμοποιείται ως βάση για την αναγνώριση της αναποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης κατά την περίοδο αναφοράς· και

δ) τα ονομαστικά ποσά (συμπεριλαμβανομένων ποσοτήτων σε μονάδες μέτρησης όπως τόνοι ή κυβικά μέτρα) των μέσων αντιστάθμισης.

24Β. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί, σε μορφή πίνακα, τα ακόλουθα ποσά που σχετίζονται με τα αντισταθμισμένα στοιχεία χωριστά ανά κατηγορία κινδύνου για τους τύπους αντιστάθμισης ως εξής:

α) για αντισταθμίσεις εύλογης αξίας:

i) την τρέχουσα αξία του αντισταθμισμένου στοιχείου που αναγνωρίζεται στην κατάσταση οικονομικής θέσης (τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία απεικονίζονται χωριστά από τις υποχρεώσεις)·

ii) το συσσωρευμένο ποσό των προσαρμογών της αντιστάθμισης εύλογης αξίας στο αντισταθμισμένο στοιχείο που περιλαμβάνεται στην τρέχουσα αξία του αντισταθμισμένου στοιχείου που αναγνωρίζεται στην κατάσταση οικονομικής θέσης (τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία απεικονίζονται χωριστά από τις υποχρεώσεις)·

iii) το συγκεκριμένο κονδύλι στην κατάσταση οικονομικής θέσης που περιλαμβάνει το αντισταθμισμένο στοιχείο·

▼M53

iv) τη μεταβολή στην αξία του αντισταθμισμένου στοιχείου που χρησιμοποιείται ως βάση για την αναγνώριση της αναποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης κατά την περίοδο αναφοράς· και

v) το συσσωρευμένο ποσό των προσαρμογών αντιστάθμισης εύλογης αξίας που υπολείπεται στην κατάσταση οικονομικής θέσης για κάθε αντισταθμισμένο στοιχείο που έχει παύσει να προσαρμόζεται ώστε να περιλαμβάνει τα κέρδη και τις ζημίες της αντιστάθμισης, σύμφωνα με την παράγραφο 6.5.10 του ΔΠΧΑ 9·

β) για αντισταθμίσεις ταμειακών ροών και αντισταθμίσεις καθαρής επένδυσης σε εκμετάλλευση εξωτερικού:

i) τη μεταβολή στην αξία του αντισταθμισμένου στοιχείου που χρησιμοποιείται ως βάση για την αναγνώριση της αναποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης για την περίοδο αναφοράς (ήτοι για αντισταθμίσεις ταμειακών ροών, η μεταβολή στην αξία που χρησιμοποιείται για να καθορίσει την αναγνωρισμένη αναποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης σύμφωνα με την παράγραφο 6.5.11 στοιχείο γ) του ΔΠΧΑ 9)·

ii) τα υπόλοιπα στο αποθεματικό αντιστάθμισης ταμειακών ροών και στο αποθεματικό μετατροπής συναλλάγματος για τις διαρκείς αντισταθμίσεις που αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με τις παραγράφους 6.5.11 και 6.5.13 στοιχείο α) του ΔΠΧΑ 9· και

iii) τα υπόλοιπα στο αποθεματικό αντιστάθμισης ταμειακών ροών και στο αποθεματικό μετατροπής συναλλάγματος από οποιεσδήποτε σχέσεις αντιστάθμισης για τις οποίες δεν εφαρμόζεται πλέον η λογιστική αντιστάθμισης.

24Γ. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί, σε μορφή πίνακα, τα ακόλουθα ποσά χωριστά ανά κατηγορία κινδύνου για τους τύπους αντιστάθμισης ως εξής:

α) για αντισταθμίσεις εύλογης αξίας:

i) την αναποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης —ήτοι τη διαφορά ανάμεσα στα κέρδη ή τις ζημίες της αντιστάθμισης του μέσου αντιστάθμισης και το αντισταθμισμένο στοιχείο — που αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα (ή τα λοιπά συνολικά έσοδα για αντισταθμίσεις οποιουδήποτε συμμετοχικού τίτλου για τον οποίο η οικονομική οντότητα έχει επιλέξει να απεικονίζει τις μεταβολές στην εύλογη αξία στα λοιπά συνολικά έσοδα σύμφωνα με την παράγραφο 5.7.5 του ΔΠΧΑ 9)· και

ii) το συγκεκριμένο κονδύλι στην κατάσταση συνολικών εσόδων που περιλαμβάνει την αναγνωρισμένη αναποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης·

β) για αντισταθμίσεις ταμειακών ροών και αντισταθμίσεις καθαρής επένδυσης σε εκμετάλλευση εξωτερικού:

i) τα κέρδη ή τις ζημίες της αντιστάθμισης για την περίοδο αναφοράς που είχαν αναγνωριστεί στα λοιπά συνολικά έσοδα·

ii) την αναποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης που αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα·

iii) το συγκεκριμένο κονδύλι στην κατάσταση συνολικών εσόδων που περιλαμβάνει την αναγνωρισμένη αναποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης·

iv) το ποσό που έχει ανακαταταχθεί από το αποθεματικό αντιστάθμισης ταμειακών ροών ή το αποθεματικό μετατροπής συναλλάγματος στα αποτελέσματα ως προσαρμογή από ανακατάταξη (βλέπε ΔΛΠ 1) (διαφοροποιώντας τα ποσά για τα οποία είχε προηγουμένως χρησιμοποιηθεί λογιστική αντιστάθμισης, αλλά για τα οποία δεν αναμένεται να προκύψουν πλέον αντισταθμισμένες μελλοντικές ταμειακές ροές, από τα ποσά που έχουν μεταφερθεί επειδή το αντισταθμισμένο στοιχείο έχει επηρεάσει τα αποτελέσματα)·

v) το συγκεκριμένο κονδύλι στην κατάσταση συνολικών εσόδων που περιλαμβάνει την προσαρμογή από ανακατάταξη (βλέπε ΔΛΠ 1)· και

▼M53

vi) για αντισταθμίσεις καθαρών θέσεων, τα κέρδη ή τις ζημίες της αντιστάθμισης που αναγνωρίζονται σε χωριστό συγκεκριμένο κονδύλι στην κατάσταση συνολικών εσόδων (βλέπε παράγραφο 6.6.4 του ΔΠΧΑ 9).

24Δ. Όταν ο όγκος των σχέσεων αντιστάθμισης για τις οποίες ισχύει η εξαίρεση της παραγράφου 23Γ δεν είναι αντιπροσωπευτικός των συνηθισμένων όγκων στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς (ήτοι ο όγκος κατά την ημερομηνία αναφοράς δεν αντιπροσωπεύει τους όγκους της περιόδου αναφοράς), η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί το εν λόγω γεγονός και τον λόγο για τον οποίο θεωρεί ότι οι όγκοι δεν είναι αντιπροσωπευτικοί.

24Ε. Η οικονομική οντότητα προβαίνει σε συμφωνία κάθε στοιχείου των ιδίων κεφαλαίων και παρέχει ανάλυση των λοιπών συνολικών εσόδων σύμφωνα με το ΔΛΠ 1, συνυπολογίζοντας:

α) τις διαφοροποιήσεις, κατ' ελάχιστον, μεταξύ των ποσών που αφορούν τις γνωστοποιήσεις της παραγράφου 24Γ στοιχείο β) σημεία i) και iv), καθώς και των ποσών που αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με την παράγραφο 6.5.11 στοιχείο δ) σημεία i) και iii) του ΔΠΧΑ 9·

β) τις διαφοροποιήσεις μεταξύ των ποσών που αφορούν τη διαχρονική αξία δικαιωμάτων προαίρεσης που αντισταθμίζουν αντισταθμισμένα στοιχεία τα οποία σχετίζονται με συναλλαγές και των ποσών που αφορούν τη διαχρονική αξία δικαιωμάτων προαίρεσης που αντισταθμίζουν αντισταθμισμένα στοιχεία τα οποία σχετίζονται με χρονική περίοδο, όταν η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά τη διαχρονική αξία ενός δικαιώματος προαίρεσης σύμφωνα με την παράγραφο 6.5.15 του ΔΠΧΑ 9· και

γ) τις διαφοροποιήσεις μεταξύ των ποσών που αφορούν προθεσμιακά στοιχεία προθεσμιακών συμβολαίων και περιθώρια βάσης συναλλαγματικής ισοτιμίας χρηματοοικονομικών μέσων που αντισταθμίζουν αντισταθμισμένα στοιχεία τα οποία σχετίζονται με συναλλαγές και των ποσών που αφορούν προθεσμιακά στοιχεία προθεσμιακών συμβολαίων και περιθώρια βάσης συναλλαγματικής ισοτιμίας χρηματοοικονομικών μέσων που αντισταθμίζουν αντισταθμισμένα στοιχεία τα οποία σχετίζονται με χρονική περίοδο, όταν η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά τα εν λόγω ποσά σύμφωνα με την παράγραφο 6.5.16 του ΔΠΧΑ 9.

24ΣΤ. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τις πληροφορίες που απαιτούνται στην παράγραφο 24Ε χωριστά ανά κατηγορία κινδύνου. Αυτός ο διαχωρισμός κατά κίνδυνο δύναται να συμπεριληφθεί στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων.

Επιλογή προσδιορισμού της έκθεσης σε πιστωτικό κίνδυνο ως επιμετρούμενης στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων

24Ζ. Εάν η οικονομική οντότητα έχει προσδιορίσει ένα χρηματοοικονομικό μέσο, ή τμήμα αυτού, ως επιμετρούμενο στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων επειδή χρησιμοποιεί ένα πιστωτικό παράγωγο προκειμένου να διαχειριστεί τον πιστωτικό κίνδυνο του εν λόγω χρηματοοικονομικού μέσου γνωστοποιεί:

α) για πιστωτικά παράγωγα που έχουν χρησιμοποιηθεί για τη διαχείριση του πιστωτικού κινδύνου χρηματοοικονομικών μέσων που έχουν προσδιοριστεί ως επιμετρούμενα στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων σύμφωνα με την παράγραφο 6.7.1 του ΔΠΧΑ 9, τη συμφωνία κάθε ονομαστικού ποσού και την εύλογη αξία στην έναρξη και τη λήξη της περιόδου αναφοράς·

β) το κέρδος ή τη ζημία που αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα κατά τον προσδιορισμό χρηματοοικονομικού μέσου, ή τμήματος αυτού, ως επιμετρούμενου στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων σύμφωνα με την παράγραφο 6.7.1 του ΔΠΧΑ 9· και

γ) κατά τη διακοπή της επιμέτρησης ενός χρηματοοικονομικού μέσου, ή τμήματος αυτού, στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, την εύλογη αξία του εν λόγω χρηματοοικονομικού μέσου που αποτελεί πλέον τη νέα τρέχουσα αξία σύμφωνα με την παράγραφο 6.7.4 στοιχείο β) του ΔΠΧΑ 9 και το αντίστοιχο ονομαστικό ποσό ή ποσό κεφαλαίου (εάν δεν παρέχεται συγκριτική πληροφόρηση σύμφωνα με το ΔΛΠ 1, η οικονομική οντότητα δεν χρειάζεται να συνεχίζει την εν λόγω γνωστοποίηση σε μεταγενέστερες περιόδους αναφοράς).

▼B

Εύλογη αξία

25. Με την επιφύλαξη της παραγράφου 29, για κάθε κατηγορία χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων (βλ. παράγραφο 6), η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί την εύλογη αξία της εκάστοτε κατηγορίας περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων κατά τρόπο που επιτρέπει τη σύγκριση με τη λογιστική αξία της.

26. Κατά την γνωστοποίηση εύλογων αξιών, η οικονομική οντότητα ομαδοποιεί τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις σε κατηγορίες, τις οποίες συμψηφίζει μόνον στο μέτρο που οι λογιστικές τους αξίες συμψηφίζονται στον ισολογισμό.

▼M33

———————

▼M53

28. Σε ορισμένες περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα δεν αναγνωρίζει το κέρδος ή τη ζημία κατά την αρχική αναγνώριση ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης διότι η εύλογη αξία δεν τεκμηριώνεται από επίσημη χρηματιστηριακή τιμή σε ενεργό αγορά για πανομοιότυπο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση (ήτοι εισροή 1ου επιπέδου) και δεν βασίζεται σε τεχνική αποτίμησης που χρησιμοποιεί μόνο δεδομένα από παρατηρήσιμες αγορές (βλέπε παράγραφο Β5.1.2Α του ΔΠΧΑ 9). Στις εν λόγω περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί ανά κατηγορία χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή χρηματοοικονομικής υποχρέωσης:

α) τη λογιστική της πολιτική για την αναγνώριση στα αποτελέσματα της διαφοράς μεταξύ της εύλογης αξίας κατά την αρχική αναγνώριση και της τιμής συναλλαγής ώστε να αντανακλάται μια μεταβολή στους παράγοντες (συμπεριλαμβανομένου του χρόνου) που οι συμμετέχοντες στην αγορά θα λάμβαναν υπόψη κατά την αποτίμηση του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης [βλέπε παράγραφο Β5.1.2Α στοιχείο β) του ΔΠΧΑ 9]·

β) την αθροιστική διαφορά που δεν έχει ακόμη αναγνωρισθεί στα αποτελέσματα στην έναρξη και τη λήξη της περιόδου, καθώς και συμφωνία των μεταβολών στο υπόλοιπο της διαφοράς αυτής·

γ) τον λόγο για τον οποίο η οικονομική οντότητα κατέληξε ότι η τιμή συναλλαγής δεν ήταν η βέλτιστη απόδειξη της εύλογης αξίας, συμπεριλαμβανομένης περιγραφής των αποδεικτικών στοιχείων που υποστηρίζουν την εύλογη αξία.

▼M54

29. Δεν απαιτούνται γνωστοποιήσεις εύλογης αξίας:

▼B

α) όταν η λογιστική αξία είναι ένας λογικός κατ' εκτίμηση υπολογισμός της εύλογης αξίας, για παράδειγμα, για χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία όπως βραχυπρόθεσμες εμπορικές απαιτήσεις και πληρωτέοι λογαριασμοί·

▼M54

β) για επένδυση σε συμμετοχικούς τίτλους για τους οποίους δεν υπάρχουν επίσημες χρηματιστηριακές τιμές σε ενεργό αγορά για πανομοιότυπο μέσο (ήτοι εισροή 1ου επιπέδου) ή σε παράγωγα συνδεόμενα με τέτοιους συμμετοχικούς τίτλους, η οποία επιμετράται στο κόστος βάσει του ΔΛΠ 39 διότι η εύλογη αξία της δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα με άλλο τρόπο· ή

γ) για μια σύμβαση που περιλαμβάνει ένα χαρακτηριστικό προαιρετικής συμμετοχής (όπως περιγράφεται στο ΔΠΧΑ 4), εάν η εύλογη αξία του εν λόγω χαρακτηριστικού δεν μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία· ή

δ) για υποχρεώσεις από μισθώσεις.

▼M53

30. Στην περίπτωση που περιγράφεται στην παράγραφο 29 στοιχείο γ), η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί στοιχεία προκειμένου οι χρήστες οικονομικών καταστάσεων να είναι σε θέση να εξάγουν τα δικά τους συμπεράσματα ως προς την έκταση των δυνατών διαφορών μεταξύ της λογιστικής αξίας των εν λόγω συμβολαίων και της εύλογης αξίας αυτών, όπως:

▼B

α) το γεγονός ότι οι πληροφορίες για την εύλογη αξία δεν έχουν γνωστοποιηθεί για τα υπόψη μέσα εξαιτίας του ότι η εύλογη αξία τους δεν μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία·

▼B

β) περιγραφή των χρηματοοικονομικών μέσων, τη λογιστική τους αξία και επεξήγηση του λόγου για τον οποίο η εύλογη αξία τους δεν μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία·

γ) πληροφορίες σχετικά με την αγορά των υπόψη χρηματοοικονομικών μέσων·

δ) πληροφορίες ως προς το εάν και με ποιον τρόπο προτίθεται η οικονομική οντότητα να διαθέσει τα χρηματοοικονομικά μέσα και

ε) σε περίπτωση παύσης αναγνώρισης χρηματοοικονομικών μέσων των οποίων η εύλογη αξία δεν μπορούσε παλαιότερα να επιμετρηθεί με αξιοπιστία, το γεγονός αυτό, τη λογιστική τους αξία κατά τον χρόνο της παύσης αναγνώρισης και το ποσό των αναγνωρισθέντων αποτελεσμάτων.

ΦΎΣΗ ΚΑΙ ΈΚΤΑΣΗ ΤΩΝ ΚΙΝΔΎΝΩΝ ΠΟΥ ΑΠΟΡΡΈΟΥΝ ΑΠΌ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΆ ΜΈΣΑ

31. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες που επιτρέπουν στους χρήστες των οικονομικών της καταστάσεων να αξιολογήσουν τη φύση και την έκταση των κινδύνων που απορρέουν από τα χρηματοοικονομικά μέσα στα οποία είναι εκτεθειμένη η οικονομική οντότητα στο ►**M5** τέλος της περιόδου αναφοράς ◄.

32. Οι γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από τις παραγράφους 33-42, εστιάζονται στους κινδύνους που απορρέουν από χρηματοοικονομικά μέσα και τον τρόπο της διαχείρισής τους. Στους εν λόγω κινδύνους συγκαταλέγονται συνήθως ο πιστωτικός κίνδυνος, ο κίνδυνος ρευστότητας και ο κίνδυνος αγοράς, χωρίς να αποκλείονται άλλοι κίνδυνοι.

▼M29

32Α. Η παροχή ποιοτικών γνωστοποιήσεων στο πλαίσιο ποσοτικών γνωστοποιήσεων επιτρέπει στους χρήστες να συνδέουν συναφείς γνωστοποιήσεις και ως εκ τούτου να διαμορφώνουν μια γενική εικόνα της φύσης και της έκτασης των κινδύνων που απορρέουν από χρηματοοικονομικά μέσα. Η αλληλεπίδραση μεταξύ των ποιοτικών και των ποσοτικών γνωστοποιήσεων συμβάλλει στην γνωστοποίηση των πληροφοριών με τρόπο που επιτρέπει καλύτερα στους χρήστες να αξιολογούν την έκθεση μιας οντότητας σε κινδύνους.

▼B

Ποιοτικές γνωστοποιήσεις

33. Για κάθε είδος κινδύνου που απορρέει από χρηματοοικονομικά μέσα, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:

α) την έκθεσή της σε κινδύνους και τον τρόπο με τον οποίο προκύπτουν·

β) τους στόχους, τις πολιτικές και διαδικασίες διαχείρισης κινδύνου και τις μεθόδους επιμέτρησης του κινδύνου που εφαρμόζονται και

γ) οποιεσδήποτε αλλαγές στα στοιχεία α) και β) από την προηγούμενη περίοδο.

Ποσοτικές γνωστοποιήσεις

▼M29

34. Για κάθε είδος κινδύνου που απορρέει από χρηματοοικονομικά μέσα, η οντότητα γνωστοποιεί:

α) συνοπτικά ποσοτικά δεδομένα σχετικά με την έκθεσή της στον εκάστοτε κίνδυνο στο τέλος της περιόδου αναφοράς. Η γνωστοποίηση αυτή βασίζεται σε πληροφορίες που παρέχονται εσωτερικά στα βασικά διοικητικά στελέχη της οικονομικής οντότητας (όπως ορίζεται στο ΔΛΠ 24 *Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών*), για παράδειγμα, στο διοικητικό συμβούλιο ή τον ανώτερο εκτελεστικό διευθυντή της οικονομικής οντότητας.

β) τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από τις παραγράφους 36-42, εφόσον δεν παρέχονται σύμφωνα με το (α).

γ) τις συγκεντρώσεις κινδύνων εάν δεν είναι εμφανείς από τις γνωστοποιήσεις που έγιναν σύμφωνα με τα (α) και (β).

▼B

35. Εάν τα ποσοτικά στοιχεία που γνωστοποιούνται ως έχουν κατά το ►M5 τέλος της περιόδου αναφοράς ◄ δεν είναι αντιπροσωπευτικά της έκθεσης της οικονομικής οντότητας σε κινδύνους κατά την περίοδο, η οικονομική οντότητα παρέχει περαιτέρω πληροφορίες που είναι αντιπροσωπευτικές.

Πιστωτικός κίνδυνος

▼M53

Πεδίο εφαρμογής και στόχοι

35Α. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις απαιτήσεις γνωστοποίησης που περιλαμβάνονται στις παραγράφους 35ΣΤ–35ΙΔ στα χρηματοοικονομικά μέσα για τα οποία ισχύουν οι απαιτήσεις απομείωσης του ΔΠΧΑ 9. Εντούτοις:

α) για εμπορικές απαιτήσεις, συμβατικά περιουσιακά στοιχεία και απαιτήσεις από μισθώματα, η παράγραφος 35Ι ισχύει για εκείνες τις εμπορικές απαιτήσεις, τα συμβατικά περιουσιακά στοιχεία ή τις απαιτήσεις από μισθώματα για τα οποία οι αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες καθ' όλη τη διάρκεια ζωής αναγνωρίζονται σύμφωνα με την παράγραφο 5.5.15 του ΔΠΧΑ 9, εφόσον τα εν λόγω χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία τροποποιούνται ενώ εμφανίζουν καθυστέρηση άνω των 30 ημερών· και

β) η παράγραφος 35ΙΑ στοιχείο β) δεν ισχύει για τις απαιτήσεις από μισθώματα.

35Β. Οι γνωστοποιήσεις πιστωτικού κινδύνου που πραγματοποιούνται σύμφωνα με τις παραγράφους 35ΣΤ–35ΙΔ παρέχουν τη δυνατότητα στους χρήστες οικονομικών καταστάσεων να κατανοήσουν την επίδραση του πιστωτικού κινδύνου στο ποσό, το χρονοδιάγραμμα και τον βαθμό αβεβαιότητας των μελλοντικών ταμειακών ροών. Προκειμένου να επιτευχθεί αυτός ο στόχος, οι γνωστοποιήσεις πιστωτικού κινδύνου παρέχουν:

α) πληροφορίες σχετικά με τις πρακτικές διαχείρισης πιστωτικού κινδύνου της οικονομικής οντότητας και τον τρόπο με τον οποίο αυτές σχετίζονται με την αναγνώριση και την επιμέτρηση των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών, συμπεριλαμβανομένων των μεθόδων, των υποθέσεων και των πληροφοριών που χρησιμοποιούνται για την επιμέτρηση των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών·

β) ποσοτικά και ποιοτικά στοιχεία που επιτρέπουν στους χρήστες οικονομικών καταστάσεων να αξιολογήσουν τα ποσά των οικονομικών καταστάσεων που προκύπτουν από τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες, συμπεριλαμβανομένων των μεταβολών στο ποσό των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών και των λόγων για τις μεταβολές αυτές· και

γ) πληροφορίες σχετικά με την έκθεση σε πιστωτικό κίνδυνο της οικονομικής οντότητας (ήτοι τον πιστωτικό κίνδυνο που εμπεριέχεται στα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία της οικονομικής οντότητας και τις δεσμεύσεις για χορήγηση πίστωσης), συμπεριλαμβανομένων των σημαντικών συγκεντρώσεων πιστωτικού κινδύνου.

35Γ. Η οικονομική οντότητα δεν απαιτείται να επαναλαμβάνει πληροφορίες που παρέχονται ήδη αλλού, εφόσον οι εν λόγω πληροφορίες ενσωματώνονται με παραπομπές από τις οικονομικές καταστάσεις σε άλλες καταστάσεις, όπως στον σχολιασμό της διοίκησης ή στην έκθεση επί των κινδύνων που διατίθενται στους χρήστες οικονομικών καταστάσεων υπό τους ίδιους όρους με τις οικονομικές καταστάσεις και κατά τον ίδιο χρόνο. Χωρίς τις πληροφορίες ενσωματωμένες με παραπομπές, οι οικονομικές καταστάσεις δεν είναι πλήρεις.

35Δ. Προκειμένου να εκπληρωθούν οι στόχοι της παραγράφου 35Β, η οικονομική οντότητα (εκτός εάν ορίζεται διαφορετικά) προσδιορίζει τον βαθμό των λεπτομερειών που θα γνωστοποιεί, τη βαρύτητα που θα δίδει στις διάφορες παραμέτρους των απαιτήσεων γνωστοποίησης, τον κατάλληλο βαθμό συγκέντρωσης ή διαχωρισμού και κατά πόσον οι χρήστες οικονομικών καταστάσεων χρειάζονται επιπρόσθετες επεξηγήσεις για να αξιολογήσουν τα ποσοτικά στοιχεία που παρέχονται.

▼**M53**

35Ε. Εάν οι γνωστοποιήσεις που παρέχονται σύμφωνα με τις παραγράφους 35ΣΤ–35ΙΔ δεν επαρκούν για την εκπλήρωση των στόχων της παραγράφου 35Β, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τις πρόσθετες πληροφορίες που απαιτούνται για την εκπλήρωση των στόχων αυτών.

Πρακτικές διαχείρισης πιστωτικού κινδύνου

35ΣΤ. Η οικονομική οντότητα παρέχει επεξηγήσεις σχετικά με τις πρακτικές διαχείρισης πιστωτικού κινδύνου και τον τρόπο με τον οποίο αυτές σχετίζονται με την αναγνώριση και επιμέτρηση των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών. Για να εκπληρώσει τον στόχο αυτό, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες που επιτρέπουν στους χρήστες οικονομικών καταστάσεων να κατανοήσουν και να αξιολογήσουν:

α) τον τρόπο με τον οποίο η οικονομική οντότητα αποφάσισε ότι ο πιστωτικός κίνδυνος των χρηματοοικονομικών μέσων έχει αυξηθεί σημαντικά μετά την αρχική αναγνώριση, μεταξύ άλλων, αν και με ποιον τρόπο:

i) τα χρηματοοικονομικά μέσα θεωρείται ότι εμπεριέχουν χαμηλό πιστωτικό κίνδυνο σύμφωνα με την παράγραφο 5.5.10 του ΔΠΧΑ 9, συμπεριλαμβανομένων των κατηγοριών χρηματοπιστωτικών μέσων για τις οποίες ισχύει· και

ii) έχει ανατραπεί το τεκμήριο της παραγράφου 5.5.11 του ΔΠΧΑ 9, σύμφωνα με το οποίο θεωρείται ότι έχουν σημειωθεί σημαντικές αυξήσεις στον πιστωτικό κίνδυνο μετά την αρχική αναγνώριση όταν τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία εμφανίζουν καθυστέρηση άνω των 30 ημερών·

β) τους ορισμούς της οικονομικής οντότητας περί αθέτησης, συμπεριλαμβανομένων των λόγων για την επιλογή των συγκεκριμένων ορισμών·

γ) τον τρόπο με τον οποίο ομαδοποιούνται τα μέσα όταν οι αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες έχουν επιμετρηθεί σε συλλογική βάση·

δ) τον τρόπο με τον οποίο η οικονομική οντότητα αποφάσισε ότι τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία αποτελούν χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία απομειωμένης πιστωτικής αξίας·

ε) την πολιτική διαγραφών της οικονομικής οντότητας, συμπεριλαμβανομένων των δεικτών που υποδεικνύουν ότι δεν υπάρχουν εύλογες προσδοκίες για ανάκτηση και τις πληροφορίες σχετικά με την πολιτική που ακολουθεί για τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που διαγράφονται αλλά εξακολουθούν να υπόκεινται σε εκτελέσεις· και

στ) τον τρόπο με τον οποίο έχουν εφαρμοστεί οι απαιτήσεις της παραγράφου 5.5.12 του ΔΠΧΑ 9 για την τροποποίηση των συμβατικών ταμειακών ροών των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, συμπεριλαμβανομένου του τρόπου με τον οποίο η οικονομική οντότητα:

i) καθορίζει κατά πόσον ο πιστωτικός κίνδυνος επί χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου που έχει τροποποιηθεί ενώ η πρόβλεψη ζημίας έχει επιμετρηθεί σε ποσό ίσο με τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες καθ' όλη τη διάρκεια ζωής, έχει βελτιωθεί στον βαθμό που η πρόβλεψη ζημίας επανέρχεται ως επιμετρούμενη σε ποσό ίσο με τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες δωδεκαμήνου, σύμφωνα με την παράγραφο 5.5.5 του ΔΠΧΑ 9· και

ii) παρακολουθεί τον βαθμό στον οποίο η πρόβλεψη ζημίας επί χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που πληροί τα κριτήρια του σημείου i) επιμετράται στη συνέχεια εκ νέου σε ποσό ίσο με τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες καθ' όλη τη διάρκεια ζωής, σύμφωνα με την παράγραφο 5.5.3 του ΔΠΧΑ 9.

▼**M53**

35Z. Η οικονομική οντότητα παρέχει επεξηγήσεις σχετικά με τα δεδομένα, τις υποθέσεις και τις τεχνικές εκτιμήσεων που χρησιμοποιεί για την εκπλήρωση των απαιτήσεων που περιλαμβάνονται στην ενότητα 5.5 του ΔΠΧΑ 9. Για τον σκοπό αυτό, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:

α) τη βάση των δεδομένων και των παραδοχών και των τεχνικών εκτίμησης που χρησιμοποιεί:

i) για να επιμετρά τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες διάρκειας ζωής και δωδεκαμήνου·

ii) για να καθορίζει κατά πόσον ο πιστωτικός κίνδυνος των χρηματοοικονομικών μέσων έχει αυξηθεί σημαντικά μετά την αρχική αναγνώριση· και

iii) για να καθορίζει κατά πόσον ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο αποτελεί χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο απομειωμένης πιστωτικής αξίας·

β) τον τρόπο με τον οποίο οι πληροφορίες που αφορούν το μέλλον έχουν ενσωματωθεί στον καθορισμό των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών, συμπεριλαμβανομένης της χρήσης μακροοικονομικών στοιχείων· και

γ) τις μεταβολές στις τεχνικές εκτίμησης ή στις σημαντικές παραδοχές που έχουν ληφθεί στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς και τα αίτια των εν λόγω μεταβολών.

Ποσοτικά και ποιοτικά στοιχεία σχετικά με τα ποσά που προκύπτουν από αναμενόμενες πιστωτικές ζημιές

35H. Προκειμένου να παρέχει επεξηγήσεις για τις μεταβολές στην πρόβλεψη ζημίας και για τα αίτια των εν λόγω μεταβολών, η οικονομική οντότητα παρέχει, ανά κατηγορία χρηματοοικονομικού μέσου, συμφωνία από το υπόλοιπο έναρξης ως το υπόλοιπο λήξης της πρόβλεψης ζημίας, με τη μορφή πίνακα, όπου παρουσιάζονται χωριστά οι μεταβολές της περιόδου αναφοράς που αφορούν:

α) την πρόβλεψη ζημίας που επιμετράται σε ποσό ίσο με τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες δωδεκαμήνου·

β) την πρόβλεψη ζημίας που επιμετράται σε ποσό ίσο με τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες καθ' όλη τη διάρκεια ζωής από:

i) χρηματοοικονομικά μέσα για τα οποία ο πιστωτικός κίνδυνος έχει αυξηθεί σημαντικά μετά την αρχική αναγνώριση αλλά τα οποία δεν αποτελούν χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία απομειωμένης πιστωτικής αξίας·

ii) χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία τα οποία είναι απομειωμένης πιστωτικής αξίας κατά την περίοδο αναφοράς (αλλά δεν αποτελούν αγορασμένα ή δημιουργημένα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία απομειωμένης πιστωτικής αξίας)· και

iii) εμπορικές απαιτήσεις, συμβατικά περιουσιακά στοιχεία και απαιτήσεις από μισθώματα για τα οποία οι προβλέψεις ζημιών επιμετρώνται σύμφωνα με την παράγραφο 5.5.15 του ΔΠΧΑ 9·

γ) χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία τα οποία αποτελούν αγορασμένα ή δημιουργημένα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία απομειωμένης πιστωτικής αξίας. Με βάση τη συμφωνία, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί το συνολικό ποσό των απροεξόφλητων αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών κατά την αρχική αναγνώριση από αρχικά αναγνωρισθέντα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς.

▼**M53**

35Θ. Προκειμένου να είναι σε θέση οι χρήστες οικονομικών καταστάσεων να κατανοήσουν τις μεταβολές της πρόβλεψης ζημίας που γνωστοποιείται σύμφωνα με την παράγραφο 35Η, η οικονομική οντότητα παρέχει επεξηγήσεις για το πώς σημαντικές μεταβολές που προέκυψαν στην προ αποσβέσεων λογιστική αξία των χρηματοοικονομικών μέσων κατά την περίοδο αναφοράς συνέβαλαν στις μεταβολές της πρόβλεψης ζημίας. Οι πληροφορίες παρέχονται χωριστά για τα χρηματοοικονομικά μέσα που αντιπροσωπεύουν την πρόβλεψη ζημίας όπως παρατίθεται στην παράγραφο 35Η στοιχεία α) έως γ) και περιλαμβάνουν συναφή ποιοτικά και ποσοτικά στοιχεία. Παραδείγματα μεταβολών στην προ αποσβέσεων λογιστική αξία των χρηματοοικονομικών μέσων που συνέβαλαν στις μεταβολές της πρόβλεψης ζημίας είναι, μεταξύ άλλων:

α) οι μεταβολές που οφείλονται σε χρηματοοικονομικά μέσα τα οποία δημιουργήθηκαν ή αποκτήθηκαν κατά την περίοδο αναφοράς·

β) η τροποποίηση των συμβατικών ταμειακών ροών επί χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων οι οποίες δεν έχουν ως αποτέλεσμα την παύση αναγνώρισης των εν λόγω χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9·

γ) οι μεταβολές που οφείλονται σε χρηματοοικονομικά μέσα τα οποία έπαψαν να αναγνωρίζονται (συμπεριλαμβανομένων και όσων διεγράφησαν) κατά την περίοδο αναφοράς· και

δ) οι μεταβολές που εξαρτώνται από το κατά πόσον η πρόβλεψη ζημίας επιμετράται σε ποσό ίσο με τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες καθ' όλη τη διάρκεια ζωής ή δωδεκαμήνου.

35Ι. Προκειμένου να είναι οι χρήστες οικονομικών καταστάσεων σε θέση να κατανοήσουν τη φύση και την επίδραση των τροποποιήσεων των συμβατικών ταμειακών ροών σε χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία τα οποία δεν υπέστησαν παύση αναγνώρισης και την επίδραση των εν λόγω τροποποιήσεων στην επιμέτρηση των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:

α) το αποσβεσμένο κόστος πριν από την τροποποίηση και το καθαρό κέρδος ή ζημία λόγω της τροποποίησης που αναγνωρίζεται για τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία των οποίων οι συμβατικές ταμειακές ροές έχουν τροποποιηθεί κατά την περίοδο αναφοράς, ενώ η πρόβλεψη ζημίας επί αυτών είχε επιμετρηθεί σε ποσό ίσο με τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες καθ' όλη τη διάρκεια ζωής· και

β) την προ αποσβέσεων λογιστική αξία στη λήξη της περιόδου αναφοράς των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που έχουν τροποποιηθεί μετά την αρχική αναγνώριση σε χρόνο κατά τον οποίο η πρόβλεψη ζημίας επιμετρούνταν σε ποσό ίσο με τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες καθ' όλη τη διάρκεια ζωής και των οποίων η πρόβλεψη ζημίας μεταβλήθηκε στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς ώστε να επιμετράται σε ποσό ίσο με τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες δωδεκαμήνου.

35ΙΑ. Προκειμένου να είναι οι χρήστες οικονομικών καταστάσεων σε θέση να κατανοήσουν την επίδραση της εξασφάλισης και άλλων πιστωτικών ενισχύσεων στα ποσά που προκύπτουν από τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί ανά κατηγορία χρηματοοικονομικού μέσου:

α) το ποσό που αντιπροσωπεύει καλύτερα τη μέγιστη έκθεση αυτής σε πιστωτικό κίνδυνο στη λήξη της περιόδου αναφοράς, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη οι εξασφαλίσεις που έχει λάβει ή λοιπές πιστωτικές ενισχύσεις (π.χ. συμφωνίες συμψηφισμού που δεν πληρούν τα κριτήρια συμψηφισμού σύμφωνα με το ΔΛΠ 32)·

β) αφηγηματική περιγραφή της εξασφάλισης που έχει ληφθεί και των λοιπών πιστωτικών ενισχύσεων, συμπεριλαμβανομένης:

▼**M53**

i) περιγραφής της φύσης και της ποιότητας της εξασφάλισης που έχει ληφθεί·

ii) επεξήγησης τυχόν σημαντικών μεταβολών στην ποιότητα της εν λόγω εξασφάλισης ή των πιστωτικών ενισχύσεων εξαιτίας της επιδείνωσης ή των μεταβολών των πολιτικών εξασφαλίσεων της οικονομικής οντότητας στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς· και

iii) πληροφοριών σχετικά με τα χρηματοοικονομικά μέσα για τα οποία η οικονομική οντότητα δεν έχει αναγνωρίσει πρόβλεψη ζημίας εξαιτίας της εξασφάλισης·

γ) ποσοτικά στοιχεία σχετικά με την εξασφάλιση που έχει ληφθεί και λοιπές πιστωτικές ενισχύσεις (για παράδειγμα, ποσοτικοποίηση του βαθμού στον οποίο η εξασφάλιση και λοιπές πιστωτικές ενισχύσεις μετριάζουν τον πιστωτικό κίνδυνο) για χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία τα οποία είναι απομειωμένης πιστωτικής αξίας κατά την ημερομηνία αναφοράς.

35ΙΒ. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί το ανεξόφλητο συμβατικό ποσό επί χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που έχουν απαλειφθεί στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς και υπόκεινται ακόμη σε εκτέλεση.

Έκθεση σε πιστωτικό κίνδυνο

35ΙΓ. Προκειμένου να είναι οι χρήστες οικονομικών καταστάσεων σε θέση να αξιολογήσουν την έκθεση της οικονομικής οντότητας σε πιστωτικό κίνδυνο και να κατανοήσουν τις σημαντικές συγκεντρώσεις πιστωτικού κινδύνου αυτής, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί, ανά *βαθμίδα διαβάθμισης πιστωτικού κινδύνου*, την προ αποσβέσεων λογιστική αξία των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και την έκθεση σε πιστωτικό κίνδυνο έναντι δανειακών δεσμεύσεων και συμβολαίων χρηματοοικονομικής εγγύησης. Οι εν λόγω πληροφορίες παρέχονται χωριστά για τα χρηματοοικονομικά μέσα:

α) για τα οποία η πρόβλεψη ζημίας επιμετράται σε ποσό ίσο με τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες δωδεκαμήνου·

β) για τα οποία η πρόβλεψη ζημίας επιμετράται σε ποσό ίσο με τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες καθ' όλη τη διάρκεια ζωής και πρόκειται για:

i) χρηματοοικονομικά μέσα για τα οποία ο πιστωτικός κίνδυνος έχει αυξηθεί σημαντικά μετά την αρχική αναγνώριση αλλά τα οποία δεν αποτελούν χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία απομειωμένης πιστωτικής αξίας·

ii) χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία τα οποία είναι απομειωμένης πιστωτικής αξίας κατά την περίοδο αναφοράς (αλλά δεν αποτελούν αγορασμένα ή δημιουργημένα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία απομειωμένης πιστωτικής αξίας)· και

iii) εμπορικές απαιτήσεις, συμβατικά περιουσιακά στοιχεία και απαιτήσεις από μισθώματα για τα οποία οι προβλέψεις ζημιών επιμετρώνται σύμφωνα με την παράγραφο 5.5.15 του ΔΠΧΑ 9·

γ) τα οποία αποτελούν αγορασμένα ή δημιουργημένα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία απομειωμένης πιστωτικής αξίας.

35ΙΔ. Για εμπορικές απαιτήσεις, συμβατικά περιουσιακά στοιχεία και απαιτήσεις από μισθώματα στα οποία η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την παράγραφο 5.5.15 του ΔΠΧΑ 9, οι πληροφορίες που παρέχονται βάσει της παραγράφου 35ΙΓ μπορούν να βασίζονται σε πίνακα προβλέψεων (βλέπε παράγραφο Β5.5.35 του ΔΠΧΑ 9).

▼M53

36. Για όλα τα χρηματοοικονομικά μέσα εντός του πεδίου εφαρμογής του παρόντος ΔΠΧΑ, τα οποία ωστόσο δεν εμπίπτουν στις απαιτήσεις απομείωσης του ΔΠΧΑ 9, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί ανά χρηματοοικονομικό μέσο:

α) το ποσό που αντιπροσωπεύει καλύτερα τη μέγιστη έκθεση αυτής σε πιστωτικό κίνδυνο στη λήξη της περιόδου αναφοράς, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη οι εξασφαλίσεις που έχει λάβει ή λοιπές πιστωτικές ενισχύσεις (π.χ. συμφωνίες συμψηφισμού που δεν πληρούν τα κριτήρια συμψηφισμού σύμφωνα με το ΔΛΠ 32)· η γνωστοποίηση αυτή δεν απαιτείται για τα χρηματοοικονομικά μέσα των οποίων η λογιστική αξία αντιπροσωπεύει καλύτερα το ποσό της μέγιστης έκθεσης σε πιστωτικό κίνδυνο·

β) την περιγραφή των εξασφαλίσεων που έχουν ληφθεί, καθώς και λοιπών πιστωτικών ενισχύσεων, και το χρηματοοικονομικό αποτέλεσμα αυτών (π.χ. ποσοτικοποίηση του βαθμού στον οποίο οι εξασφαλίσεις και οι λοιπές πιστωτικές αναβαθμίσεις μετριάζουν τον πιστωτικό κίνδυνο) όσον αφορά το ποσό που αντιπροσωπεύει καλύτερα τη μέγιστη έκθεση σε πιστωτικό κίνδυνο [είτε έχει γνωστοποιηθεί σύμφωνα με το στοιχείο α) είτε αντιπροσωπεύεται από τη λογιστική αξία ενός χρηματοοικονομικού μέσου]·

γ) [διαγράφηκε]

▼M29

δ) [απαλείφθηκε]

Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία σε καθυστέρηση ή που έχουν υποστεί απομείωση αξίας

▼M53

37. [Διαγράφηκε]

▼M29

Ληφθείσες εξασφαλίσεις και άλλες πιστωτικές αναβαθμίσεις

38. Όταν στην οντότητα περιέρχονται κατά την περίοδο χρηματοοικονομικά ή μη χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία είτε με την πρόσκτηση παρασχεθεισών εξασφαλίσεων είτε με την ενεργοποίηση άλλων πιστωτικών αναβαθμίσεων (π.χ. εγγυήσεις), και τα υπόψη περιουσιακά στοιχεία πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης άλλων ΔΠΧΑ, η οντότητα γνωστοποιεί, για τα περιουσιακά στοιχεία που κατέχει κατά την ημερομηνία αναφοράς:

α) τη φύση και τη λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων· και

β) όταν τα περιουσιακά αυτά στοιχεία δεν είναι άμεσα μετατρέψιμα σε μετρητά, τις πολιτικές που ακολουθεί για τη διάθεση τέτοιων περιουσιακών στοιχείων ή για τη χρησιμοποίησή τους στις δραστηριότητές της.

▼B

Κίνδυνος ρευστότητας

▼M19

39. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τα εξής:

α) ανάλυση ληκτότητας για μη παράγωγες χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις (περιλαμβανομένων των συμβολαίων χρηματοοικονομικής εγγύησης που έχουν εκδοθεί) που να δείχνει τις εναπομένουσες συμβατικές ληκτότητες.

β) ανάλυση ληκτότητας για παράγωγες χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις. Η ανάλυση ληκτότητας περιλαμβάνει τις εναπομένουσες συμβατικές ληκτότητες για εκείνες τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις για τις οποίες οι συμβατικές ληκτότητες είναι αναγκαίες για την κατανόηση του χρονισμού των ταμειακών ροών (βλέπε παράγραφο B11B).

▼M19

γ) περιγραφή του τρόπου με τον οποίο διαχειρίζεται τον κίνδυνο ρευστότητας που ενέχουν τα σημεία α) και β).

▼B

Κίνδυνος αγοράς

Ανάλυση ευαισθησίας

40. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τα κάτωθι, εκτός εάν συμμορφώνεται με την παράγραφο 41:

α) ανάλυση ευαισθησίας για κάθε είδος κινδύνου αγοράς στον οποίο είναι εκτεθειμένη κατά το ►M5 τέλος της περιόδου αναφοράς ◄ , που δείχνει τις επιπτώσεις στα αποτελέσματα και τα ίδια κεφάλαια της οικονομικής οντότητας από λογικά πιθανές την ημερομηνία εκείνη μεταβολές της σχετικής μεταβλητής κινδύνου·

β) τις μεθόδους και παραδοχές που χρησίμευσαν για την κατάρτιση της ανάλυσης ευαισθησίας, και

γ) τις μεταβολές, σε σχέση με την προηγούμενη περίοδο, στις μεθόδους και τις παραδοχές που χρησιμοποιήθηκαν, καθώς και τους λόγους για τις μεταβολές αυτές.

41. Όταν η οικονομική οντότητα καταρτίζει ανάλυση ευαισθησίας, όπως ο κίνδυνος αξίας χαρτοφυλακίου, που αντικατοπτρίζει τις αλληλεξαρτήσεις μεταξύ μεταβλητών κινδύνου (π.χ. επιτόκια και συναλλαγματικές ισοτιμίες) και την χρησιμοποιεί για τη διαχείριση χρηματοοικονομικών κινδύνων, δύναται να χρησιμοποιεί την εν λόγω ανάλυση ευαισθησίας αντί για την ανάλυση που αναφέρεται στην παράγραφο 40. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί, επίσης:

α) επεξήγηση της μεθόδου που χρησιμοποίησε για την κατάρτιση της ανάλυσης ευαισθησίας, καθώς και των κυριότερων παραμέτρων και παραδοχών στα οποία βασίζονται τα παρεχόμενα δεδομένα και

β) επεξήγηση του στόχου της χρησιμοποιηθείσας μεθόδου και των τυχόν περιορισμών που μπορεί να έχουν ως αποτέλεσμα να μην αντικατοπτρίζουν πλήρως οι πληροφορίες την εύλογη αξία των υπόψη περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων.

Άλλες γνωστοποιήσεις κινδύνου αγοράς

42. Όταν οι γνωστοποιούμενες βάσει της παραγράφου 40 ή 41 αναλύσεις ευαισθησίας δεν είναι αντιπροσωπευτικές του κινδύνου που ενέχεται σε ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο (για παράδειγμα, λόγω του ότι η έκθεση στο τέλος του έτους δεν αντικατοπτρίζει την έκθεση καθ' όλη τη διάρκεια του έτους) η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί το γεγονός αυτό καθώς και τον λόγο για τον οποίο θεωρεί ότι οι αναλύσεις ευαισθησίας δεν είναι αντιπροσωπευτικές.

▼M30

ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΕΙΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

42Α. Οι απαιτήσεις γνωστοποίησης στις παραγράφους 42Β–42Η σχετικά με τις μεταβιβάσεις χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων συμπληρώνουν τις άλλες απαιτήσεις γνωστοποίησης του παρόντος ΔΠΧΑ. Οι οντότητες παρουσιάζουν τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από τις παραγράφους 42Β–42Η σε μια ενιαία σημείωση στις οικονομικές τους καταστάσεις. Οι οντότητες παρέχουν τις απαιτούμενες γνωστοποιήσεις για όλα τα μεταβιβαζόμενα περιουσιακά στοιχεία τα οποία δεν έχουν παύσει να αναγνωρίζονται για οιανδήποτε συνεχιζόμενη συμμετοχή σε μεταβιβαζόμενο περιουσιακό στοιχείο, που υφίσταται κατά την ημερομηνία αναφοράς, ανεξάρτητα από το πότε έλαβε χώρα η σχετική πράξη μεταβίβασης. Για τους σκοπούς της εφαρμογής των απαιτήσεων γνωστοποίησης στις εν λόγω παραγράφους, οι οντότητες μεταβιβάζουν το σύνολο ή μέρος περιουσιακού στοιχείου (το μεταβιβαζόμενο περιουσιακό στοιχείο), εάν και μόνον εάν, είτε:

▼M30

α) μεταβιβάζουν τα συμβατικά δικαιώματα είσπραξης των ταμειακών ροών του εν λόγω περιουσιακού στοιχείου· είτε

β) διατηρούν τα συμβατικά δικαιώματα είσπραξης των ταμειακών ροών από το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο, αλλά αναλαμβάνουν συμβατική υποχρέωση να καταβάλλουν τις ταμειακές ροές σε έναν ή περισσότερους αποδέκτες σε μια συμφωνία.

42Β. Οι οντότητες γνωστοποιούν πληροφορίες που παρέχουν στους χρήστες των οικονομικών τους καταστάσεων τη δυνατότητα:

α) να κατανοούν τη σχέση μεταξύ των μεταβιβαζόμενων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων τα οποία δεν έχουν παύσει να αναγνωρίζονται στο σύνολό τους και των συνδεδεμένων υποχρεώσεων· και

β) να αξιολογούν τη φύση και τους κινδύνους που είναι συνυφασμένοι με την συνεχιζόμενη συμμετοχή σε χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία τα οποία έχουν παύσει να αναγνωρίζονται.

▼M53

42Γ. Για τους σκοπούς της εφαρμογής των απαιτήσεων γνωστοποίησης των παραγράφων 42Ε–42Η, η οικονομική οντότητα έχει συνεχιζόμενη ανάμειξη σε μεταβιβασθέν χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο εάν, ως μέρος της μεταβίβασης, η οικονομική οντότητα διατηρεί οιαδήποτε από τα συμβατικά δικαιώματα ή τις δεσμεύσεις που ενυπάρχουν στο μεταβιβασθέν χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή αποκτά τυχόν νέα συμβατικά δικαιώματα ή δεσμεύσεις που σχετίζονται με το μεταβιβασθέν χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο. Για τους σκοπούς της εφαρμογής των απαιτήσεων γνωστοποίησης στις παραγράφους 42Ε–42Η, τα κατωτέρω δεν συνιστούν συνεχιζόμενη ανάμειξη:

▼M30

α) συνήθεις δηλώσεις και δηλώσεις αυξημένης ισχύος αναφορικά με δόλια μεταβίβαση και έννοιες λογικότητας, καλής πίστης και θεμιτού σκοπού που θα μπορούσαν να ακυρώσουν μια μεταβίβαση ως αποτέλεσμα αγωγής·

▼M53

β) συμφωνία βάσει της οποίας η οικονομική οντότητα διατηρεί τα συμβατικά δικαιώματα να εισπράττει τις ταμειακές ροές ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου αλλά αναλαμβάνει συμβατική υποχρέωση να καταβάλλει ταμειακές ροές σε μία ή περισσότερες οικονομικές οντότητες και πληρούνται οι όροι της παραγράφου 3.2.5 στοιχεία α) έως γ) του ΔΠΧΑ 9.

▼M30

γ) συμφωνία βάσει της οποίας η οντότητα διατηρεί τα συμβατικά δικαιώματα να εισπράττει τις ταμειακές ροές ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου αλλά αναλαμβάνει συμβατική υποχρέωση να καταβάλλει ταμειακές ροές σε μία ή περισσότερες οντότητες και πληρούνται οι όροι στις παραγράφους 19(α)-(γ) του ΔΛΠ 39.

Μεταβιβασθέντα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που δεν έχουν παύσει να αναγνωρίζονται στο σύνολό τους

▼M53

42Δ. Η οικονομική οντότητα δύναται να έχει μεταβιβάσει χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία με τέτοιο τρόπο ώστε εν μέρει ή στο σύνολο τους να μην πληρούν τα κριτήρια παύσης αναγνώρισης. Για την εκπλήρωση των στόχων που αναφέρονται στην παράγραφο 42Β στοιχείο α), η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί σε κάθε ημερομηνία αναφοράς για κάθε κατηγορία μεταβιβασθέντων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων τα οποία δεν έχουν παύσει να αναγνωρίζονται στο σύνολό τους:

▼M30

α) τη φύση των μεταβιβασθέντων περιουσιακών στοιχείων·

β) Τη φύση των κινδύνων και των οφελών της κυριότητας στους οποίους είναι εκτεθειμένη η οντότητα·

▼M30

γ) περιγραφή της φύσης της σχέσης μεταξύ των μεταβιβασθέντων περιουσιακών στοιχείων και των συναφών υποχρεώσεων, συμπεριλαμβανομένων των περιορισμών που απορρέουν από τη μεταβίβαση στην χρήση των μεταβιβασθέντων περιουσιακών στοιχείων της αναφέρουσας οντότητας·

δ) όταν ο αντισυμβαλλόμενος (οι αντισυμβαλλόμενοι) στις σχετικές υποχρεώσεις έχει (έχουν) δυνατότητα προσφυγής μόνον στα μεταβιβασθέντα περιουσιακά στοιχεία, μια κατάσταση που να αναφέρει την εύλογη αξία των μεταβιβασθέντων περιουσιακών στοιχείων, την εύλογη αξία των συνδεδεμένων υποχρεώσεων και την καθαρή θέση (διαφορά μεταξύ της εύλογης αξίας των μεταβιβασθέντων περιουσιακών στοιχείων και των συνδεδεμένων υποχρεώσεων)·

ε) όταν η οντότητα εξακολουθεί να αναγνωρίζει το σύνολο των μεταβιβασθέντων περιουσιακών στοιχείων, τις λογιστικές αξίες των στοιχείων αυτών και τις συνδεδεμένες υποχρεώσεις.

▼M53

στ) όταν η οικονομική οντότητα εξακολουθεί να αναγνωρίζει τα περιουσιακά στοιχεία στον βαθμό της συνεχιζόμενης ανάμειξής της [βλέπε παραγράφους 3.2.6 στοιχείο γ) σημείο ii) και 3.2.16 του ΔΠΧΑ 9], τη συνολική λογιστική αξία των αρχικών περιουσιακών στοιχείων πριν από τη μεταβίβαση, τη λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων την οποία η οικονομική οντότητα εξακολουθεί να αναγνωρίζει και τη λογιστική αξία των συναφών υποχρεώσεων.

▼M30

Μεταβιβασθέντα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που έχουν παύσει να αναγνωρίζονται στο σύνολό τους

▼M53

42Ε. Προκειμένου να εκπληρωθούν οι στόχοι που παρατίθενται στην παράγραφο 42Β στοιχείο β), όταν η οικονομική οντότητα παύει να αναγνωρίζει μεταβιβασθέντα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία στο σύνολό τους [βλέπε παράγραφο 3.2.6 στοιχείο α) και στοιχείο γ) σημείο i) του ΔΠΧΑ 9] αλλά έχει συνεχιζόμενη ανάμειξη σε αυτά, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί, κατ' ελάχιστον, για κάθε τύπο συνεχιζόμενης ανάμειξης σε κάθε ημερομηνία αναφοράς:

▼M30

α) τη λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων που αναγνωρίζονται στην κατάσταση οικονομικής θέσης της οντότητας και αντιπροσωπεύουν την συνεχιζόμενη συμμετοχή της οντότητας στα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που έχουν παύσει να αναγνωρίζονται, και τους λογαριασμούς στους οποίους αναγνωρίζεται η λογιστική αξία των εν λόγω περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων·

β) την εύλογη αξία των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων που αντιπροσωπεύουν την συνεχιζόμενη συμμετοχή της οντότητας στα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που έχουν παύσει να αναγνωρίζονται·

γ) το ποσό που αντιπροσωπεύει καλύτερα την μέγιστη έκθεση της οντότητας σε ζημία από την συνεχιζόμενη συμμετοχή της στα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που έχουν παύσει να αναγνωρίζονται, και πληροφορίες που εμφανίζουν τον τρόπο με τον οποίο προσδιορίζεται η μέγιστη έκθεση σε ζημία·

δ) τις μη προεξοφλημένες ταμειακές εκροές που θα απαιτούνταν ή μπορεί να απαιτηθούν για την επαναγορά των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που έχουν παύσει να αναγνωρίζονται (π.χ. η τιμή άσκησης δικαιώματος σε συμφωνία προαίρεσης) ή άλλα ποσά πληρωτέα στον εκδοχέα σε σχέση με τα μεταβιβασθέντα περιουσιακά στοιχεία· εάν οι ταμειακές εκροές είναι μεταβλητές, τότε το γνωστοποιούμενο ποσόν πρέπει να βασίζεται στις συνθήκες που υφίστανται σε κάθε ημερομηνία αναφοράς·

▼M30

ε) ανάλυση ληκτότητας των μη προεξοφλημένων ταμειακών εκροών που θα απαιτούνταν ή μπορεί να απαιτηθούν για την επαναγορά των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που έχουν παύσει να αναγνωρίζονται ή άλλων ποσών πληρωτέων στον εκδοχέα σε σχέση με τα μεταβιβασθέντα περιουσιακά στοιχεία, όπου να παρουσιάζονται οι εναπομένουσες συμβατικές ληκτότητες της συνεχιζόμενης συμμετοχής της οντότητας·

στ) ποιοτικά στοιχεία που εξηγούν και υποστηρίζουν τις ποσοτικές γνωστοποιήσεις που απαιτούνται στα σημεία (α)-(ε).

42ΣΤ. Η οντότητα μπορεί να συγκεντρώσει τις πληροφορίες που απαιτούνται από την ανωτέρω παράγραφο 42Ε σε σχέση με κάποιο συγκεκριμένο περιουσιακό στοιχείο εφόσον η οντότητα διαθέτει ένα ή περισσότερα είδη συνεχιζόμενης συμμετοχής στα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που έχουν παύσει να αναγνωρίζονται, και να τις αναφέρει σε ένα είδος συνεχιζόμενης συμμετοχής.

42Ζ. Επιπλέον, η οντότητα γνωστοποιεί, για κάθε είδος συνεχιζόμενης συμμετοχής:

α) το κέρδος ή τη ζημία που αναγνωρίστηκε στην ημερομηνία μεταβίβασης των περιουσιακών στοιχείων·

β) τα έσοδα και οι δαπάνες που έχουν αναγνωριστεί, τόσο στην περίοδο αναφοράς όσο και σωρευτικά, από την συνεχιζόμενη συμμετοχή στα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που έχουν παύσει να αναγνωρίζονται (π.χ. αλλαγές εύλογης αξίας σε παράγωγα μέσα)·

γ) εάν το συνολικό ποσό των εσόδων από τη δραστηριότητα μεταβίβασης (που πληροί τους όρους για παύση αναγνώρισης) σε μια περίοδο αναφοράς δεν είναι ομοιόμορφα κατανεμημένο καθόλη την περίοδο αναφοράς (π.χ. εάν σημαντικό μέρος του συνολικού ποσού της δραστηριότητας μεταβίβασης αντιστοιχεί στις τελευταίες ημέρες της περιόδου αναφοράς):

(i) όταν η μεγαλύτερη δραστηριότητα μεταβίβασης έλαβε χώρα εντός της εν λόγω περιόδου αναφοράς (π.χ. τις τελευταίες πέντε ημέρες πριν από το τέλος της περιόδου αναφοράς)·

(ii) το ποσό (π.χ. συναφή κέρδη ή ζημίες) που αναγνωρίστηκε από την δραστηριότητα μεταβίβαση στο τμήμα εκείνο της περιόδου αναφοράς· και

(iii) το συνολικό ποσό των εσόδων από τη δραστηριότητα μεταβίβασης στο τμήμα εκείνο της περιόδου αναφοράς.

Η οντότητα παρέχει πληροφορίες για κάθε περίοδο αναφοράς για την οποία παρουσιάζεται κατάσταση συνολικών εσόδων.

Συμπληρωματικές πληροφορίες

42Η. Η οντότητα γνωστοποιεί οιαδήποτε συμπληρωματική πληροφορία που θεωρεί αναγκαία για την εκπλήρωση των στόχων της γνωστοποίησης στην παράγραφο 42Β.

▼M53

ΑΡΧΙΚΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΔΠΧΑ 9

42Θ. Κατά την περίοδο αναφοράς που περιλαμβάνει την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής του ΔΠΧΑ 9, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τις ακόλουθες πληροφορίες για κάθε κατηγορία χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου και χρηματοοικονομικής υποχρέωσης κατά την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής:

α) την κατηγορία αρχικής επιμέτρησης και τη λογιστική αξία που έχει καθοριστεί σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 ή σύμφωνα με προηγούμενη έκδοση του ΔΠΧΑ 9 (εάν η προσέγγιση που έχει επιλέξει η οικονομική οντότητα για την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9 περιλαμβάνει περισσότερες από μία ημερομηνίες αρχικής εφαρμογής για διαφορετικές απαιτήσεις)·

▼**M53**

β) τη νέα κατηγορία επιμέτρησης και τη λογιστική αξία που έχει καθοριστεί σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9·

γ) το ποσό οποιωνδήποτε χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων στην κατάσταση οικονομικής θέσης που προηγουμένως είχαν προσδιοριστεί ως επιμετρούμενα στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, αλλά δεν προσδιορίζονται πλέον κατά τον τρόπο αυτό, διαχωρίζοντας εκείνα για τα οποία το ΔΠΧΑ 9 απαιτεί την ανακατάταξή τους από την οικονομική οντότητα από εκείνα τα οποία η οικονομική οντότητα επιλέγει να ανακατατάξει στην ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής.

Σύμφωνα με την παράγραφο 7.2.2 του ΔΠΧΑ 9, ανάλογα με την προσέγγιση που έχει επιλέξει η οικονομική οντότητα για την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9, η μετάβαση δύναται να περιλαμβάνει περισσότερες από μία ημερομηνίες αρχικής εφαρμογής. Ως εκ τούτου, η παρούσα παράγραφος δύναται να έχει ως αποτέλεσμα τη γνωστοποίηση περισσότερων από μία ημερομηνίες αρχικής εφαρμογής. Η οικονομική οντότητα παρουσιάζει τις εν λόγω ποσοτικές γνωστοποιήσεις σε μορφή πίνακα, εκτός εάν κρίνεται καταλληλότερη κάποια άλλη μορφή.

42Ι. Κατά την περίοδο αναφοράς, στην οποία περιλαμβάνεται η ημερομηνία αρχικής εφαρμογής του ΔΠΧΑ 9, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί ποιοτικά στοιχεία προκειμένου να είναι οι χρήστες σε θέση να κατανοήσουν:

α) πώς έχει εφαρμόσει τις απαιτήσεις κατάταξης του ΔΠΧΑ 9 στα εν λόγω χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία των οποίων η κατάταξη έχει μεταβληθεί εξαιτίας της εφαρμογής του ΔΠΧΑ 9·

β) τους λόγους προσδιορισμού ή αποπροσδιορισμού χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων που επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων στην ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής.

Σύμφωνα με την παράγραφο 7.2.2 του ΔΠΧΑ 9, ανάλογα με την προσέγγιση που έχει επιλέξει η οικονομική οντότητα για την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9, η μετάβαση δύναται να περιλαμβάνει περισσότερες από μία ημερομηνίες αρχικής εφαρμογής. Ως εκ τούτου, η παρούσα παράγραφος δύναται να έχει ως αποτέλεσμα τη γνωστοποίηση περισσότερων από μία ημερομηνίες αρχικής εφαρμογής.

42ΙΑ. Στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς κατά την οποία η οικονομική οντότητα εφαρμόζει για πρώτη φορά τις απαιτήσεις κατάταξης και επιμέτρησης για χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία του ΔΠΧΑ 9 (ήτοι κατά τη μετάβαση της οικονομικής οντότητας από το ΔΛΠ 39 στο ΔΠΧΑ 9 για χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία), απεικονίζει τις γνωστοποιήσεις που παρατίθενται στις παραγράφους 42ΙΒ–42ΙΕ του παρόντος ΔΠΧΑ όπως προβλέπεται βάσει της παραγράφου 7.2.15 του ΔΠΧΑ 9.

42ΙΒ. Όταν απαιτείται βάσει της παραγράφου 42ΙΑ, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τις μεταβολές στις κατατάξεις των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων κατά την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής του ΔΠΧΑ 9, απεικονίζοντας χωριστά:

α) τις μεταβολές στις λογιστικές αξίες με βάση τις κατηγορίες της επιμέτρησής τους, σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 (ήτοι δεν απορρέουν από μεταβολή στη βάση επιμέτρησης κατά τη μετάβαση στο ΔΠΧΑ 9)· και

β) τις μεταβολές στις τρέχουσες αξίες που προκύπτουν από μεταβολή στη βάση επιμέτρησης κατά τη μετάβαση στο ΔΠΧΑ 9.

Οι γνωστοποιήσεις της παρούσας παραγράφου δεν απαιτείται να πραγματοποιούνται πριν από την ετήσια περίοδο αναφοράς κατά την οποία η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αρχικά τις απαιτήσεις κατάταξης και επιμέτρησης για χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία στο ΔΠΧΑ 9.

▼**M53**

42ΙΓ. Όταν απαιτείται βάσει της παραγράφου 42ΙΑ, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τα ακόλουθα για τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που έχουν ανακαταταχθεί ώστε να επιμετρώνται στο αποσβεσμένο κόστος και, στην περίπτωση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, αυτά που έχουν ανακαταταχθεί από την εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων ώστε να επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων, ως αποτέλεσμα της μετάβασης στο ΔΠΧΑ 9:

α) την εύλογη αξία των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων στη λήξη της περιόδου αναφοράς· και

β) την εύλογη αξία του κέρδους ή της ζημίας που θα είχε αναγνωριστεί στα αποτελέσματα ή στα λοιπά συνολικά έσοδα κατά την περίοδο αναφοράς εάν τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις δεν είχαν ανακαταταχθεί.

Οι γνωστοποιήσεις της παρούσας παραγράφου δεν απαιτείται να πραγματοποιούνται πριν από την ετήσια περίοδο αναφοράς κατά την οποία η οικονομική οντότητα εφαρμόζει για πρώτη φορά τις απαιτήσεις κατάταξης και επιμέτρησης για χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία στο ΔΠΧΑ 9.

42ΙΔ. Όταν απαιτείται βάσει της παραγράφου 42ΙΑ, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τα ακόλουθα για χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που έχουν ανακαταταχθεί από την εύλογη αξία μέσω της κατηγορίας των αποτελεσμάτων ως αποτέλεσμα της μετάβασης στο ΔΠΧΑ 9:

α) το πραγματικό επιτόκιο που καθορίζεται την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής· και

β) τα έσοδα ή τα έξοδα από τόκους που αναγνωρίζονται.

Εάν η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει την εύλογη αξία χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή χρηματοοικονομικής υποχρέωσης ως νέα προ αποσβέσεων λογιστική αξία την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής (βλέπε παράγραφο 7.2.11 του ΔΠΧΑ 9), οι γνωστοποιήσεις της παρούσας παραγράφου πρέπει να πραγματοποιούνται για κάθε περίοδο αναφοράς έως την παύση αναγνώρισης. Διαφορετικά, οι γνωστοποιήσεις της παρούσας παραγράφου δεν απαιτείται να πραγματοποιούνται πριν από την ετήσια περίοδο αναφοράς κατά την οποία η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αρχικά τις απαιτήσεις κατάταξης και επιμέτρησης για χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία στο ΔΠΧΑ 9.

42ΙΕ. Όταν η οικονομική οντότητα απεικονίζει τις γνωστοποιήσεις που παρατίθενται στις παραγράφους 42ΙΑ–42ΙΔ, οι εν λόγω γνωστοποιήσεις, και οι γνωστοποιήσεις της παραγράφου 25 του παρόντος ΔΠΧΑ, πρέπει να επιτρέπουν τη συμφωνία ανάμεσα:

α) στις κατηγορίες επιμέτρησης που απεικονίζονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 και το ΔΠΧΑ 9· και

β) την κατηγορία του χρηματοοικονομικού μέσου

κατά την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής.

42ΙΣΤ. Την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής της ενότητας 5.5 του ΔΠΧΑ 9, η οικονομική οντότητα οφείλει να γνωστοποιεί πληροφορίες που επιτρέπουν τη συμφωνία των προβλέψεων απομείωσης λήξης σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 και των προβλέψεων σύμφωνα με το ΔΛΠ 37 με τις προβλέψεις ζημίας έναρξης που καθορίζονται σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9. Για τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, η εν λόγω γνωστοποίηση παρέχεται ανά κατηγορίες επιμέτρησης των αντίστοιχων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 και το ΔΠΧΑ 9, και απεικονίζει χωριστά την επίδραση των μεταβολών στην κατηγορία επιμέτρησης στην πρόβλεψη ζημίας τη συγκεκριμένη ημερομηνία.

▼M53

42IZ. Κατά την περίοδο αναφοράς που περιλαμβάνει την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής του ΔΠΧΑ 9, η οικονομική οντότητα δεν υποχρεούται να γνωστοποιεί τα ποσά των συγκεκριμένων κονδυλίων που θα είχαν παρουσιαστεί σύμφωνα με τις απαιτήσεις κατάταξης και επιμέτρησης (οι οποίες περιλαμβάνουν τις απαιτήσεις που σχετίζονται με την επιμέτρηση του αποσβεσμένου κόστους των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και την απομείωση στις ενότητες 5.4 και 5.5 του ΔΠΧΑ 9):

α) του ΔΠΧΑ 9 για προγενέστερες περιόδους αναφοράς· και

β) του ΔΛΠ 39 για την τρέχουσα περίοδο.

42IH. Σύμφωνα με την παράγραφο 7.2.4 του ΔΠΧΑ 9, εάν είναι ανέφικτο (σύμφωνα με τον ορισμό του ΔΛΠ 8) για την οικονομική οντότητα να αξιολογήσει, κατά την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής του ΔΠΧΑ 9, ένα τροποποιημένο στοιχείο της διαχρονικής αξίας του χρήματος σύμφωνα με τις παραγράφους Β4.1.9Β–Β4.1.9Δ του ΔΠΧΑ 9 με βάση τα γεγονότα και τις περιστάσεις που υφίσταντο κατά την αρχική αναγνώριση του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, η οικονομική οντότητα αξιολογεί τα χαρακτηριστικά των συμβατικών ταμειακών ροών του εν λόγω χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου με βάση τα γεγονότα και τις περιστάσεις που υφίσταντο κατά την αρχική αναγνώριση του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, χωρίς να λαμβάνει υπόψη τις απαιτήσεις που αφορούν την τροποποίηση του στοιχείου της διαχρονικής αξίας του χρήματος και περιλαμβάνονται στις παραγράφους Β4.1.9Β–Β4.1.9Δ του ΔΠΧΑ 9. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τη λογιστική αξία κατά την ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων των οποίων τα χαρακτηριστικά των συμβατικών ταμειακών ροών έχουν αξιολογηθεί με βάση τα γεγονότα και τις περιστάσεις που υφίσταντο κατά την αρχική αναγνώριση του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, χωρίς να λαμβάνει υπόψη τις απαιτήσεις που αφορούν την τροποποίηση του στοιχείου της διαχρονικής αξίας του χρήματος και περιλαμβάνονται στις παραγράφους Β4.1.9Β–Β4.1.9Δ του ΔΠΧΑ 9, έως την παύση αναγνώρισης των εν λόγω χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων.

42IΘ. Σύμφωνα με την παράγραφο 7.2.5 του ΔΠΧΑ 9, εάν είναι ανέφικτο (όπως ορίζεται στο ΔΛΠ 8) για την οικονομική οντότητα να αξιολογήσει, κατά την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής, κατά πόσον η εύλογη αξία ενός χαρακτηριστικού προεξόφλησης είναι ασήμαντη με βάση την παράγραφο Β4.1.12 στοιχείο δ) του ΔΠΧΑ 9, με βάση τα γεγονότα και τις περιστάσεις που υφίσταντο κατά την αρχική αναγνώριση του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, η οικονομική οντότητα αξιολογεί τα χαρακτηριστικά των συμβατικών ταμειακών ροών του εν λόγω χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου σύμφωνα με τα γεγονότα και τις περιστάσεις που υφίσταντο κατά την αρχική αναγνώριση του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, χωρίς να λαμβάνει υπόψη την εξαίρεση για τα χαρακτηριστικά προεξόφλησης που προβλέπεται στην παράγραφο Β4.1.12 του ΔΠΧΑ 9. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τη λογιστική αξία κατά την ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων των οποίων τα χαρακτηριστικά των συμβατικών ταμειακών ροών έχουν αξιολογηθεί με βάση τα γεγονότα και τις περιστάσεις που υφίσταντο κατά την αρχική αναγνώριση του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, χωρίς να λαμβάνει υπόψη την εξαίρεση για τα χαρακτηριστικά προεξόφλησης που προβλέπεται στην παράγραφο Β4.1.12 του ΔΠΧΑ 9, έως την παύση αναγνώρισης των εν λόγω χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων.

▼B

ΗΜΕΡΟΜΗΝΊΑ ΈΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΎΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΉ ΠΕΡΊΟΔΟΣ

43. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν ΔΠΧΑ για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2007 ή αργότερα. Ενθαρρύνεται η εφαρμογή νωρίτερα. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει το παρόν ΔΠΧΑ για προγενέστερη λογιστική περίοδο, το γεγονός αυτό γνωστοποιείται.

▼B

44. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει το παρόν ΔΠΧΑ για περιόδους που αρχίζουν πριν από την 1η Ιανουαρίου 2006, δεν απαιτείται η παροχή συγκριτικής πληροφόρησης για τις γνωστοποιήσεις που απαιτούν οι παράγραφοι 31-42 σχετικά με τη φύση και την έκταση των κινδύνων που απορρέουν από χρηματοοικονομικά μέσα.

▼M5

44Α. Στο Δ.Λ.Π. 1 (όπως αναθεωρήθηκε το 2007) τροποποιήθηκε η ορολογία που χρησιμοποιείται στα Δ.Π.Χ.Α. Επιπροσθέτως, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 20, 21, 23 (γ) και (δ), 27(γ) και Β5 του Προσαρτήματος Β. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την 1η Ιανουαρίου 2009 ή μετά από αυτήν. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει το Δ.Λ.Π. 1 (που αναθεωρήθηκε το 2007) για προγενέστερη περίοδο, οι τροποποιήσεις εφαρμόζονται σε εκείνη την προγενέστερη περίοδο.

▼M29

44Β. Το ΔΠΧΑ 3 (όπως αναθεωρήθηκε το 2008) απάλειψε την παράγραφο 3(γ). Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτή την τροποποίηση για τις ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιουλίου 2009 ή αργότερα. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει το ΔΠΧΑ 3 (που αναθεωρήθηκε το 2008) για προγενέστερη περίοδο, οι τροποποιήσεις αυτές εφαρμόζονται και σε εκείνη τη προγενέστερη περίοδο. Εντούτοις, η τροποποίηση δεν εφαρμόζεται στην ενδεχόμενη αντιπαροχή που προέκυψε από μια συνένωση επιχειρήσεων για την οποία η ημερομηνία απόκτησης προηγήθηκε της εφαρμογής του ΔΠΧΑ 3 (που αναθεωρήθηκε το 2008). Αντ' αυτού, μια οντότητα λογιστικοποιεί τη σχετική αντιπαροχή σύμφωνα με τις παραγράφους 65Α–65Ε του ΔΠΧΑ 3 (όπως τροποποιήθηκε το 2010).

▼M6

44Γ. Μια οικονομική οντότητα θα εφαρμόσει την τροποποίηση της παραγράφου 3 για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την 1η Ιανουαρίου 2009 ή αργότερα. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει το έγγραφο *Χρηματοοικονομικά μέσα με δικαίωμα αποπληρωμής και Δεσμεύσεις που Ανακύπτουν κατά την Εκκαθάριση* (Τροποποιήσεις στα Δ.Λ.Π. 32 και Δ.Λ.Π. 1), που εξεδόθη τον Φεβρουάριο 2008, για προγενέστερη περίοδο, η τροποποίηση της παραγράφου 3 θα εφαρμόζεται για αυτή την προγενέστερη περίοδο.

▼M8

44Δ. Η παράγραφος 3(α) τροποποιήθηκε από τις *Βελτιώσεις στα Δ.Π.Χ.Α.* που εκδόθηκαν τον Μάιο του 2008 Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτή την τροποποίηση για τις ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2009 ή αργότερα. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Αν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει αυτές τις τροποποιήσεις για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός και εφαρμόζει για αυτή την προγενέστερη περίοδο τις τροποποιήσεις της παραγράφου 1 του Δ.Λ.Π. 28,της παραγράφου 1 του Δ.Λ.Π. 31 και της παραγράφου 4 του Δ.Λ.Π. 32 που εκδόθηκαν τον Μάιο 2008. Μια οικονομική οντότητα επιτρέπεται να εφαρμόζει την τροποποίηση μελλοντικά.

▼M53

44Ε. [Διαγράφηκε]

44ΣΤ. [Διαγράφηκε]

▼M25

~~44Ζ. Βελτίωση των γνωστοποιήσεων σχετικά με τα χρηματοοικονομικά μέσα (τροποποιήσεις στο ΔΠΧΑ 7), που εκδόθηκε τον Μάρτιο 2009, τροποποιημένες παράγραφοι 27, 39 και Β11 και προσθήκη παραγράφων 27Α, 27Β, Β10Α και Β11Α Β11ΣΤ. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις για τις ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2009 ή αργότερα. Το πρώτο έτους εφαρμογής η οντότητα δεν χρειάζεται να διαβιβάσει συγκριτικά στοιχεία για τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από τις τροποποιήσεις. Επιτρέπεται η προγενέστερη εφαρμογή. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις τροποποιήσεις αυτές για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.~~

▼M25

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ

44Ζ. Με τη *Βελτίωση των Γνωστοποιήσεων σχετικά με τα Χρηματοοικονομικά Μέσα* (Τροποποιήσεις στο ΔΠΧΑ7), που εκδόθηκε τον Μάρτιο του 2009, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 27, 39 και Β11 και προστέθηκαν οι παράγραφοι 27Α, 27Β, Β10Α και Β11Α–Β11ΣΤ. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις για τις ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2009 ή αργότερα. Μια οντότητα δεν υποχρεούται να παρέχει τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από τις τροποποιήσεις για:

α) οιαδήποτε ετήσια ή ενδιάμεση περίοδο, συμπεριλαμβανομένης οιασδήποτε κατάστασης οικονομικής θέσης, που παρουσιάζεται εντός ετήσιας συγκριτικής περιόδου η οποία λήγει πριν από την 31η Δεκεμβρίου 2009, ή

β) οιαδήποτε κατάσταση οικονομικής θέσης, ως έχει κατά την έναρξη της πρώτης συγκριτικής περιόδου και σε ημερομηνία πριν από την 31η Δεκεμβρίου 2009.

Επιτρέπεται η εφαρμογή ενωρίτερα. Αν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις τροποποιήσεις αυτές για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό. (*)

(*) Η παράγραφος 44Ζ τροποποιήθηκε με την έκδοση, τον Ιανουάριο του 2010, της *Περιορισμένης Εξαίρεσης από τις Συγκριτικές Γνωστοποιήσεις βάσει του 7 για τους Υιοθετούντες για Πρώτη Φορά* (τροποποίηση στο ΔΠΧΑ 1). Το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων τροποποίησε την παράγραφο 44Ζ προκειμένου να αποσαφηνίσει τα συμπεράσματά του και την προβλεπόμενη μεταβατική περίοδο για τη *Βελτίωση των Γνωστοποιήσεων σχετικά με τα Χρηματοοικονομικά Μέσα* (τροποποιήσεις στο ΔΠΧΑ 7).

▼M29

44Κ. Η παράγραφος 44Β τροποποιήθηκε από *τις βελτιώσεις στα ΔΠΧΑ* που εκδόθηκαν τον Μάιο του 2010. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτή την τροποποίηση για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιουλίου 2010 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή.

44Λ. *Οι βελτιώσεις στα ΔΠΧΑ* που εκδόθηκαν τον Μάιο του 2010 πρόσθεσαν την παράγραφο 32Α και τροποποίησαν τις παραγράφους 34 και 36-38. Οι τροποποιήσεις τίθενται σε εφαρμογή από οντότητες για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2011 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Αν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις τροποποιήσεις αυτές για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼M30

44Λ. Με τις *Γνωστοποιήσεις-Μεταβιβάσεις Χρηματοοικονομικών Περιουσιακών Στοιχείων* (τροποποιήσεις του ΔΠΧΑ 7), που εκδόθηκε τον Οκτώβριο 2010, διαγράφεται η παράγραφος 13 και προστίθενται οι παράγραφοι 42Α-42Η και Β29-Β39. Η οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιουλίου 2011 ή αργότερα. Επιτρέπεται η προγενέστερη εφαρμογή. Εάν η οντότητα εφαρμόσει τις τροποποιήσεις σε προγενέστερη ημερομηνία, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό. Η οντότητα δεν υποχρεούται να παρέχει τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από τις εν λόγω τροποποιήσεις γι α οποιαδήποτε παρουσιαζόμενη περίοδο η οποία αρχίζει πριν την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής των τροποποιήσεων.

▼M32

44ΙΕ. Το ΔΠΧΑ 10 και το ΔΠΧΑ 11, *Κοινές ρυθμίσεις,* τα οποία εκδόθηκαν τον Μάιο του 2011, τροποποίησαν την παράγραφο 3. Μια οικονομική οντότητα θα πρέπει να εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις όταν εφαρμόζει τα ΔΠΧΑ 10 και ΔΠΧΑ 11.

▼M33

44ΙΣΤ. Το ΔΠΧΑ 13, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2011, προβλέπει τροποποίηση των παραγράφων 3, 28, 29, Β4 και Β26 και του προσαρτήματος Α και διαγραφή των παραγράφων 27-27Β. Μια οντότητα θα πρέπει να εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 13.

▼**M31**

44IZ. Η *Παρουσίαση των στοιχείων των λοιπών συνολικών εσόδων* (τροποποιήσεις στο Δ.Λ.Π. 1), που εκδόθηκε τον Ιούνιο 2011, τροποποίησε την παράγραφο 27Β. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την τροποποίηση αυτή όταν εφαρμόζει το ΔΛΠ 1, όπως τροποποιήθηκε τον Ιούνιο του 2011.

▼**M48**

44IH. Με το έγγραφο *Γνωστοποιήσεις—Αντιστάθμιση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων* (τροποποιήσεις στο ΔΠΧΑ 7), που εκδόθηκε τον Δεκέμβριο του 2011, προστέθηκαν οι παράγραφοι 13Α–13ΣΤ και Β40–Β53. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2013 ή αργότερα. Η οντότητα παρέχει τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από τις εν λόγω τροποποιήσεις αναδρομικά.

▼**M38**

44ΚΔ. *Εταιρείες επενδύσεων* (τροποποιήσεις στο ΔΠΧΑ 10, ΔΠΧΑ 12 και ΔΛΠ 27), που εκδόθηκαν τον Οκτώβριο του 2012, με τις οποίες τροποποιήθηκε η παράγραφος 3. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις παρούσες τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2014 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή νωρίτερα. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει νωρίτερα τις παρούσες τροποποιήσεις, θα εφαρμόσει συγχρόνως και όλες τις τροποποιήσεις που περιλαμβάνονται στις *Εταιρείες επενδύσεων*.

▼**M53**

44ΚΣΤ. Με το ΔΠΧΑ 9, όπως εκδόθηκε τον Ιούλιο του 2014, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 2–5, 8–11, 14, 20, 28–30, 36, 42Γ–42Ε, το προσάρτημα Α και οι παράγραφοι Β1, Β5, Β9, Β10, Β22 και Β27, διαγράφηκαν οι παράγραφοι 12, 12Α, 16, 22–24, 37, 44Ε, 44ΣΤ, 44Η–44Ι, 44ΙΔ, 44ΙΘ–44ΚΓ, 44ΚΕ, Β4 και το προσάρτημα Δ και προστέθηκαν οι παράγραφοι 5Α, 10Α, 11Α, 11Β, 12Β–12Δ, 16Α, 20Α, 21Α–21Δ, 22Α–22Γ, 23Α–23ΣΤ, 24Α–24Ζ, 35Α–35ΙΔ, 42Θ–42ΙΘ, 44ΚΖ και Β8Α–Β8Ι. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις. Οι εν λόγω τροποποιήσεις δεν απαιτείται να εφαρμόζονται στη συγκριτική πληροφόρηση που παρέχεται για περιόδους αναφοράς προγενέστερες της ημερομηνίας αρχικής εφαρμογής του ΔΠΧΑ 9.

44ΚΖ. Σύμφωνα με την παράγραφο 7.1.2 του ΔΠΧΑ 9, για τις ετήσιες περιόδους αναφοράς πριν από την 1η Ιανουαρίου 2018, η οικονομική οντότητα δύναται να επιλέξει να εφαρμόσει μόνο τις απαιτήσεις που ισχύουν για την απεικόνιση των αποτελεσμάτων επί των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων που προσδιορίζονται ως επιμετρούμενες στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων των παραγράφων 5.7.1 στοιχείο γ), 5.7.7–5.7.9, 7.2.14 και Β5.7.5–Β5.7.20 του ΔΠΧΑ 9, χωρίς να εφαρμόζει τις υπόλοιπες απαιτήσεις του ΔΠΧΑ 9. Εάν η οικονομική οντότητα επιλέξει να εφαρμόσει μόνο τις συγκεκριμένες παραγράφους του ΔΠΧΑ 9, γνωστοποιεί το εν λόγω γεγονός και παρέχει σε συνεχή βάση τις σχετικές γνωστοποιήσεις που παρατίθενται στις παραγράφους 10–11 του παρόντος ΔΠΧΑ [(όπως έχει τροποποιηθεί από το ΔΠΧΑ 9 (2010)].

▼**M48**

44ΚΖ. Με τις *Ετήσιες βελτιώσεις των ΔΠΧΑ του κύκλου 2012-2014*, που εκδόθηκαν τον Σεπτέμβριο του 2014, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 44ΙΗ και Β30 και προστέθηκε η παράγραφος Β30Α. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις αναδρομικά, σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 *Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη*, για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2016 ή αργότερα, χωρίς ωστόσο να χρειάζεται να εφαρμόζει η οικονομική οντότητα τις τροποποιήσεις των παραγράφων Β30 και Β30Α για οποιαδήποτε περίοδο παρουσιάζεται η οποία αρχίζει πριν από την ετήσια περίοδο για την οποία η οντότητα εφαρμόζει για πρώτη φορά τις τροποποιήσεις αυτές. Επιτρέπεται η εφαρμογή των τροποποιήσεων των παραγράφων 44ΙΗ, Β30 και Β30Α νωρίτερα. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις εν λόγω τροποποιήσεις για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼M49

44ΒΒ. Με την *Πρωτοβουλία Γνωστοποίησης* (τροποποιήσεις στο ΔΛΠ 1), που εκδόθηκε τον Δεκέμβριο του 2014, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 21 και Β5. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2016 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή αυτών των τροποποιήσεων νωρίτερα.

▼M54

44ΓΓ. Με το ΔΠΧΑ 16 *Μισθώσεις*, το οποίο εκδόθηκε τον Ιανουάριο του 2016, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 29 και Β11Δ. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 16, οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν τις εν λόγω τροποποιήσεις.

▼B

ΑΝΆΚΛΗΣΗ ΤΟΥ ΔΛΠ 30

45. Το παρόν ΔΠΧΑ υπερισχύει του ΔΛΠ 30 *Γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις των τραπεζών και των όμοιων χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων*.

Προσάρτημα Α

Καθορισμένοι όροι

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του ΔΠΧΑ

Πιστωτικός κίνδυνος Ο κίνδυνος ένα από τα μέρη ενός χρηματοοικονομικού μέσου να προκαλέσει οικονομική ζημία στο άλλο μέρος αθετώντας μια δέσμευσή του.

▼M53

βαθμίδες διαβάθμισης πιστωτικού κινδύνου Η διαβάθμιση του πιστωτικού κινδύνου βασίζεται στον κίνδυνο αθέτησης που εμπεριέχεται σε ένα χρηματοοικονομικό μέσο.

▼B

Συναλλαγματικός κίνδυνος Ο κίνδυνος η εύλογη αξία ή οι μελλοντικές ταμιακές ροές ενός χρηματοοικονομικού μέσου να παρουσιάσουν διακυμάνσεις εξαιτίας μεταβολών στις ισοτιμίες ξένου συναλλάγματος.

Κίνδυνος επιτοκίου Ο κίνδυνος η εύλογη αξία ή οι μελλοντικές ταμιακές ροές ενός χρηματοοικονομικού μέσου να παρουσιάσουν διακυμάνσεις εξαιτίας μεταβολών στα επιτόκια της αγοράς.

▼M19

κίνδυνος ρευστότητας Ο κίνδυνος να αντιμετωπίσει η οντότητα πρόβλημα στην εκπλήρωση υποχρεώσεων που συνδέονται με χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις, ο διακανονισμός των οποίων διενεργείται με ρευστά ή άλλα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία.

▼B

Πληρωτέα δάνεια Τα πληρωτέα δάνεια αποτελούν χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις, διαφορετικές από τους βραχυπρόθεσμους εμπορικούς πληρωτέους λογαριασμούς υπό κανονικούς πιστωτικούς όρους.

Κίνδυνος αγοράς Ο κίνδυνος η εύλογη αξία ή οι μελλοντικές ταμιακές ροές ενός χρηματοοικονομικού μέσου να παρουσιάσουν διακυμάνσεις εξαιτίας μεταβολών στις τιμές της αγοράς. Ο κίνδυνος αγοράς περιλαμβάνει τρία είδη κινδύνου: **κίνδυνος επιτοκίου, συναλλαγματικός κίνδυνος,** και **άλλοι κίνδυνοι τιμών**.

▼**M33**

άλλοι κίνδυνοι τιμών	Ο κίνδυνος η εύλογη αξία ή οι μελλοντικές ταμειακές ροές ενός χρηματοοικονομικού μέσου να παρουσιάσουν διακυμάνσεις εξαιτίας μεταβολών στις τιμές της αγοράς (διαφορετικών από εκείνες που συνδέονται με τον **κίνδυνο επιτοκίου** ή **τον συναλλαγματικό κίνδυνο**) ανεξάρτητα από το εάν οι μεταβολές αυτές οφείλονται σε παράγοντες που αφορούν ειδικά το συγκεκριμένο χρηματοοικονομικό μέσο ή τον εκδότη του, ή σε παράγοντες που αφορούν όλα τα παρεμφερή χρηματοοικονομικά μέσα που αποτελούν αντικείμενο διαπραγμάτευσης στην αγορά.

▼**M53**

———————

Οι ακόλουθοι όροι προσδιορίζονται στην παράγραφο 11 του ΔΛΠ 32, στην παράγραφο 9 του ΔΛΠ 39, στο προσάρτημα Α του ΔΠΧΑ 9 ή στο προσάρτημα Α του ΔΠΧΑ 13 και χρησιμοποιούνται στο παρόν ΔΠΧΑ με τη σημασία που προσδιορίζεται στα ΔΛΠ 32, ΔΛΠ 39, ΔΠΧΑ 9 και ΔΠΧΑ 13.

— αποσβεσμένο κόστος χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή χρηματοοικονομικής υποχρέωσης

— συμβατικό περιουσιακό στοιχείο

— χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία απομειωμένης πιστωτικής αξίας

— παύση αναγνώρισης

— παράγωγο

— μερίσματα

— μέθοδος του πραγματικού επιτοκίου

— συμμετοχικός τίτλος

— αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες

— εύλογη αξία

— χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο

— συμβόλαιο χρηματοοικονομικής εγγύησης

— χρηματοοικονομικό μέσο

— χρηματοοικονομική υποχρέωση

— χρηματοοικονομική υποχρέωση στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων

— προσδοκώμενη συναλλαγή

— προ αποσβέσεων λογιστική αξία

— μέσο αντιστάθμισης

— διακρατούμενο για διαπραγμάτευση

— κέρδη ή ζημίες απομείωσης

— πρόβλεψη ζημίας

— αγορασμένο ή δημιουργημένο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο απομειωμένης πιστωτικής αξίας

— ημερομηνία ανακατάταξης

— σύμβαση κανονικής παράδοσης.

▼B

Προσάρτημα Β

Οδηγίες εφαρμογής

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του ΔΠΧΑ

ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΜΕΣΩΝ ΚΑΙ ΕΠΙΠΕΔΟ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗΣ (ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΣ 6)

▼M53

Β1. Βάσει της παραγράφου 6 απαιτείται από την οικονομική οντότητα να ομαδοποιεί τα χρηματοοικονομικά μέσα σε κατηγορίες οι οποίες να ανταποκρίνονται στη φύση των γνωστοποιούμενων πληροφοριών και να λαμβάνουν υπόψη τα χαρακτηριστικά των εν λόγω χρηματοοικονομικών μέσων. Οι κατηγορίες που αναφέρονται στην παράγραφο 6 προσδιορίζονται από την οικονομική οντότητα και, ως εκ τούτου, είναι διακριτές από τις κατηγορίες χρηματοοικονομικών μέσων που αναφέρονται στο ΔΠΧΑ 9 (οι οποίες καθορίζουν τον τρόπο επιμέτρησης των χρηματοοικονομικών μέσων και τις περιπτώσεις στις οποίες αναγνωρίζονται οι μεταβολές στην εύλογη αξία).

▼B

Β2. Κατά τον προσδιορισμό των κατηγοριών χρηματοοικονομικών μέσων, η οικονομική οντότητα, αν μη τι άλλο:

α) διακρίνει τα μέσα που επιμετρώνται στο αποσβεσμένο κόστος από εκείνα που επιμετρώνται στην εύλογη αξία·

β) αντιμετωπίζει ως χωριστή κατηγορία ή χωριστές κατηγορίες τα χρηματοοικονομικά μέσα που δεν εμπίπτουν στο πεδίο του παρόντος ΔΠΧΑ.

Β3. Η οικονομική οντότητα αποφασίζει, με βάση την κατάστασή της, το επίπεδο λεπτομέρειας το οποίο παρέχει προκειμένου να ικανοποιήσει τις απαιτήσεις του παρόντος ΔΠΧΑ, την έμφαση που δίνει στις διάφορες πτυχές των απαιτήσεων και τον τρόπο με τον οποίο συναθροίζει τα πληροφοριακά στοιχεία προκειμένου να δώσει τη γενικότερη εικόνα χωρίς να συνδυάζει πληροφορίες με διαφορετικά χαρακτηριστικά. Είναι απαραίτητο να επιτυγχάνεται ισορροπία μεταξύ υπερβολικής λεπτομέρειας στις οικονομικές καταστάσεις, που μπορεί να μην έχει καμία χρησιμότητα για τους χρήστες και συγκάλυψης σημαντικών πληροφοριών ως αποτέλεσμα υπερβολικής συγκέντρωσης των στοιχείων που παρουσιάζονται στις καταστάσεις. Για παράδειγμα, η οικονομική οντότητα δεν πρέπει να καθιστά δυσδιάκριτες σημαντικές πληροφορίες συμπεριλαμβάνοντάς τες μέσα σε έναν μεγάλο αριθμό ασήμαντων λεπτομερειών. Παρομοίως, η οικονομική οντότητα δεν πρέπει να γνωστοποιεί στοιχεία συναθροισμένα με τέτοιο τρόπο ώστε να καθίστανται δυσδιάκριτες σημαντικές διαφορές μεταξύ μεμονωμένων συναλλαγών ή συνδεδεμένων κινδύνων.

ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΜΕΣΩΝ ΓΙΑ ΤΗΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΘΕΣΗ ΚΑΙ ΤΙΣ ΕΠΙΔΟΣΕΙΣ

Χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων (παράγραφοι 10 και 11)

▼M53

Β4. [Διαγράφηκε]

▼B

Λοιπές γνωστοποιήσεις — λογιστικές πολιτικές (παράγραφος 21)

▼M53

Β5. Βάσει της παραγράφου 21 απαιτείται η γνωστοποίηση της βάσης (ή των βάσεων) επιμέτρησης που χρησιμοποιήθηκαν για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων και των λοιπών λογιστικών πολιτικών που χρησιμοποιήθηκαν και που είναι απαραίτητες για την κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων. Για τα χρηματοοικονομικά μέσα, η εν λόγω γνωστοποίηση δύναται να περιλαμβάνει:

▼M53

α) για χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που έχουν προσδιοριστεί ως επιμετρούμενες στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων:

i) τη φύση των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων που η οικονομική οντότητα έχει προσδιορίσει ως επιμετρούμενες στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων·

ii) τα κριτήρια για τον προσδιορισμό των εν λόγω χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων στην αρχική αναγνώριση· και

iii) τον τρόπο με τον οποίο η οικονομική οντότητα εκπλήρωσε τις προϋποθέσεις της παραγράφου 4.2.2 του ΔΠΧΑ 9 για τον εν λόγω προσδιορισμό·

αα) για χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που έχουν προσδιοριστεί ότι επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων:

i) τη φύση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που η οικονομική οντότητα έχει προσδιορίσει ότι επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων· και

ii) τον τρόπο με τον οποίο η οικονομική οντότητα έχει εκπληρώσει τα κριτήρια της παραγράφου 4.1.5 του ΔΠΧΑ 9 για τον εν λόγω προσδιορισμό·

β) [διαγράφηκε]

γ) κατά πόσον οι συμβάσεις κανονικής παράδοσης χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων αντιμετωπίζονται λογιστικά κατά την ημερομηνία συναλλαγής ή την ημερομηνία διακανονισμού (βλέπε παράγραφο 3.1.2 του ΔΠΧΑ 9).

δ) [διαγράφηκε]

▼B

ε) τον τρόπο με τον οποίο προσδιορίζονται τα καθαρά αποτελέσματα για κάθε κατηγορία χρηματοοικονομικού μέσου [βλ. παράγραφο 20 στοιχείο α)], για παράδειγμα, αν τα καθαρά αποτελέσματα για στοιχεία επιμετρημένα στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων περιλαμβάνουν έσοδα από τόκους ή μερίσματα·

▼M53

στ) [διαγράφηκε]

ζ) [διαγράφηκε]

▼M49

Βάσει της παραγράφου 122 του ΔΛΠ 1 (όπως αναθεωρήθηκε το 2007) απαιτείται επίσης από τις οικονομικές οντότητες να γνωστοποιούν, μαζί με τις σημαντικές λογιστικές πολιτικές τους ή άλλες σημειώσεις, τις κρίσεις της διοίκησης κατά τη διαδικασία της εφαρμογής των λογιστικών πολιτικών της οικονομικής οντότητας που έχουν τη σημαντικότερη επίδραση στα ποσά που αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις, εκτός εκείνων που αφορούν εκτιμήσεις.

▼B

ΦΎΣΗ ΚΑΙ ΈΚΤΑΣΗ ΤΩΝ ΚΙΝΔΎΝΩΝ ΠΟΥ ΑΠΟΡΡΈΟΥΝ ΑΠΌ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΆ ΜΈΣΑ (ΠΑΡΆΓΡΑΦΟΙ 31-42)

Β6. Οι γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από τις παραγράφους 31-42 είτε παρέχονται στις οικονομικές καταστάσεις είτε ενσωματώνονται με παραπομπές από τις οικονομικές καταστάσεις σε κάποιο άλλο έγγραφο, όπως ένας σχολιασμός της διοίκησης ή μια έκθεση επί των κινδύνων που διατίθεται στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων υπό τους ίδιους όρους με τις οικονομικές καταστάσεις και κατά τον ίδιο χρόνο. Χωρίς τις πληροφορίες ενσωματωμένες με παραπομπές, οι οικονομικές καταστάσεις δεν είναι πλήρεις.

▼B

Ποσοτικές γνωστοποιήσεις (παράγραφος 34)

Β7. Η παράγραφος 34 στοιχείο α) απαιτεί τη γνωστοποίηση περιληπτικών ποσοτικών δεδομένων σχετικά με την έκθεση της οικονομικής οντότητας σε κινδύνους βάσει των πληροφοριών που παρέχονται εσωτερικά στα βασικά διοικητικά στελέχη της. Όταν η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί διάφορες μεθόδους για τη διαχείριση μιας έκθεσης σε κίνδυνο, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες χρησιμοποιώντας τη μέθοδο ή τις μεθόδους που παρέχουν τις πλέον σχετικές και πλέον αξιόπιστες πληροφορίες. Το ΔΛΠ 8 *Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη* αναπτύσσει τις έννοιες της σχετικότητας και της αξιοπιστίας.

Β8. Η παράγραφος 34 στοιχείο γ) απαιτεί γνωστοποιήσεις σχετικά με τις συγκεντρώσεις κινδύνου. Οι συγκεντρώσεις κινδύνου προκύπτουν από χρηματοοικονομικά μέσα που έχουν παρόμοια χαρακτηριστικά και επηρεάζονται κατά παρόμοιο τρόπο από μεταβολές στις οικονομικές και λοιπές συνθήκες. Ο εντοπισμός των συγκεντρώσεων κινδύνου είναι θέμα κρίσεως, λαμβάνοντας υπόψη την κατάσταση της οικονομικής οντότητας. Η γνωστοποίηση των συγκεντρώσεων κινδύνου περιλαμβάνει:

α) περιγραφή του τρόπου με τον οποίο η διεύθυνση της επιχείρησης προσδιορίζει τις συγκεντρώσεις·

β) περιγραφή του κοινού στοιχείου που χαρακτηρίζει τις συγκεντρώσεις κινδύνου (π.χ. αντισυμβαλλόμενος, γεωγραφική περιοχή, νόμισμα ή αγορά) και

γ) το ύψος της έκθεσης σε κίνδυνο που συνδέεται με όλα τα χρηματοοικονομικά μέσα που έχουν το ίδιο κοινό χαρακτηριστικό.

▼M53

Πολιτικές διαχείρισης πιστωτικού κινδύνου (παράγραφοι 35ΣΤ–35Ζ)

Β8Α. Βάσει της παραγράφου 35ΣΤ στοιχείο β) απαιτείται η γνωστοποίηση των πληροφοριών σχετικά με τον τρόπο με τον οποίο η οικονομική οντότητα ορίζει την αθέτηση για τα διάφορα χρηματοοικονομικά μέσα και τους λόγους επιλογής των συγκεκριμένων ορισμών. Βάσει της παραγράφου 5.5.9 του ΔΠΧΑ 9, ο προσδιορισμός του κατά πόσον πρέπει να αναγνωρίζονται οι αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες καθ' όλη τη διάρκεια ζωής εξαρτάται από την αύξηση του κινδύνου αθέτησης μετά την αρχική αναγνώριση. Οι πληροφορίες που αφορούν τους ορισμούς της αθέτησης της οικονομικής οντότητας, οι οποίες θα διευκολύνουν τους χρήστες οικονομικών καταστάσεων να κατανοήσουν τον τρόπο με τον οποίο η οικονομική οντότητα εφάρμοσε τις απαιτήσεις αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών που περιέχονται στο ΔΠΧΑ 9, δύνανται να περιλαμβάνουν:

α) τους ποιοτικούς και ποσοτικούς παράγοντες που λαμβάνονται υπόψη κατά τον ορισμό της αθέτησης·

β) κατά πόσον έχουν χρησιμοποιηθεί διαφορετικοί ορισμοί σε διαφορετικούς τύπους χρηματοοικονομικών μέσων· και

γ) υποθέσεις σχετικά με το ποσοστό αποκατάστασης (ήτοι τον αριθμό των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που επανέρχονται σε εξυπηρετούμενη κατάσταση) μετά την αθέτηση σε ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο.

Β8Β. Προκειμένου να διευκολυνθούν οι χρήστες οικονομικών καταστάσεων κατά την αξιολόγηση των πολιτικών αναδιάρθρωσης και τροποποίησης της οικονομικής οντότητας, στην παράγραφο 35ΣΤ στοιχείο στ) σημείο i) απαιτείται η γνωστοποίηση πληροφοριών σχετικά με τον τρόπο με τον οποίο η οικονομική οντότητα παρακολουθεί τον βαθμό στον οποίο η πρόβλεψη ζημίας από χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, που είχε προηγουμένως γνωστοποιηθεί σύμφωνα με

▼M53

την παράγραφο 35ΣΤ στοιχείο στ) σημείο i), επιμετράται στη συνέχεια σε ποσό ίσο με τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες καθ' όλη τη διάρκεια ζωής, σύμφωνα με την παράγραφο 5.5.3 του ΔΠΧΑ 9. Τα ποσοτικά στοιχεία που θα διευκολύνουν τους χρήστες να κατανοήσουν την επακόλουθη αύξηση του πιστωτικού κινδύνου που εμπεριέχεται στα τροποποιημένα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία δύνανται να περιλαμβάνουν πληροφορίες σχετικά με τα τροποποιημένα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που πληρούν τα κριτήρια της παραγράφου 35ΣΤ στοιχείο στ) σημείο i) για τα οποία έχει ανατραπεί η πρόβλεψη ζημίας και πλέον επιμετράται σε ποσό ίσο με τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες καθ' όλη τη διάρκεια ζωής (ήτοι το ποσοστό επιδείνωσης).

Β8Γ. Βάσει της παραγράφου 35Ζ στοιχείο α) απαιτείται η γνωστοποίηση των πληροφοριών σχετικά με τη βάση των δεδομένων και των παραδοχών και τις τεχνικές εκτίμησης που χρησιμοποιούνται κατά την εφαρμογή των απαιτήσεων απομείωσης του ΔΠΧΑ 9. Οι παραδοχές και τα δεδομένα που χρησιμοποιεί η οικονομική οντότητα κατά την επιμέτρηση των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών ή κατά τον προσδιορισμό του βαθμού αύξησης του πιστωτικού κινδύνου μετά την αρχική αναγνώριση δύνανται να περιλαμβάνουν στοιχεία που ανακτήθηκαν από εσωτερική ιστορική πληροφόρηση ή από εκθέσεις αξιολόγησης και υποθέσεις σχετικά με την αναμενόμενη διάρκεια ζωής των χρηματοοικονομικών μέσων και το χρονοδιάγραμμα πώλησης της εξασφάλισης.

Μεταβολές στην πρόβλεψη ζημίας (παράγραφος 35Η)

Β8Δ. Βάσει της παραγράφου 35Η, η οικονομική οντότητα υποχρεούται να παρέχει επεξηγήσεις σχετικά με τους λόγους των μεταβολών που υπέστη η πρόβλεψη ζημίας στη διάρκεια της περιόδου. Πέραν της συμφωνίας μεταξύ του υπολοίπου έναρξης και του υπολοίπου λήξης της πρόβλεψης ζημίας, ενδέχεται να απαιτείται η παροχή επεξηγήσεων σχετικά με τις μεταβολές. Η εν λόγω επεξήγηση δύναται να περιλαμβάνει ανάλυση των λόγων μεταβολής της πρόβλεψης ζημίας κατά την περίοδο αναφοράς, συμπεριλαμβανομένων:

α) της σύνθεσης χαρτοφυλακίου·

β) του όγκου χρηματοοικονομικών μέσων που αγοράζονται ή δημιουργούνται· και

γ) της σοβαρότητας των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών.

Β8Ε. Στην περίπτωση δανειακών συμβάσεων και συμβολαίων χρηματοοικονομικής εγγύησης, η πρόβλεψη ζημίας αναγνωρίζεται ως πρόβλεψη. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες σχετικά με τις μεταβολές στην πρόβλεψη ζημίας για χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία χωριστά από εκείνες που αφορούν τις δανειακές δεσμεύσεις και τα συμβόλαια χρηματοοικονομικής εγγύησης. Ωστόσο, εάν ένα χρηματοοικονομικό μέσο περιλαμβάνει ταυτόχρονα ένα δανειακό σκέλος (ήτοι ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο) και ένα σκέλος μη εκταμιευμένης δέσμευσης (ήτοι μια δανειακή δέσμευση) και η οικονομική οντότητα δεν δύναται να προσδιορίσει χωριστά τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες που αφορούν το σκέλος της μη εκταμιευμένης δέσμευσης από εκείνες που αφορούν το σκέλος του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, οι αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες από τη δανειακή δέσμευση πρέπει να αναγνωρίζονται μαζί με την πρόβλεψη ζημίας από το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο. Στον βαθμό που οι συνδυασμένες αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες υπερβαίνουν την προ αποσβέσεων λογιστική αξία του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, οι αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες πρέπει να αναγνωρίζονται ως πρόβλεψη.

▼M53

Εξασφάλιση (παράγραφος 35ΙΑ)

Β8ΣΤ. Βάσει της παραγράφου 35ΙΑ απαιτείται η γνωστοποίηση των πληροφοριών με βάση τις οποίες οι χρήστες οικονομικών καταστάσεων θα είναι σε θέση να κατανοήσουν την επίδραση της εξασφάλισης και λοιπών πιστωτικών ενισχύσεων στο ποσό των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών. Η οικονομική οντότητα δεν υποχρεούται ούτε να γνωστοποιεί πληροφορίες σχετικά με την εύλογη αξία της εξασφάλισης και λοιπών πιστωτικών ενισχύσεων ούτε να διατυπώνει ποσοτικά την ακριβή αξία της εξασφάλισης που έχει συμπεριληφθεί στον υπολογισμό των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών (ήτοι τη ζημία σε περίπτωση αθέτησης).

Β8Ζ. Η αφηγηματική περιγραφή της εξασφάλισης και της επίπτωσής της στο ποσό των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών ενδέχεται να περιλαμβάνει πληροφορίες σχετικά με:

α) τους βασικούς τύπους εξασφαλίσεων που έχουν ληφθεί και λοιπών πιστωτικών ενισχύσεων (παραδείγματα των τελευταίων είναι οι εγγυήσεις, τα πιστωτικά παράγωγα και οι συμφωνίες συμψηφισμού που δεν πληρούν τα κριτήρια συμψηφισμού σύμφωνα με το ΔΛΠ 32)·

β) τον όγκο των εξασφαλίσεων που έχουν ληφθεί και λοιπών πιστωτικών ενισχύσεων και τη σπουδαιότητά τους σε επίπεδο πρόβλεψης ζημίας·

γ) τις πολιτικές και τις διαδικασίες αξιολόγησης και διαχείρισης εξασφαλίσεων και άλλων πιστωτικών ενισχύσεων·

δ) τους βασικούς τύπους αντισυμβαλλομένων στις εξασφαλίσεις και σε λοιπές πιστωτικές ενισχύσεις και τη φερεγγυότητά τους· και

ε) τις συγκεντρώσεις κινδύνου που εμπεριέχονται στις εξασφαλίσεις και λοιπές πιστωτικές ενισχύσεις.

Έκθεση σε πιστωτικό κίνδυνο (παράγραφοι 35ΙΓ–35ΙΔ)

Β8Η. Βάσει της παραγράφου 35ΙΓ απαιτείται η γνωστοποίηση πληροφοριών σχετικά με την έκθεση σε πιστωτικό κίνδυνο της οικονομικής οντότητας και τις σημαντικές συγκεντρώσεις πιστωτικού κινδύνου κατά την ημερομηνία αναφοράς. Συγκέντρωση πιστωτικού κινδύνου υφίσταται όταν ένας αριθμός αντισυμβαλλομένων βρίσκεται σε μια γεωγραφική περιοχή ή συμμετέχει σε παρεμφερείς δραστηριότητες και έχει παρόμοια οικονομικά χαρακτηριστικά που θα μπορούσαν να έχουν ως αποτέλεσμα η ικανότητά τους να εκπληρώσουν τις συμβατικές τους υποχρεώσεις να επηρεαστεί κατά τον ίδιο τρόπο από μεταβολές στις οικονομικές και άλλες συνθήκες. Η οικονομική οντότητα πρέπει να παρέχει πληροφορίες βάσει των οποίων οι χρήστες οικονομικών καταστάσεων να είναι σε θέση να κατανοήσουν κατά πόσον υπάρχουν ομάδες ή χαρτοφυλάκια χρηματοοικονομικών μέσων με ειδικά χαρακτηριστικά, τα οποία θα μπορούσαν να επηρεάσουν μεγάλο τμήμα της εν λόγω ομάδας χρηματοοικονομικών μέσων, όπως η συγκέντρωση σε συγκεκριμένους κινδύνους. Θα μπορούσε να πρόκειται, για παράδειγμα, για ομαδοποιήσεις βάσει του λόγου δάνειο προς αξία, συγκεντρώσεις ανά γεωγραφική θέση, κλάδο ή τύπο εκδότη.

Β8Θ. Ο αριθμός των βαθμίδων διαβάθμισης πιστωτικού κινδύνου που έχουν χρησιμοποιηθεί για τη γνωστοποίηση των πληροφοριών σύμφωνα με την παράγραφο 35ΙΓ πρέπει να συμφωνεί με τον αριθμό που αναφέρει η οικονομική οντότητα στα βασικά διοικητικά στελέχη για τους σκοπούς της διαχείρισης πιστωτικού κινδύνου. Εάν οι μοναδικές πληροφορίες που διατίθενται για συγκεκριμένο δανειολήπτη είναι πληροφορίες που αφορούν το ληξιπρόθεσμες οφειλές και η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί τις πληροφορίες αυτές για να αξιολογήσει κατά πόσον έχει αυξηθεί σημαντικά ο πιστωτικός κίνδυνος μετά την αρχική αναγνώριση σύμφωνα με την παράγραφο 5.5.10 του ΔΠΧΑ 9, η οικονομική οντότητα παρέχει ανάλυση ανά κατάσταση ληξιπρόθεσμων οφειλών για τα εν λόγω χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία.

▼M53

Β8Ι. Όταν η οικονομική οντότητα έχει επιμετρήσει τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες σε συλλογική βάση, ενδέχεται η οικονομική οντότητα να μην είναι σε θέση να κατανείμει την προ αποσβέσεων λογιστική αξία των μεμονωμένων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή την έκθεση σε πιστωτικό κίνδυνο επί δανειακών υποχρεώσεων και συμβολαίων χρηματοοικονομικής εγγύησης στις βαθμίδες διαβάθμισης πιστωτικού κινδύνου για τις οποίες έχουν αναγνωριστεί οι αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες καθ' όλη τη διάρκεια ζωής. Σε αυτή την περίπτωση, η οικονομική οντότητα πρέπει να εφαρμόζει την απαίτηση της παραγράφου 35ΙΓ στα χρηματοοικονομικά μέσα τα οποία μπορούν να κατανεμηθούν απευθείας στη βαθμίδα διαβάθμισης πιστωτικού κινδύνου και να γνωστοποιεί χωριστά την προ αποσβέσεων λογιστική αξία των χρηματοοικονομικών μέσων για τα οποία οι αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες καθ' όλη τη διάρκεια ζωής έχουν επιμετρηθεί σε συλλογική βάση.

▼B

Μέγιστη έκθεση σε πιστωτικό κίνδυνο [παράγραφος 36 στοιχείο α)]

▼M53

Β9. Βάσει των παραγράφων 35ΙΑ στοιχείο α) και 36 στοιχείο α) απαιτείται η γνωστοποίηση του ποσού που αντιπροσωπεύει καλύτερα τη μέγιστη έκθεση σε πιστωτικό κίνδυνο της οικονομικής οντότητας. Για ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο, αυτό ισούται κατά κανόνα με την προ αποσβέσεων λογιστική αξία, η οποία δεν περιλαμβάνει:

▼B

α) τα ποσά που συμψηφίζονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 32 και

▼M53

β) τυχόν πρόβλεψη ζημίας που αναγνωρίζεται σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9.

Β10. Οι δραστηριότητες που εμπεριέχουν πιστωτικό κίνδυνο και η αντίστοιχη μέγιστη έκθεση σε πιστωτικό κίνδυνο περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα:

α) τη χορήγηση δανείων σε πελάτες και τις καταθέσεις σε άλλες οικονομικές οντότητες. Στις περιπτώσεις αυτές, η μέγιστη έκθεση σε πιστωτικό κίνδυνο ισούται με τη λογιστική αξία των συναφών χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων·

▼B

β) σύναψη συμβάσεων παραγώγων, π.χ. συμβάσεις ξένου συναλλάγματος, συμβάσεις ανταλλαγής επιτοκίου και πιστωτικά παράγωγα. Όταν το προκύπτον περιουσιακό στοιχείο επιμετράται στην εύλογη αξία του, η μέγιστη έκθεση σε πιστωτικό κίνδυνο στο ►M5 τέλος της περιόδου αναφοράς ◄ ισούται με την λογιστική αξία·

γ) παροχή χρηματοοικονομικών εγγυήσεων. Στη περίπτωση αυτή, η μέγιστη έκθεση σε πιστωτικό κίνδυνο ισούται με το μέγιστο ποσό το οποίο θα πρέπει να καταβάλει η οικονομική οντότητα εάν καταπέσει η εγγύηση, ποσό το οποίο μπορεί να είναι σημαντικά μεγαλύτερο από το ποσό που αναγνωρίζεται ως υποχρέωση·

δ) η ανάληψη δανειακής δέσμευσης η οποία είναι αμετάκλητη για τη διάρκεια της διευκόλυνσης ή μπορεί να ανακληθεί μόνον μετά από ουσιαστική αρνητικής φύσεως μεταβολή. Εάν ο εκδότης δεν μπορεί να προβεί σε διακανονισμό της καθαρής δανειακής δέσμευσης σε μετρητά ή άλλο χρηματοοικονομικό μέσο, η μέγιστη πιστωτική έκθεση ισούται με ολόκληρο το ποσό της δέσμευσης. Αυτό οφείλεται στο ότι είναι αβέβαιο κατά πόσο το μέρος της δανειακής δέσμευσης που δεν χρησιμοποιήθηκε μέχρι τούδε, θα χρησιμοποιηθεί στο μέλλον. Το σχετικό ποσό μπορεί να είναι σημαντικά μεγαλύτερο από το ποσό που αναγνωρίζεται ως υποχρέωση.

▼**M19**

Γνωστοποίηση ποσοτικών στοιχείων για τον κίνδυνο ρευστότητας (παράγραφοι 34α) και 39α) και β))

B10A. Σύμφωνα με την παράγραφο 34α), η οντότητα γνωστοποιεί συνοπτικά ποσοτικά δεδομένα σχετικά με την έκθεσή της σε κίνδυνο ρευστότητας βάσει των πληροφοριών που διαβιβάζονται στο εσωτερικό της σε βασικά στελέχη της διοίκησης. Η οντότητα εξηγεί πώς προκύπτουν τα δεδομένα αυτά. Εάν οι ταμειακές εισροές (ή άλλο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο) που περιλαμβάνονται στα δεδομένα αυτά μπορούν είτε:

α) να πραγματοποιηθούν σημαντικά νωρίτερα απ' ότι αναφέρεται στα δεδομένα, είτε

β) τα ποσά τους να διαφέρουν σημαντικά από αυτά που αναφέρονται στα δεδομένα (π.χ. για παράγωγο που περιλαμβάνεται στα δεδομένα σε βάση καθαρού διακανονισμού, αλλά για το οποίο ο αντισυμβαλλόμενος έχει το δικαίωμα να απαιτήσει ακαθάριστο διακανονισμό),

η οντότητα αναφέρει το γεγονός αυτό και διαβιβάζει ποσοτικά στοιχεία που επιτρέπουν στους χρήστες των οικονομικών της καταστάσεων να αξιολογήσουν την έκταση του εν λόγω κινδύνου, εκτός εάν η πληροφορία αυτή περιέχεται στις αναλύσεις συμβατικής ληκτότητας που απαιτούνται σύμφωνα με τις παραγράφους 39α) ή β).

B11. Κατά την ανάλυση συμβατικής ληκτότητας η οποία απαιτείται από την παράγραφο 39α) και β), η οντότητα βασίζεται στην κρίση της προκειμένου να προσδιορίσει τον κατάλληλο αριθμό χρονικών περιόδων. Για παράδειγμα, η οντότητα δύναται να ορίσει ότι κατάλληλες είναι οι κάτωθι χρονικές περίοδοι:

α) το αργότερο εντός ενός μηνός,

β) μετά από ένα μήνα και το αργότερο εντός τριών μηνών,

γ) μετά από τρεις μήνες και το αργότερο εντός ενός έτους, και

δ) μετά από ένα έτος και το αργότερο εντός πέντε ετών.

B11A. Κατά τη συμμόρφωση με την παράγραφο 39 α) και β), η οντότητα δεν διαχωρίζει ενσωματωμένο παράγωγο από υβριδικό (συνδυασμένο) χρηματοοικονομικό μέσο. Για το μέσο αυτό, η οντότητα εφαρμόζει την παράγραφο 39 α).

B11B. Η παράγραφος 39 β) απαιτεί από την οντότητα να γνωστοποιεί ποσοτική ανάλυση συμβατικής ληκτότητας για παράγωγες χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που δείχνει εναπομένουσες συμβατικές ληκτότητες εάν οι συμβατικές ληκτότητες είναι ουσιαστικές για την κατανόηση του χρονισμού των ταμειακών ροών. Για παράδειγμα, αυτό θα μπορούσε να συμβεί στην περίπτωση:

α) ανταλλαγής επιτοκίων με εναπομένουσα ληκτότητα πέντε ετών, σε αντιστάθμιση ταμειακών ροών χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης μεταβλητού επιτοκίου.

β) όλων των δανειακών δεσμεύσεων.

▼**M19**

Β11Γ. Η παράγραφος 39 α) και β) απαιτεί από μια οντότητα να γνωστοποιεί αναλύσεις ληκτότητας για χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που δείχνουν εναπομένουσες συμβατικές ληκτότητες για ορισμένες χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις. Στη γνωστοποίηση αυτή:

α) όταν ένας αντισυμβαλλόμενος μπορεί να επιλέξει πότε θα πληρωθεί ένα ποσό, η υποχρέωση λαμβάνεται υπόψη βάσει της νωρίτερης ημερομηνίας κατά την οποία μπορεί να απαιτηθεί πληρωμή από την οντότητα. Για παράδειγμα, οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις τις οποίες η οντότητα καλείται να εξοφλήσει κατόπιν αιτήσεως (π.χ. καταθέσεις όψεως) περιλαμβάνονται στην νωρίτερη χρονική περίοδο.

β) όταν η οντότητα έχει δεσμευθεί να καταστήσει διαθέσιμα ορισμένα ποσά σε δόσεις, κάθε δόση αφορά στην νωρίτερη περίοδο κατά την οποία η οντότητα είναι υποχρεωμένη να πληρώσει. Για παράδειγμα, μια μη χρησιμοποιηθείσα δανειακή δέσμευση περιλαμβάνεται στην χρονική περίοδο στην οποία ανήκει η νωρίτερη ημερομηνία κατά την οποία μπορεί να χρησιμοποιηθεί.

γ) το ανώτατο ποσό της εγγύησης καταλογίζεται στην νωρίτερη περίοδο εντός της οποίας μπορεί να απαιτηθεί η καταβολή της εγγύησης.

▼**M54**

Β11Δ. Τα συμβατικά ποσά που γνωστοποιούνται στις αναλύσεις ληκτότητας, όπως απαιτείται στην παράγραφο 39 στοιχεία α) και β), είναι οι συμβατικές μη προεξοφλημένες ταμειακές ροές, για παράδειγμα:

α) ακαθάριστες υποχρεώσεις από μισθώσεις (πριν από την αφαίρεση των χρηματοδοτικών επιβαρύνσεων),

▼**M19**

β) τιμές αναφερόμενες σε προθεσμιακές συμφωνίες αγοράς χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων έναντι μετρητών,

γ) καθαρά ποσά συμβάσεων ανταλλαγής επιτοκίου κυμαινόμενου-πληρωμής/σταθερού-είσπραξης για τα οποία ανταλλάσσονται καθαρές ταμιακές ροές,

δ) συμβατικά ποσά προς ανταλλαγή στο πλαίσιο παράγωγου χρηματοοικονομικού μέσου (π.χ. ανταλλαγή συναλλάγματος) όπου ανταλλάσσονται ακαθάριστες ταμιακές ροές, και

ε) ακαθάριστες δανειακές δεσμεύσεις.

Τέτοιες απροεξόφλητες ταμιακές ροές διαφέρουν από το ποσό που περιλαμβάνεται στην κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης διότι το ποσό στην κατάσταση αυτή βασίζεται σε προεξοφλημένες ταμιακές ροές. Όταν το πληρωτέο ποσό δεν έχει καθοριστεί, το γνωστοποιούμενο ποσό προσδιορίζεται βάσει των όρων που ισχύουν στο τέλος της περιόδου αναφοράς. Για παράδειγμα, όταν το πληρωτέο ποσό ακολουθεί τις μεταβολές ενός δείκτη, το γνωστοποιούμενο ποσό δύναται να βασίζεται στο επίπεδο στο οποίο βρίσκεται ο δείκτης στο τέλος της περιόδου αναφοράς.

Β11Ε. Η παράγραφος 39γ) απαιτεί από την οντότητα να περιγράφει με ποιον τρόπο διαχειρίζεται τον κίνδυνο ρευστότητας ο οποίος ενυπάρχει στις ποσοτικές γνωστοποιήσεις που απαιτούνται στην παράγραφο 39 α) και β). Η οντότητα γνωστοποιεί ανάλυση ληκτότητας των χρηματοοικονομικών στοιχείων τα οποία κατέχει για τη διαχείριση του κινδύνου ρευστότητας (π.χ. χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία τα οποία δύνανται να πωληθούν άμεσα ή αναμένονται να δημιουργήσουν ταμειακές εισροές για την αντιμετώπιση των ταμειακών εκροών λόγω χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων), εφόσον η πληροφορία αυτή είναι αναγκαία για να επιτρέψει στους χρήστες των οικονομικών της καταστάσεων να αξιολογήσουν τη φύση και την έκταση του κινδύνου ρευστότητας.

Β11ΣΤ. Άλλοι παράγοντες τους οποίους μπορεί να λάβει υπόψη η οντότητα κατά την γνωστοποίηση που προβλέπεται στην παράγραφο 39γ) είναι, όχι αποκλειστικά και μόνο, κατά πόσον η οντότητα:

α) έχει εξασφαλίσει δανειακές διευκολύνσεις (π.χ. διευκολύνσεις που βασίζονται σε βραχυπρόθεσμα χρεόγραφα) ή πιστωτικά όρια στα οποία μπορεί να έχει πρόσβαση ώστε να καλύψει τις ανάγκες ρευστότητας·

β) διαθέτει καταθέσεις σε κεντρικές για την ικανοποίηση αναγκών ρευστότητας·

▼M19

γ) διαθέτει πολύ διαφοροποιημένες πηγές χρηματοδότησης·

δ) έχει σημαντικές συγκεντρώσεις κινδύνου ρευστότητας είτε στα περιουσιακά της στοιχεία είτε στις πηγές χρηματοδότησής της·

ε) διαθέτει διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου και σχέδια έκτακτης ανάγκης για τη διαχείριση του κινδύνου ρευστότητας·

στ) έχει μέσα που περιλαμβάνουν όρους εσπευσμένης εξόφλησης (π.χ. στην περίπτωση υποβάθμισης της πιστοληπτικής ικανότητας της οντότητας)·

ζ) έχει μέσα τα οποία θα μπορούσαν να απαιτήσουν την παροχή συμπληρωματικών εγγυήσεων (π.χ. κλήσεις για κάλυψη περιθωρίων σε παράγωγα)·

η) έχει μέσα που επιτρέπουν στην οντότητα να επιλέξει εάν ρυθμίζει τις χρηματοοικονομικές της υποχρεώσεις με ρευστά (ή άλλο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο) ή με ίδιες μετοχές της· ή

θ) έχει μέσα που υπόκεινται σε συμφωνίες πλαίσια συμψηφισμού.

———————

▼B

Κίνδυνος αγοράς — Ανάλυση ευαισθησίας (παράγραφοι 40 και 41)

Β17. Η παράγραφος 40 στοιχείο α) απαιτεί ανάλυση ευαισθησίας για κάθε είδος κινδύνου αγοράς στο οποίο εκτίθεται η οντότητα. Σύμφωνα με την παράγραφο Β3 η οικονομική οντότητα αποφασίζει με ποιο τρόπο θα συναθροίσει τα στοιχεία προκειμένου να σχηματίσει μια γενική εικόνα χωρίς να συνδυάσει πληροφορίες με διαφορετικά χαρακτηριστικά σχετικά με την έκθεση σε κινδύνους από οικονομικά περιβάλλοντα που διαφέρουν σημαντικά μεταξύ τους. Για παράδειγμα:

α) μια οικονομική οντότητα η οποία ασχολείται με τη διαπραγμάτευση χρηματοοικονομικών μέσων δύναται να γνωστοποιήσει τις πληροφορίες αυτές χωριστά για χρηματοοικονομικά μέσα που προορίζονται για εμπορική εκμετάλλευση και για μέσα που δεν προορίζονται για εμπορική εκμετάλλευση·

β) η οικονομική οντότητα δεν συναθροίζει την έκθεσή της σε κινδύνους αγοράς από περιοχές με υπερπληθωρισμό με την έκθεσή της στους ίδιους κινδύνους αγοράς από περιοχές με πολύ χαμηλό πληθωρισμό.

Όταν μια οικονομική οντότητα εκτίθεται σε ένα μόνον είδος κινδύνου αγοράς σε ένα και μόνον οικονομικό περιβάλλον, δεν εμφανίζει αναλυτικά στοιχεία.

Β18. Η παράγραφος 40 στοιχείο α) απαιτεί, η ανάλυση ευαισθησίας να δείχνει τις επιπτώσεις στα αποτελέσματα και στα ίδια κεφάλαια από λογικά πιθανές την ημερομηνία εκείνη μεταβολές της σχετικής μεταβλητής κινδύνου (π.χ. επικρατούντα επιτόκια αγοράς, συναλλαγματικές ισοτιμίες, τιμές μετοχών ή τιμές βασικών εμπορευμάτων). Προς τούτο:

α) οι οικονομικές οντότητες δεν απαιτείται να προσδιορίσουν ποια θα ήταν τα αποτελέσματα για την περίοδο αν οι σχετικές μεταβλητές κινδύνου ήταν διαφορετικές. Αντ' αυτού, οι οικονομικές οντότητες γνωστοποιούν τις επιπτώσεις στα αποτελέσματα και τα ίδια κεφάλαια κατά την ημερομηνία του ισολογισμού με την παραδοχή ότι την ημερομηνία εκείνη είχε επέλθει μια λογικά πιθανή μεταβολή στη σχετική μεταβλητή κινδύνου η οποία είχε εφαρμοσθεί στα υφιστάμενα την ημερομηνία εκείνη ανοίγματα κινδύνου. Για παράδειγμα, όταν μια οικονομική οντότητα έχει μια υποχρέωση κυμαινόμενου επιτοκίου στα τέλη του έτους, τότε γνωστοποιεί τις επιπτώσεις στα αποτελέσματα (π.χ. δαπάνες για τόκους) για το τρέχον έτος εφόσον τα επιτόκια είχαν παρουσιάσει λογικά πιθανές μεταβολές·

β) οι οικονομικές οντότητες δεν είναι υποχρεωμένες να γνωστοποιούν τις επιπτώσεις στα αποτελέσματα και στα ίδια κεφάλαια για κάθε μεταβολή που εμπίπτει σε ένα φάσμα λογικά πιθανών μεταβολών της σχετικής μεταβλητής κινδύνου. Αρκεί η γνωστοποίηση των επιπτώσεων των μεταβολών στα άκρα του λογικά πιθανού φάσματος μεταβολών.

▼B

B19. Προκειμένου να προσδιορίσει τι αποτελεί μια λογικά πιθανή μεταβολή στη σχετική μεταβλητή κινδύνου, η οικονομική οντότητα λαμβάνει υπόψη:

α) τα οικονομικά περιβάλλοντα εντός των οποίων λειτουργεί. Μια λογικά πιθανή μεταβολή δεν πρέπει να λαμβάνει υπόψη σπάνιες περιπτώσεις ή την «χειρότερη περίπτωση» ή ακόμη «δοκιμές αντοχής». Επιπλέον, εάν ο ρυθμός μεταβολής της υποκείμενης μεταβλητής κινδύνου είναι σταθερός, η οικονομική οντότητα δεν πρέπει να αλλάξει την επιλεγείσα λογικά πιθανή μεταβολή της μεταβλητής κινδύνου. Για παράδειγμα, ας υποτεθεί ότι τα επιτόκια ανέρχονται σε 5 % και η οικονομική οντότητα προσδιορίζει ότι η διακύμανση των επιτοκίων κατά ± 50 μονάδες βάσης είναι λογικά πιθανή. Στην περίπτωση αυτή γνωστοποιεί τις επιπτώσεις στα αποτελέσματα και τα ίδια κεφάλαια όταν τα επιτόκια φθάσουν το 4,5 τοις εκατό ή το 5,5 τοις εκατό. Την επόμενη περίοδο, τα επιτόκια αυξάνονται σε 5,5 τοις εκατό. Η οικονομική οντότητα συνεχίζει να πιστεύει ότι η διακύμανση των επιτοκίων θα διατηρηθεί στις ± 50 μονάδες βάσης (δηλαδή ότι ο ρυθμός μεταβολής των επιτοκίων είναι σταθερός). Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τις επιπτώσεις στα αποτελέσματα και τα ίδια κεφάλαια όταν τα επιτόκια φθάσουν το 5 τοις εκατό ή το 6 τοις εκατό. Η οικονομική οντότητα δεν θα ήταν υποχρεωμένη να αναθεωρήσει την αξιολόγησή της ότι τα επιτόκια ενδέχεται να κυμανθούν λογικά κατά ± 50 μονάδες βάσης, εκτός εάν υπάρχουν αποδείξεις σημαντικά αυξημένης αστάθειας των επιτοκίων·

β) τον χρονικό ορίζοντα στον οποίο βασίζει την αξιολόγησή της. Η ανάλυση ευαισθησίας δείχνει τα αποτελέσματα των μεταβολών που θεωρούνται λογικά πιθανές για τη διάρκεια της περιόδου έως ότου η οικονομική οντότητα προβεί στις επόμενες γνωστοποιήσεις, όπερ συνήθως είναι η επόμενη ετήσια περίοδος αναφοράς.

B20. Η παράγραφος 41 επιτρέπει σε μια οικονομική οντότητα να χρησιμοποιεί ανάλυση ευαισθησίας που αντικατοπτρίζει τις αλληλεξαρτήσεις που υφίστανται μεταξύ των μεταβλητών κινδύνου, όπως μια μέθοδος κινδύνου αξίας χαρτοφυλακίου, εάν χρησιμοποιεί την εν λόγω ανάλυση προκειμένου να διαχειριστεί την έκθεσή της σε χρηματοοικονομικούς κινδύνους. Αυτό ισχύει ακόμη και εάν η μέθοδος μετρά μόνον το ενδεχόμενο ζημίας χωρίς να μετρά το ενδεχόμενο κέρδους. Μια τέτοια οικονομική οντότητα μπορεί να συμμορφωθεί με την παράγραφο 41 στοιχείο α) γνωστοποιώντας το είδος υποδείγματος κινδύνου αξίας χαρτοφυλακίου που εφάρμοσε (π.χ. αν το υπόδειγμα βασίζεται σε προσομοιώσεις Monte Carlo), επεξήγηση του τρόπου με τον οποίο λειτουργεί το υπόδειγμα και τις κυριότερες παραδοχές (π.χ. την περίοδο κατοχής και το επίπεδο εμπιστοσύνης). Οι οικονομικές οντότητες μπορούν επίσης να γνωστοποιήσουν την ιστορική περίοδο παρατήρησης και τους σταθμικούς συντελεστές που εφαρμόσθηκαν στις παρατηρήσεις της περιόδου εκείνης, επεξήγηση του τρόπου με τον οποίο λήφθηκαν υπόψη οι εναλλακτικές δυνατότητες στους υπολογισμούς, καθώς και ποιες μεταβλητότητες και συσχετισμοί (ή εναλλακτικά, προσομοιώσεις κατανομής πιθανοτήτων Monte Carlo) χρησιμοποιήθηκαν.

B21. Η οικονομική οντότητα παρέχει αναλύσεις ευαισθησίας για το σύνολο των επιχειρηματικών της δραστηριοτήτων δύναται, όμως, να παράσχει διαφορετικά είδη ανάλυσης ευαισθησίας για τις διάφορες κατηγορίες χρηματοοικονομικών μέσων.

Κίνδυνος επιτοκίου

▼M53

B22. Ο *κίνδυνος επιτοκίου* προκύπτει από έντοκα χρηματοοικονομικά μέσα που αναγνωρίζονται στην κατάσταση οικονομικής θέσης (π.χ. χρεωστικοί τίτλοι που έχουν αποκτηθεί ή εκδοθεί) και από κάποια χρηματοοικονομικά μέσα που δεν έχουν αναγνωριστεί στην κατάσταση οικονομικής θέσης (π.χ. ορισμένες δανειακές δεσμεύσεις).

▼B

Συναλλαγματικός κίνδυνος

Β23. *Συναλλαγματικός κίνδυνος* (ή κίνδυνος ξένου συναλλάγματος) προκύπτει σε χρηματοοικονομικά μέσα εκφραζόμενα σε ξένο νόμισμα, δηλαδή σε νόμισμα διαφορετικό από το νόμισμα λειτουργίας στο οποίο επιμετρώνται. Για τους σκοπούς του παρόντος ΔΠΧΑ, ο συναλλαγματικός κίνδυνος δεν προκύπτει από χρηματοοικονομικά μέσα τα οποία δεν αποτελούν χρηματικά στοιχεία ή από χρηματοοικονομικά μέσα εκφρασμένα στο νόμισμα λειτουργίας.

Β24. Ανάλυση ευαισθησίας γνωστοποιείται για κάθε νόμισμα στο οποίο η οικονομική οντότητα έχει σημαντική έκθεση.

Άλλοι κίνδυνοι τιμών

Β25. *Άλλοι κίνδυνοι τιμών* προκύπτουν σε χρηματοοικονομικά μέσα εξαιτίας μεταβολών, για παράδειγμα, στις τιμές βασικών εμπορευμάτων ή συμμετοχικών τίτλων. Προκειμένου να συμμορφωθεί με την παράγραφο 40, η οικονομική οντότητα μπορεί να γνωστοποιήσει τις επιπτώσεις της μείωσης ενός συγκεκριμένου χρηματιστηριακού δείκτη, της τιμής ενός βασικού εμπορεύματος ή άλλης μεταβλητής κινδύνου. Για παράδειγμα, εάν η οικονομική οντότητα παρέχει εγγυήσεις υπολειμματικής αξίας υπό μορφή χρηματοοικονομικών μέσων, γνωστοποιεί την αύξηση ή μείωση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων τα οποία αφορά η εγγύηση.

Β26. Δύο παραδείγματα χρηματοοικονομικών μέσων που δημιουργούν κίνδυνο τιμών συμμετοχικών τίτλων είναι η κατοχή μετοχών άλλης οικονομικής οντότητας και η επένδυση σε καταπίστευμα που, επίσης, έχει επενδύσει σε συμμετοχικούς τίτλους. Άλλα παραδείγματα είναι οι προθεσμιακές συμβάσεις και δικαιώματα προαίρεσης αγοραπωλησίας συγκεκριμένων ποσοτήτων ενός συμμετοχικού τίτλου και οι συμβάσεις ανταλλαγής που συνδέονται με δείκτη μετοχών. Οι εύλογες αξίες τέτοιων χρηματοοικονομικών μέσων επηρεάζονται από μεταβολές της αγοραίας τιμής των υποκείμενων συμμετοχικών τίτλων.

▼M53

Β27. Σύμφωνα με την παράγραφο 40 στοιχείο α), η ευαισθησία των αποτελεσμάτων (που προκύπτει, για παράδειγμα, από τα μέσα που επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων) γνωστοποιείται χωριστά από την ευαισθησία των λοιπών συνολικών εσόδων (που προκύπτει, για παράδειγμα, από επενδύσεις σε συμμετοχικούς τίτλους των οποίων οι μεταβολές στην εύλογη αξία απεικονίζεται σε λοιπά συνολικά έσοδα).

▼B

Β28. Χρηματοοικονομικά μέσα τα οποία κατατάσσονται από την οικονομική οντότητα ως συμμετοχικοί τίτλοι, δεν επιμετρώνται εκ νέου. Ούτε τα αποτελέσματα ούτε τα ίδια κεφάλαια επηρεάζονται από τον κίνδυνο τιμής των συμμετοχικών τίτλων των υπόψη μέσων. Ως εκ τούτου, δεν απαιτείται ανάλυση ευαισθησίας.

▼M30

ΠΑΥΣΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗΣ (ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΙ 442Γ-42Η)

Συνεχιζόμενη συμμετοχή (παράγραφος 42Γ)

Β29. Η αξιολόγηση της συνεχιζόμενης συμμετοχής σε ένα μεταβιβασθέν χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο για τους σκοπούς των απαιτήσεων γνωστοποίησης στις παραγράφους 42Ε-42Η πραγματοποιείται στο επίπεδο της αναφέρουσας οντότητας. Για παράδειγμα, εάν μια θυγατρική μεταβιβάζει σε ένα μη συνδεδεμένο τρίτο μέρος χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο στο οποίο η μητρική έχει συνεχιζόμενη συμμετοχή, η θυγατρική δεν συμπεριλαμβάνει στις ατομικές της οικονομικές καταστάσεις τη συμμετοχή της μητρικής για την αξιολόγηση του εάν έχει συνεχιζόμενη συμμετοχή στο μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο (δηλαδή όταν η θυγατρική είναι η αναφέρουσα οντότητα). Ωστόσο, η μητρική θα συμπεριλάβει στις ενοποιημένες οικονομικές της καταστάσεις τη συνεχιζόμενη συμμετοχή της (ή αυτήν άλλου μέλους του ομίλου) σε χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο που μεταβιβάστηκε από τη θυγατρική της για τον προσδιορισμό του εάν έχει συνεχιζόμενη συμμετοχή στο μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο (δηλαδή όταν η αναφέρουσα οντότητα είναι ο όμιλος).

▼M48

Β30. Μια οντότητα δεν έχει συνεχιζόμενη συμμετοχή σε μεταβιβασθέν χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο εάν, ως μέρος της μεταβίβασης, η οντότητα ούτε διατηρεί οιαδήποτε από τα συμβατικά δικαιώματα ή υποχρεώσεις που ενυπάρχουν στο μεταβιβασθέν χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ούτε αποκτά τυχόν νέα συμβατικά δικαιώματα ή υποχρεώσεις που σχετίζονται με το μεταβιβασθέν χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο. Μια οντότητα δεν έχει συνεχιζόμενη συμμετοχή σε μεταβιβασθέν χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο εάν δεν έχει ούτε δικαίωμα στη μελλοντική απόδοση του μεταβιβασθέντος χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ούτε ευθύνη υπό οιεσδήποτε περιστάσεις να προβεί σε πληρωμές σχετικές με το μεταβιβασθέν χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο στο μέλλον. Ο όρος «πληρωμή» στο πλαίσιο αυτό δεν περιλαμβάνει ταμειακές ροές του μεταβιβασθέντος χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου τις οποίες εισπράττει η οντότητα και είναι υποχρεωμένη να εμβάσει στον εκδοχέα.

Β30Α. Όταν μια οικονομική οντότητα μεταβιβάζει ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο, η οικονομική οντότητα μπορεί να διατηρεί το δικαίωμα να εξυπηρετεί το εν λόγω χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο έναντι αμοιβής, η οποία περιλαμβάνεται, για παράδειγμα, σε συμβόλαιο διαχείρισης. Η οικονομική οντότητα αξιολογεί το συμβόλαιο διαχείρισης, σύμφωνα με τις οδηγίες των παραγράφων 42Γ και Β30, για να αποφασίσει αν η οντότητα έχει συνεχιζόμενη συμμετοχή ως αποτέλεσμα του συμβολαίου διαχείρισης για τους σκοπούς των απαιτήσεων γνωστοποίησης. Για παράδειγμα, ένας διαχειριστής θα έχει συνεχιζόμενη συμμετοχή στο μεταβιβασθέν χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο για τους σκοπούς των απαιτήσεων γνωστοποίησης, σε περίπτωση που η αμοιβή διαχείρισης εξαρτάται από το ποσό ή το χρονοδιάγραμμα των ταμειακών ροών που εισπράττονται από το μεταβιβασθέν χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο. Ομοίως, ο διαχειριστής έχει συνεχιζόμενη συμμετοχή για τους σκοπούς των απαιτήσεων γνωστοποίησης, εάν μια πάγια αμοιβή δεν θα καταβληθεί στο ακέραιο, λόγω μη απόδοσης του μεταβιβασθέντος χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου. Στα παραδείγματα αυτά, ο διαχειριστής έχει συμμετοχή στη μελλοντική απόδοση του μεταβιβασθέντος χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου. Η αξιολόγηση αυτή είναι ανεξάρτητη από το κατά πόσον η αμοιβή που πρόκειται να ληφθεί αναμένεται να αποζημιώσει επαρκώς την οικονομική οντότητα για τη διαχείριση.

▼M30

Β31. Συνεχιζόμενη συμμετοχή σε μεταβιβασθέν χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο μπορεί να προκύψει από συμβατικές προβλέψεις στη συμφωνία μεταβίβασης ή σε χωριστή συμφωνία με τον εκδοχέα ή τρίτο συμβαλλόμενο μέρος σε σχέση με τη μεταβίβαση.

Μεταβιβασθέντα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που δεν έχουν παύσει να αναγνωρίζονται στο σύνολό τους

Β32. Σύμφωνα με την παράγραφο 42Δ απαιτούνται γνωστοποιήσεις όταν μέρος ή το σύνολο των μεταβιβασθέντων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για παύση της αναγνώρισης. Οι γνωστοποιήσεις αυτές απαιτούνται σε κάθε ημερομηνία αναφοράς κατά την οποία η οντότητα συνεχίζει να αναγνωρίζει τα μεταβιβασθέντα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεί, ανεξάρτητα από το πότε έλαβαν χώρα οι μεταβιβάσεις.

Είδη συνεχιζόμενης συμμετοχής (παράγραφοι 442Ε-42Η)

Β33. Οι παράγραφοι 42Ε-42Η απαιτούν ποιοτικές και ποσοτικές γνωστοποιήσεις για κάθε είδος συνεχιζόμενης συμμετοχής στα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που έχουν παύσει να αναγνωρίζονται. Μια οντότητα αθροίζει τη συνεχιζόμενη συμμετοχή της σε είδη τα οποία είναι αντιπροσωπευτικά της έκθεσης της οντότητας σε κινδύνους. Για παράδειγμα, μια οντότητα μπορεί να αθροίσει τη συνεχιζόμενη συμμετοχή της ανά είδος χρηματοοικονομικού μέσου (π.χ. εγγυήσεις ή δικαιώματα αγοράς) ή ανά είδος μεταβίβασης (π.χ. εκχώρηση είσπραξης απαιτήσεων, τιτλοποιήσεις και δανεισμός τίτλων).

▼M30

Ανάλυση ληκτότητας για μη προεξοφλημένες ταμειακές εκροές για την επαναγορά μεταβιβασθέντων περιουσιακών στοιχείων [παράγραφος 42Ε(ε)]

Β34. Η παράγραφος 42Ε(ε) απαιτεί η οντότητα να γνωστοποιεί ανάλυση ληκτότητας των μη προεξοφλημένων ταμειακών εκροών για την επαναγορά χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που έχουν παύσει να αναγνωρίζονται ή άλλα ποσά πληρωτέα στον εκδοχέα σε σχέση με τα μη αναγνωριζόμενα πλέον χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, όπου να παρουσιάζονται οι εναπομένουσες συμβατικές ληκτότητες της συνεχιζόμενης συμμετοχής της οντότητας. Η ανάλυση αυτή διακρίνει ταμειακές ροές που απαιτούνται να καταβληθούν (π.χ. προθεσμιακά συμβόλαια), ταμειακές ροές που ενδεχομένως χρειαστεί να καταβάλει (π.χ. πωληθέντα δικαιώματα πώλησης) και ταμειακές ροές που ενδεχομένως επιλέξει να καταβάλει η οντότητα (π.χ. αγορασθέντα δικαιώματα αγοράς).

Β35. Η οντότητα χρησιμοποιεί την κρίση της για να προσδιορίσει ένα κατάλληλο αριθμό χρονικών περιόδων κατά την προετοιμασία της ανάλυσης που απαιτείται από την παράγραφο 42Ε(ε). Για παράδειγμα, μια οντότητα μπορεί να κρίνει ως κατάλληλες τις κατωτέρω χρονικές περιόδους ληκτότητας:

α) κάτω του ενός μηνός·

β) μεταξύ ενός και τριών μηνών·

γ) μεταξύ τριών και έξι μηνών·

δ) μεταξύ έξι μηνών και ενός έτους·

ε) μεταξύ ενός και τριών ετών·

στ) μεταξύ τριών και πέντε ετών· και

ζ) άνω των πέντε ετών.

Β36. Εάν υπάρχει ένα φάσμα πιθανών περιόδων ληκτότητας, οι ταμειακές ροές συμπεριλαμβάνονται στη βάση της συντομότερης ημερομηνίας στην οποία η οντότητα μπορεί να υποχρεούται ή επιτρέπεται να πληρώσει.

Ποιοτικές πληροφορίες [παράγραφος 42Ε(στ)]

Β37. Οι ποιοτικές πληροφορίες που απαιτούνται από την παράγραφο 42Ε(στ) περιλαμβάνουν περιγραφή των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που έχουν παύσει να αναγνωρίζονται και της φύσης και του σκοπού της συνεχιζόμενης συμμετοχής που διατηρείται μετά την μεταβίβαση των εν λόγω περιουσιακών στοιχείων. Περιλαμβάνουν επίσης περιγραφή των κινδύνων στους οποίους είναι εκτεθειμένη η οντότητα, που παρέχει μεταξύ άλλων:

α) περιγραφή του τρόπου με τον οποίον η οντότητα διαχειρίζεται τον κίνδυνο που ενυπάρχει στην συνεχιζόμενη συμμετοχή της στα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία τα οποία έχουν παύσει να αναγνωρίζονται·

β) το κατά πόσον η οντότητα υποχρεούται να καλύψει ζημίες πριν από άλλα μέρη, και την κατάταξη και τα ποσά των ζημιών που αναλήφθηκαν από μέρη των οποίων τα δικαιώματα κατατάσσονται σε χαμηλότερη βαθμίδα από το δικαίωμα της οντότητας επί του περιουσιακού στοιχείου (δηλαδή τη συνεχιζόμενη συμμετοχή της στο περιουσιακό στοιχείο)·

γ) περιγραφή πιθανών περιπτώσεων από τις οποίες προκύπτουν δεσμεύσεις παροχής οικονομικής στήριξης ή επαναγοράς μεταβιβασθέντος χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου.

▼M30

Κέρδος ή ζημία από την παύση αναγνώρισης [παράγραφος 42Ζ(α)]

Β38. Η παράγραφος 42Ζ(α) απαιτεί η οντότητα να γνωστοποιεί το κέρδος ή τη ζημία από την παύση αναγνώρισης σε σχέση με χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία στα οποία η οντότητα έχει συνεχιζόμενη συμμετοχή. Η οντότητα γνωστοποιεί εάν το κέρδος ή η ζημία από την παύση αναγνώρισης προέκυψε επειδή οι εύλογες αξίες των συστατικών του προηγουμένως αναγνωριζόμενου περιουσιακού στοιχείου (δηλαδή το δικαίωμα στο μη αναγνωριζόμενο πλέον περιουσιακό στοιχείο και το διατηρούμενο από την οντότητα δικαίωμα) διέφεραν από τη συνολική εύλογη αξία του προηγουμένως αναγνωριζόμενου περιουσιακού στοιχείου. Στην περίπτωση αυτή, η οντότητα γνωστοποιεί επίσης εάν οι επιμετρήσεις της εύλογης αξίας περιελάμβαναν σημαντικές εισροές οι οποίες δεν βασίζονταν σε παρατηρήσιμα δεδομένα της αγοράς, όπως περιγράφεται στην παράγραφο 27Α.

Συμπληρωματικές πληροφορίες (παράγραφος 42Η)

Β39. Οι γνωστοποιήσεις που απαιτούνται στις παραγράφους 42Δ-42Ζ μπορεί να μην επαρκούν για την επίτευξη των στόχων γνωστοποίησης της παραγράφου 42Β. Στην περίπτωση αυτή, η οντότητα γνωστοποιεί κάθε αναγκαία συμπληρωματική πληροφορία για την επίτευξη των στόχων της γνωστοποίησης. Η οντότητα αποφασίζει, ανάλογα με τις περιστάσεις, την ποσότητα των απαιτούμενων συμπληρωματικών πληροφοριών που πρέπει να παράσχει ώστε να ικανοποιηθούν οι ανάγκες πληροφόρησης των χρηστών και πόση έμφαση πρέπει να δώσει στις διάφορες πτυχές των συμπληρωματικών πληροφοριών. Χρειάζεται να υπάρχει ισορροπία μεταξύ της επιβάρυνσης των οικονομικών καταστάσεων με υπερβολικές λεπτομέρειες οι οποίες ενδέχεται να μην εξυπηρετούν τους χρήστες των καταστάσεων αυτών και της επισκίασης πληροφοριών λόγω υπερβολικής συνάθροισης.

▼M34

Συμψηφισμός χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων

(παράγραφοι 13Α-13ΣΤ)

Πεδίο εφαρμογής (παράγραφος 13Α)

Β40. Οι γνωστοποιήσεις στις παραγράφους 13Β–13Ε απαιτούνται για όλα τα αναγνωρισμένα χρηματοοικονομικά μέσα τα οποία συμψηφίζονται σύμφωνα με την παράγραφο 42 του ΔΛΠ 32. Επιπλέον, τα χρηματοοικονομικά μέσα εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των απαιτήσεων γνωστοποίησης των παραγράφων 13Β–13Ε εάν υπόκεινται σε εκτελεστή συμφωνία-πλαίσιο συμψηφισμού ή παρόμοια συμφωνία που καλύπτει παρόμοια χρηματοοικονομικά μέσα και συναλλαγές, ανεξάρτητα από το αν τα χρηματοοικονομικά μέσα συμψηφίζονται σύμφωνα με την παράγραφο 42 του ΔΛΠ 32.

Β41. Οι παρόμοιες συμφωνίες που αναφέρονται στις παραγράφους 13Α και Β40 περιλαμβάνουν συμφωνίες εκκαθάρισης παραγώγων, γενικές συμφωνίες-πλαίσιο επαναγοράς, γενικές συμφωνίες-πλαίσια δανεισμού τίτλων και οιαδήποτε συναφή δικαιώματα που συνδέονται με χρηματοοικονομικές ασφάλειες. Τα παρόμοια χρηματοοικονομικά μέσα και οι συναλλαγές που αναφέρονται στην παράγραφο Β40 περιλαμβάνουν παράγωγα, συμφωνίες πώλησης και επαναγοράς, συμφωνίες αγοράς και επαναπώλησης, συμφωνίες δανειοληψίας και δανεισμού τίτλων. Παραδείγματα χρηματοοικονομικών μέσων που δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της παραγράφου 13Α είναι τα δάνεια και οι καταθέσεις πελατών στο ίδιο ίδρυμα (εκτός εάν έχουν συμψηφιστεί στην κατάσταση οικονομικής θέσης), και τα χρηματοοικονομικά μέσα τα οποία υπόκεινται μόνο σε συμφωνία εξασφάλισης.

Γνωστοποίηση ποσοτικών πληροφοριών για αναγνωρισμένα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και αναγνωρισμένες χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις εντός του πεδίου εφαρμογής της παραγράφου 13Α (παράγραφος 13Γ)

Β42. Τα γνωστοποιούμενα μέσα σύμφωνα με την παράγραφο 13Γ χρηματοοικονομικά δύνανται να υπόκεινται σε διάφορες απαιτήσεις επιμέτρησης (για παράδειγμα, οφειλή σε σχέση με συμφωνία επαναγοράς μπορεί να επιμετρηθεί σε αποσβεσμένο κόστος, ενώ ένα παράγωγο θα επιμετρηθεί στην εύλογη αξία). Η οικονομική οντότητα περιλαμβάνει τα μέσα στα αναγνωρισμένα ποσά τους και περιγράφει κάθε προκύπτουσα διαφορά επιμέτρησης στις αντίστοιχες γνωστοποιήσεις.

▼**M34**

Γνωστοποίηση ακαθάριστων ποσών αναγνωρισμένων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και αναγνωρισμένων χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων εντός του πεδίου εφαρμογής της παραγράφου 13Α (παράγραφος 13Γ στοιχείο α))

Β43. Τα απαιτούμενα από την παράγραφο 13Γ στοιχείο α) ποσά σχετίζονται με αναγνωρισμένα χρηματοοικονομικά μέσα τα οποία συμψηφίζονται σύμφωνα με την παράγραφο 42 του ΔΛΠ 32. Τα απαιτούμενα από την παράγραφο 13Γ στοιχείο α) ποσά σχετίζονται επίσης με αναγνωρισμένα χρηματοοικονομικά μέσα τα οποία υπόκεινται σε εκτελεστή συμφωνία-πλαίσιο συμψηφισμού, ανεξάρτητα από το αν πληρούν τα κριτήρια συμψηφισμού. Εντούτοις, οι γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από την παράγραφο 13Γ στοιχείο α) δεν συνδέονται με τυχόν ποσά αναγνωρισμένα ως αποτέλεσμα συμφωνιών εξασφάλισης που δεν πληρούν τα κριτήρια αντιστάθμισης της παραγράφου 42 του ΔΛΠ 32. Αντιθέτως, τα ποσά αυτά απαιτείται να γνωστοποιούνται σύμφωνα με την παράγραφο 13Γ στοιχείο δ).

Γνωστοποίηση των ποσών που συμψηφίζονται σύμφωνα με τα κριτήρια της παραγράφου 42 του ΔΛΠ 32 (παράγραφος 13Γ στοιχείο β))

Β44. Η παράγραφος 13Γ στοιχείο β) απαιτεί από τις οικονομικές οντότητες να γνωστοποιούν τα ποσά που συμψηφίζονται σύμφωνα με την παράγραφο 42 του ΔΛΠ 32 κατά τον προσδιορισμό των καθαρών ποσών που εμφανίζονται στην κατάσταση οικονομικής θέσης. Τα ποσά των αναγνωρισμένων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και των αναγνωρισμένων χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων που υπόκεινται σε συμψηφισμό δυνάμει της ιδίας συμφωνίας θα γνωστοποιούνται στις γνωστοποιήσεις των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων. Ωστόσο, τα γνωστοποιούμενα ποσά (για παράδειγμα σε έναν πίνακα) περιορίζονται στα ποσά που υπόκεινται σε αντιστάθμιση. Για παράδειγμα, μια οντότητα μπορεί να έχει αναγνωρισμένο παράγωγο περιουσιακό στοιχείο και αναγνωρισμένη παράγωγο υποχρέωση που πληρούν τα κριτήρια αντιστάθμισης της παραγράφου 42 του ΔΛΠ 32. Εάν το ακαθάριστο ποσό του παραγώγου περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει το ακαθάριστο ποσό της παραγώγου υποχρεώσεως, ο πίνακας γνωστοποίησης του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου θα περιλαμβάνει ολόκληρο το ποσό του παραγώγου περιουσιακού στοιχείου (σύμφωνα με την παράγραφο 13Γ στοιχείο α)) και ολόκληρο το ποσό της παραγώγου υποχρεώσεως (σύμφωνα με την παράγραφο 13Γ στοιχείο β)). Ωστόσο, μολονότι ο πίνακας γνωστοποίησης της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης θα περιλαμβάνει ολόκληρο το ποσό της παραγώγου υποχρεώσεως (σύμφωνα με την παράγραφο 13Γ στοιχείο α)), θα περιλαμβάνει μόνο το ποσό του παραγώγου περιουσιακού στοιχείου (σύμφωνα με την παράγραφο 13Γ στοιχείο β)) το οποίο ισούται προς το ποσό της παραγώγου υποχρεώσεως.

Γνωστοποίηση των καθαρών ποσών που παρουσιάζονται στην κατάσταση οικονομικής θέσης·(παράγραφος 13Γ στοιχείο γ))

Β45. Εάν μια οικονομική οντότητα έχει μέσα τα οποία ικανοποιούν τις απαιτήσεις του πεδίου εφαρμογής των εν λόγω γνωστοποιήσεων (όπως ορίζεται στην παράγραφο 13Α), αλλά δεν πληρούν τα κριτήρια αντιστάθμισης της παραγράφου 42 του ΔΛΠ 32, τα ποσά που απαιτείται να γνωστοποιηθούν από την παράγραφο 13Γ στοιχείο γ) θα ισούνται προς τα ποσά που απαιτείται να γνωστοποιηθούν από την παράγραφο 13Γ στοιχείο α).

Β46. Τα ποσά που απαιτείται να γνωστοποιηθούν από την παράγραφο 13Γ στοιχείο γ) πρέπει να συμφωνούνται με τα ποσά κάθε επιμέρους κονδυλίου που εμφανίζεται στην κατάσταση οικονομικής θέσης. Εάν, για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα διαπιστώσει ότι το άθροισμα ή ο διαχωρισμός των ποσών των επιμέρους κονδυλίων οικονομικών καταστάσεων παρέχει περισσότερο συναφείς πληροφορίες, πρέπει να συμφωνήσει τα αθροισμένα ή διαχωρισμένα ποσά που γνωστοποιούνται στην παράγραφο 13Γ στοιχείο γ) με τα ποσά των επιμέρους κονδυλίων που εμφανίζονται στην κατάσταση οικονομικής θέσης.

▼**M34**

Γνωστοποίηση των ποσών που υπόκεινται σε εκτελεστή συμφωνία-πλαίσιο συμψηφισμού ή παρόμοια συμφωνία, τα οποία δεν περιλαμβάνονται διαφορετικά στην παράγραφο 13Γ στοιχείο β) (παράγραφος 13Γ στοιχείο δ))

Β47. Η παράγραφος 13Γ στοιχείο δ) απαιτεί από τις οικονομικές οντότητες γνωστοποίηση των ποσών που υπόκεινται σε εκτελεστή συμφωνία-πλαίσιο συμψηφισμού ή παρόμοια συμφωνία, τα οποία δεν περιλαμβάνονται διαφορετικά στην παράγραφο 13Γ στοιχείο β). Η παράγραφος 13Γ στοιχείο δ) σημείο i) αναφέρεται σε ποσά που συνδέονται με αναγνωρισμένα χρηματοοικονομικά μέσα τα οποία δεν πληρούν ορισμένα ή το σύνολο των κριτηρίων της παραγράφου 42 του ΔΛΠ 32 (για παράδειγμα, τρέχοντα δικαιώματα συμψηφισμού που δεν πληρούν το κριτήριο στην παράγραφο 42 στοιχείο β) του ΔΛΠ 32, ή υπό όρους δικαιώματα συμψηφισμού που είναι εκτελεστά και μπορούν να ασκηθούν μόνον σε περίπτωση υπερημερίας, ή μόνο σε περίπτωση αφερεγγυότητας ή χρεοκοπίας οιουδήποτε εκ των αντισυμβαλλομένων).

Β48. Η παράγραφος 13Γ στοιχείο δ) σημείο ii) αναφέρεται σε ποσά που συνδέονται με χρηματοοικονομική ασφάλεια, συμπεριλαμβανομένης της ασφάλειας σε μορφή μετρητών, που έχουν εισπραχθεί ή ενεχυριασθεί. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί την εύλογη αξία των χρηματοοικονομικών μέσων που έχουν ενεχυριασθεί ή ληφθεί ως ασφάλεια. Τα ποσά που γνωστοποιούνται σύμφωνα με την παράγραφο 13Γ στοιχείο δ) σημείο ii) πρέπει να συνδέονται με την πραγματική ασφάλεια που λαμβάνεται ή ενεχυριάζεται και όχι με τυχόν προκύπτουσες αναγνωρισμένες απαιτήσεις ή υποχρεώσεις για επιστροφή ή λήψη τέτοιας ασφάλειας.

Όρια στα ποσά που γνωστοποιούνται σύμφωνα με την παράγραφο 13Γ στοιχείο δ) (παράγραφος 13Δ)

Β49. Κατά την γνωστοποίηση ποσών σύμφωνα με την παράγραφο 13Γ στοιχείο δ), η οντότητα πρέπει να λαμβάνει υπόψη τις επιπτώσεις της υπερασφάλισης από χρηματοοικονομικά μέσα. Προς τον σκοπό αυτό, η οντότητα πρέπει αρχικά να αφαιρεί τα ποσά που γνωστοποιούνται σύμφωνα με την παράγραφο 13Γ στοιχείο δ) σημείο i) από το ποσό που γνωστοποιείται σύμφωνα με την παράγραφο 13Γ στοιχείο γ). Η οικονομική οντότητα περιορίζει τα ποσά που γνωστοποιούνται σύμφωνα με την παράγραφο 13Γ στοιχείο δ) σημείο ii) στο εναπομένον ποσό στην παράγραφο 13Γ στοιχείο γ) για το σχετικό χρηματοοικονομικό μέσο. Ωστόσο, εάν υπάρχουν δικαιώματα σε ασφάλεια που μπορούν να ασκηθούν σε χρηματοοικονομικά μέσα, τα δικαιώματα αυτά μπορούν να συμπεριληφθούν στη γνωστοποίηση σύμφωνα με την παράγραφο 13Δ.

Περιγραφή των δικαιωμάτων συμψηφισμού που υπόκεινται σε εκτελεστές συμφωνίες-πλαίσια συμψηφισμού και παρόμοιες συμφωνίες (παράγραφος 13Ε)

Β50. Η οικονομική οντότητα περιγράφει τα είδη των δικαιωμάτων συμψηφισμού και των παρόμοιων συμφωνιών που γνωστοποιούνται σύμφωνα με την παράγραφο 13Γ στοιχείο δ), συμπεριλαμβανομένης της φύσης των δικαιωμάτων αυτών. Για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα περιγράφει τα υπό όρους δικαιώματά της. Για τα μέσα που υπόκεινται σε δικαιώματα συμψηφισμού τα οποία δεν εξαρτώνται από κάποιο μελλοντικό γεγονός αλλά δεν πληρούν τα εναπομένοντα κριτήρια της παραγράφου 42 του ΔΛΠ 32, η οικονομική οντότητα περιγράφει τους λόγους για τη μη εκπλήρωση των κριτηρίων. Για χρηματοοικονομική ασφάλεια που λαμβάνεται ή ενεχυριάζεται, η οντότητα περιγράφει τους όρους της συμφωνίας παροχής ασφάλειας (για παράδειγμα, όταν η ασφάλεια είναι αποτελεί αντικείμενο περιορισμών).

Γνωστοποίηση ανά είδος χρηματοοικονομικού μέσου ή ανά αντισυμβαλλόμενο

Β51. Οι ποσοτικές γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από την παράγραφο 13Γ στοιχεία (α)-(ε) μπορούν να ομαδοποιούνται ανά είδος χρηματοοικονομικού μέσου ή συναλλαγής (για παράδειγμα, παράγωγα, συμφωνίες πώλησης και επαναγοράς, συμφωνίες αγοράς και επαναπώλησης, συμφωνίες δανειοληψίας ή συμφωνίες δανειοδοσίας τίτλων).

▼**M34**

B52. Εναλλακτικά, μια οικονομική οντότητα μπορεί να ομαδοποιήσει τις ποσοτικές γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από την παράγραφο 13Γ στοιχεία (α)-(γ) ανά είδος χρηματοοικονομικού μέσου και τις ποσοτικές γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από την παράγραφο 13Γ στοιχεία (γ)-(ε) ανά αντισυμβαλλόμενο. Εάν μια οντότητα παρέχει τις απαιτούμενες πληροφορίες ανά αντισυμβαλλόμενο, η οντότητα δεν απαιτείται να ταυτοποιεί ονομαστικά τους αντισυμβαλλομένους. Ωστόσο, ο καθορισμός αντισυμβαλλομένων (αντισυμβαλλόμενος Α, αντισυμβαλλόμενος Β, αντισυμβαλλόμενος Γ, κ.λπ.) παραμένει συνεπής μεταξύ των ετών τα οποία παρουσιάζονται για να διατηρηθεί η συγκρισιμότητα. Οι ποιοτικές γνωστοποιήσεις λαμβάνονται υπόψη ώστε να καθίσταται δυνατή η παροχή περαιτέρω πληροφοριών σχετικά με τα είδη των αντισυμβαλλομένων. Όταν η γνωστοποίηση των ποσών της παραγράφου 13Γ στοιχεία (γ)-(ε) παρέχεται ανά αντισυμβαλλόμενο, τα ποσά που είναι μεμονωμένα σημαντικά από πλευράς συνολικών ποσών αντισυμβαλλομένου γνωστοποιούνται χωριστά και τα εναπομένοντα μεμονωμένα μη σημαντικά ποσά αντισυμβαλλομένου συγκεντρώνονται σε ένα κονδύλιο.

Άλλα

B53. Οι συγκεκριμένες γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από τις παραγράφους 13Γ–13Ε συνιστούν ελάχιστες απαιτήσεις. Για την εκπλήρωση του στόχου της παραγράφου 13Β, η οικονομική οντότητα ίσως χρειαστεί να τις συμπληρώσει με πρόσθετες (ποιοτικές) γνωστοποιήσεις, ανάλογα με τους όρους των εκτελεστών συμφωνιών-πλαισίων συμψηφισμού και των συναφών συμφωνιών, συμπεριλαμβανομένης της φύσης των δικαιωμάτων συμψηφισμού και της επίπτωσής τους ή της δυνητικής επίπτωσής τους στην οικονομική θέση της οντότητας.

▼B

ΔΙΕΘΝΈΣ ΠΡΌΤΥΠΟ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΉΣ ΑΝΑΦΟΡΆΣ 8

Λειτουργικοί τομείς

ΒΑΣΙΚΉ ΑΡΧΉ

1. Μια οικονομική οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες που παρέχουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεών της τη δυνατότητα να αξιολογήσουν το είδος και τα οικονομικά αποτελέσματα των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων τις οποίες αναλαμβάνει και τα οικονομικά περιβάλλοντα στα οποία λειτουργεί.

ΠΕΔΊΟ ΕΦΑΡΜΟΓΉΣ

2. Το παρόν ΔΠΧΑ εφαρμόζεται:

α) στις ατομικές ή τις μεμονωμένες οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής οντότητας:

i) της οποίας οι χρεωστικοί ή συμμετοχικοί τίτλοι είναι διαπραγματεύσιμοι σε δημόσια αγορά (εθνικό ή αλλοδαπό χρηματιστήριο ή εξωχρηματιστηριακή αγορά, συμπεριλαμβανομένων των τοπικών και περιφερειακών αγορών), ή

ii) της οποίας οι οικονομικές καταστάσεις κατατίθενται ή τελούν υπό διαδικασία κατάθεσης σε επιτροπή κινητών αξιών ή σε επαγγελματικό οργανισμό ελέγχου της αγοράς για τους σκοπούς της έκδοσης οποιασδήποτε κατηγορίας τίτλων σε δημόσια αγορά και

β) στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις ενός ομίλου με μητρική εταιρεία:

i) της οποίας οι χρεωστικοί ή συμμετοχικοί τίτλοι είναι διαπραγματεύσιμοι σε δημόσια αγορά (εθνικό ή αλλοδαπό χρηματιστήριο ή εξωχρηματιστηριακή αγορά, συμπεριλαμβανομένων των τοπικών και περιφερειακών αγορών), ή

ii) της οποίας οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις κατατίθενται ή τελούν υπό διαδικασία κατάθεσης σε επιτροπή κινητών αξιών ή σε επαγγελματικό οργανισμό ελέγχου της αγοράς για τους σκοπούς της έκδοσης οποιασδήποτε κατηγορίας τίτλων σε δημόσια αγορά.

3. Εάν μια οικονομική οντότητα η οποία δεν υποχρεούται να εφαρμόσει το παρόν πρότυπο επιλέξει να γνωστοποιεί πληροφορίες σχετικά με τομείς που δεν συμφωνούν με το παρόν πρότυπο, δεν παρουσιάζει τις πληροφορίες αυτές ως κατά τομέα πληροφόρηση.

4. Αν μια χρηματοοικονομική έκθεση περιέχει τόσο τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις μιας μητρικής εταιρείας, η οποία εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος προτύπου, όσο και τις ατομικές οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρείας, η κατά τομέα πληροφόρηση χρειάζεται να παρουσιάζεται μόνο για τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟΊ ΤΟΜΕΊΣ

5. Ένας λειτουργικός τομέας είναι ένα συστατικό μέρος μιας οικονομικής οντότητας:

α) που αναλαμβάνει επιχειρηματικές δραστηριότητες από τις οποίες δύναται να αποκτά έσοδα και να αναλαμβάνει έξοδα (συμπεριλαμβανομένων των εσόδων και εξόδων που αφορούν συναλλαγές με άλλα συστατικά μέρη της ίδιας οικονομικής οντότητας)·

β) του οποίου τα αποτελέσματα εξετάζονται τακτικά από τον επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων της οντότητας για σκοπούς λήψης αποφάσεων σχετικά με την κατανομή πόρων στον τομέα και την εκτίμηση της αποδόσεώς του·

▼B

γ) για το οποίο διατίθενται χωριστές χρηματοοικονομικές πληροφορίες.

Ένας λειτουργικός τομέας δύναται να αναλαμβάνει επιχειρηματικές δραστηριότητες για τις οποίες δεν έχει ακόμη έσοδα. Για παράδειγμα, οι δραστηριότητες εκκίνησης μπορούν να είναι λειτουργικοί τομείς πριν από την απόκτηση εσόδων.

6. Κάθε μέρος μιας οικονομικής οντότητας δεν είναι απαραίτητα λειτουργικό τμήμα ή μέρος ενός λειτουργικού τμήματος. Για παράδειγμα, μια εταιρική έδρα ή μια λειτουργική υπηρεσία η οποία μπορεί να μην έχει ή να έχει έσοδα τα οποία συνδέονται περιστασιακά μόνο με τις δραστηριότητες της οντότητας, δεν είναι λειτουργικός τομέας. Για τους σκοπούς του παρόντος ΔΠΧΑ, τα προγράμματα παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία μιας οικονομικής οντότητας δεν είναι λειτουργικοί τομείς.

7. Ο όρος «επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων» προσδιορίζει μια λειτουργία και όχι απαραίτητα ένα στέλεχος με συγκεκριμένη ιδιότητα. Η λειτουργία αυτή συνίσταται στη διάθεση πόρων και στην εκτίμηση της απόδοσης των λειτουργικών τμημάτων μιας οικονομικής οντότητας. Συχνά ο επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων μιας οικονομικής οντότητας είναι ο ανώτατος εκτελεστικός διευθυντής ή ο γενικός διευθυντής, αλλά μπορεί για παράδειγμα να είναι μια ομάδα εκτελεστικών διευθυντών ή άλλοι.

8. Για πολλές οικονομικές οντότητες, τα τρία χαρακτηριστικά των λειτουργικών τομέων που περιγράφονται στην παράγραφο 5 προσδιορίζουν σαφώς τους λειτουργικούς τους τομείς. Ωστόσο, μια οικονομική οντότητα μπορεί να εκπονεί εκθέσεις στις οποίες οι επιχειρηματικές δραστηριότητές της παρουσιάζονται με διάφορους τρόπους. Εάν ο επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων χρησιμοποιεί περισσότερα από ένα σύνολα πληροφοριών κατά τομέα, άλλοι παράγοντες δύνανται να προσδιορίσουν ένα ενιαίο σύνολο συνθετικών στοιχείων που συνιστούν τους λειτουργικούς τομείς μιας οικονομικής οντότητας, συμπεριλαμβανομένων του είδους των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων κάθε συνθετικού στοιχείου, της ύπαρξης αρμοδίων στελεχών και των πληροφοριών που υποβάλλονται στο διοικητικό συμβούλιο.

9. Εν γένει, ένας λειτουργικός τομέας διαθέτει διευθυντή τμήματος ο οποίος λογοδοτεί απευθείας στον επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων και έρχεται τακτικά σε επαφή μαζί του προκειμένου να συζητήσουν λειτουργικές δραστηριότητες, οικονομικά αποτελέσματα, προβλέψεις ή σχέδια για τον τομέα. Ο όρος «διευθυντής τομέα» προσδιορίζει μια λειτουργία και όχι απαραίτητα ένα στέλεχος με συγκεκριμένη ιδιότητα. Ο επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων μπορεί επίσης να είναι ο διευθυντής τομέα για ορισμένους λειτουργικούς τομείς. Ο ίδιος διευθυντής μπορεί να είναι ο διευθυντής τομέα για περισσότερους από έναν λειτουργικούς τομείς. Εάν τα χαρακτηριστικά της παραγράφου 5 εφαρμόζονται σε περισσότερα από ένα σύνολα συνθετικών στοιχείων ενός οργανισμού, αλλά υπάρχει μόνο ένα σύνολο για το οποίο είναι υπεύθυνοι οι διευθυντές των τομέων, αυτό το σύνολο των συνθετικών στοιχείων συνιστά τους λειτουργικούς τομείς.

10. Τα χαρακτηριστικά της παραγράφου 5 μπορούν να εφαρμόζονται σε δύο ή περισσότερα επικαλυπτόμενα σύνολα συνθετικών στοιχείων για τα οποία είναι αρμόδιοι οι διευθυντές. Η δομή αυτή αναφέρεται ενίοτε ως δικτυακή οργανωτική μορφή. Για παράδειγμα, σε ορισμένες οικονομικές οντότητες, ορισμένοι διευθυντές είναι αρμόδιοι για διάφορες γραμμές προϊόντων και υπηρεσιών παγκοσμίως, ενώ άλλοι διευθυντές είναι αρμόδιοι για συγκεκριμένες γεωγραφικές περιοχές. Ο επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων εξετάζει τακτικά τα λειτουργικά αποτελέσματα και των δύο συνόλων των συνθετικών στοιχείων, και διατίθενται χρηματοοικονομικές πληροφορίες για καθένα από τα δύο σύνολα. Στην περίπτωση αυτή, η οικονομική οντότητα προσδιορίζει ποιο σύνολο συνθετικών στοιχείων συνιστά τους λειτουργικούς τομείς αναφερόμενη στη θεμελιώδη αρχή.

▼B

ΤΟΜΕΙΣ ΠΡΟΣ ΑΝΑΦΟΡΆ

11. Η οικονομική οντότητα παρουσιάζει χωριστά τις πληροφορίες για κάθε λειτουργικό τομέα ο οποίος:

α) έχει προσδιορισθεί σύμφωνα με τις παραγράφους 5 έως 10 ή προκύπτει από τη συγκέντρωση δύο ή περισσότερων από αυτούς τους τομείς σύμφωνα με την παράγραφο 12, και

β) υπερβαίνει τα ποσοτικά όρια της παραγράφου 13.

Οι παράγραφοι 14 έως 19 περιγράφουν άλλες καταστάσεις στις οποίες πρέπει να παρουσιάζεται χωριστή πληροφόρηση σχετικά με έναν λειτουργικό τομέα.

Κριτήρια συγκέντρωσης

12. Οι λειτουργικοί τομείς παρουσιάζουν συχνά παρόμοια μακροχρόνια χρηματοοικονομική επίδοση εάν έχουν παρόμοια οικονομικά χαρακτηριστικά. Για παράδειγμα, αναμένονται μακροπρόθεσμα παρόμοια μέσα μεικτά περιθώρια κέρδους για δύο λειτουργικούς τομείς εάν τα οικονομικά χαρακτηριστικά τους είναι παρόμοια. Δύο ή περισσότεροι λειτουργικοί τομείς μπορεί να συγκεντρώνονται σε έναν μόνο λειτουργικό τομέα εάν η συγκέντρωση είναι σύμφωνη με τη θεμελιώδη αρχή του παρόντος ΔΠΧΑ, τα τμήματα έχουν παρόμοια οικονομικά χαρακτηριστικά, και τα τμήματα είναι παρόμοια όσον αφορά καθένα από τα ακόλουθα σημεία:

α) το είδος των προϊόντων και των υπηρεσιών·

β) τη μορφή της παραγωγικής διαδικασίας·

γ) τον τύπο ή την κατηγορία του πελάτη των προϊόντων και των υπηρεσιών·

δ) τις μεθόδους που χρησιμοποιούνται για τη διανομή των προϊόντων τους ή την παροχή των υπηρεσιών τους και

ε) όπου συντρέχει περίπτωση, το πλαίσιο του κανονιστικού περιβάλλοντος, για παράδειγμα, τραπεζικό, ασφαλιστικό ή επιχειρήσεων κοινής ωφέλειας.

Ποσοτικά όρια

13. Η οικονομική οντότητα παρουσιάζει χωριστά την πληροφόρηση που αφορά κάθε λειτουργικό τομέα ο οποίος επιτυγχάνει οποιοδήποτε από τα ακόλουθα ποσοτικά όρια:

α) τα παρουσιαζόμενα έσοδά του, συμπεριλαμβανομένων των πωλήσεων σε εξωτερικούς πελάτες και των διατομεακών πωλήσεων ή μεταφορών, είναι 10 % ή περισσότερο του συνόλου των εσόδων, εσωτερικών και εξωτερικών, όλων των λειτουργικών τομέων·

β) το απόλυτο ύψος του παρουσιαζόμενου κέρδους του ή των ζημιών του είναι τουλάχιστον 10 % της μεγαλύτερης από τις ακόλουθες αξίες, σε απόλυτο μέγεθος: i) του συνολικού παρουσιαζόμενου κέρδους όλων των λειτουργικών τομέων που δεν έχουν αναφέρει ζημία και ii) της συνολικής αναφερόμενης ζημίας όλων των λειτουργικών τομέων που έχουν αναφέρει ζημία·

γ) τα περιουσιακά στοιχεία του είναι τουλάχιστον 10 % του συνόλου των περιουσιακών στοιχείων όλων των λειτουργικών τομέων.

▼B

Λειτουργικοί τομείς οι οποίοι δεν έχουν επιτύχει κανένα από τα ποσοτικά όρια μπορεί να θεωρηθούν τομείς προς παρουσίαση και γνωστοποιούνται χωριστά εάν η διοίκηση θεωρεί ότι η πληροφόρηση σχετικά με τον τομέα μπορεί να είναι χρήσιμη για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων.

14. Μια οικονομική οντότητα μπορεί να συνδυάσει την πληροφόρηση σχετικά με λειτουργικούς τομείς που δεν επιτυγχάνουν τα ποσοτικά όρια με την πληροφόρηση για άλλους λειτουργικούς τομείς που δεν επιτυγχάνουν τα ποσοτικά όρια προκειμένου να δημιουργήσει έναν τομέα προς πληροφόρηση μόνον εάν οι λειτουργικοί τομείς έχουν παρόμοια οικονομικά χαρακτηριστικά και μοιράζονται την πλειονότητα των κριτηρίων συγκέντρωσης που απαριθμούνται στην παράγραφο 12.

15. Αν τα συνολικά έσοδα από εξωτερικές πηγές, που έχουν παρουσιαστεί από λειτουργικούς τομείς, συνιστούν λιγότερο από το 75 % των εσόδων της οντότητας, πρέπει να προσδιοριστούν και άλλοι λειτουργικοί τομείς ως τομείς προς παρουσίαση (ακόμη και αν δεν ανταποκρίνονται στα κριτήρια της παραγράφου 13), μέχρις ότου συμπεριληφθεί τουλάχιστον 75 % των εσόδων της οντότητας στους προς αναφορά τομείς.

16. Η πληροφόρηση για άλλες επιχειρηματικές δραστηριότητες και λειτουργικούς τομείς που δεν είναι προς παρουσίαση συνδυάζεται και γνωστοποιείται σε μια κατηγορία «όλοι οι άλλοι τομείς», χωριστά από άλλα στοιχεία συμφωνίας, στις συμφωνίες που απαιτούνται από την παράγραφο 28. Οι πηγές των εσόδων που περιλαμβάνονται στην κατηγορία «όλοι οι άλλοι τομείς» πρέπει να περιγράφονται.

17. Εάν η διοίκηση κρίνει ότι ένας λειτουργικός τομέας που προσδιορίστηκε για πληροφόρηση στην αμέσως προηγούμενη περίοδο συνεχίζει να είναι σημαντικός, η πληροφόρηση για τον τομέα αυτό εξακολουθεί να παρουσιάζεται χωριστά στην τρέχουσα περίοδο ακόμη και αν δεν ανταποκρίνεται πλέον στα κριτήρια της παραγράφου 13 όσον αφορά την υποχρέωση παρουσίασης.

18. Εάν ένας λειτουργικός τομέας προσδιορίζεται για πληροφόρηση στην τρέχουσα περίοδο σύμφωνα με τα ποσοτικά όρια, τα δεδομένα του τομέα για μια προηγούμενη περίοδο, που παρουσιάζονται για συγκριτικούς σκοπούς, πρέπει να επαναδιατυπωθούν για να παρουσιάζουν το νεοπαρουσιαζόμενο τομέα, ως ένα χωριστό τομέα, ακόμη και αν ο τομέας αυτός δεν πληρούσε τα κριτήρια της παραγράφου 13 όσον αφορά την υποχρέωση παρουσίασης κατά την προηγούμενη περίοδο, εκτός αν η απαιτούμενη πληροφόρηση δεν είναι διαθέσιμη και το κόστος ανάπτυξής της είναι υπερβολικό.

19. Ενδέχεται να υπάρχει πρακτικό όριο στον αριθμό των προς αναφορά τομέων που παρουσιάζει χωριστά μια οικονομική οντότητα, πέρα από το οποίο η τομεακή πληροφόρηση μπορεί να είναι ιδιαίτερα λεπτομερής. Παρότι δεν έχει καθοριστεί ακριβές όριο, η οικονομική οντότητα πρέπει να εξετάσει εάν έχει επιτευχθεί πρακτικό όριο όταν ο αριθμός των προς αναφορά τομέων, σύμφωνα με τις παραγράφους 13 έως 18, υπερβαίνει τους δέκα.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

20. Μια οικονομική οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες που παρέχουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεών της τη δυνατότητα να αξιολογήσουν το είδος και τα οικονομικά αποτελέσματα των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων τις οποίες αναλαμβάνει και τα οικονομικά περιβάλλοντα στα οποία λειτουργεί.

21. Προκειμένου να εφαρμοστεί η αρχή της παραγράφου 20, μια οικονομική οντότητα πρέπει να γνωστοποιεί τα κατωτέρω για κάθε περίοδο για την οποία παρουσιάζεται μια ►M5 κατάσταση συνολικών εσόδων ◄:

α) γενικές πληροφορίες, όπως περιγράφεται στην παράγραφο 22·

▼B

β) πληροφορίες σχετικά με το παρουσιαζόμενο κέρδος ή ζημία του τομέα, καθώς και των ειδικών εσόδων και εξόδων που περιλαμβάνονται στο παρουσιαζόμενο κέρδος ή τη ζημία του τομέα, των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων του τομέα και της βάσης αποτίμησης, όπως περιγράφεται στις παραγράφους 23 έως 27· και

γ) συμφωνίες των συνόλων των εσόδων του τομέα, του παρουσιαζόμενου κέρδους ή ζημίας του τομέα, των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων του τομέα και άλλων ουσιωδών στοιχείων του τομέα με τα αντίστοιχα ποσά της οικονομικής οντότητας, όπως περιγράφεται στην παράγραφο 28.

▼M5

Για κάθε ημερομηνία κατά την οποία παρουσιάζεται μια κατάσταση οικονομικής θέσης, απαιτούνται συμφωνίες των ποσών που περιλαμβάνονται στην κατάσταση οικονομικής θέσης για τομείς προς αναφορά με τα ποσά που περιλαμβάνονται στην κατάσταση οικονομικής θέσης της οικονομικής οντότητας. Οι πληροφορίες που αφορούν σε προγενέστερες περιόδους θα επαναδιατυπώνονται σύμφωνα με τις οδηγίες που παραθέτονται στις παραγράφους 29 και 30.

▼B

Γενικές πληροφορίες

▼M43

22. Μια οντότητα γνωστοποιεί τις ακόλουθες γενικές πληροφορίες:

α) παράγοντες που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό των προς αναφορά τομέων της οικονομικής οντότητας, συμπεριλαμβανομένης της οργανωτικής βάσης (για παράδειγμα, εάν η διοίκηση έχει επιλέξει να οργανώσει την οικονομική οντότητα σύμφωνα με τις διαφορές προϊόντων και υπηρεσιών, τις γεωγραφικές περιοχές, το κανονιστικό περιβάλλον ή σύμφωνα με συνδυασμό παραγόντων και εάν έχουν συγκεντρωθεί λειτουργικοί τομείς)·

αα) τις κρίσεις στις οποίες προέβη η διοίκηση κατά την εφαρμογή των κριτηρίων ομαδοποίησης που προβλέπει η παράγραφος 12, περιλαμβανομένης σύντομης περιγραφής των λειτουργικών τομέων που έχουν ομαδοποιηθεί κατά τον τρόπο αυτόν, καθώς και των οικονομικών δεικτών που έχουν αξιολογηθεί προκειμένου να προσδιορισθεί ότι οι ομαδοποιημένοι λειτουργικοί τομείς έχουν παρόμοια οικονομικά χαρακτηριστικά. και

β) τους τύπους προϊόντων και υπηρεσιών από όπου απορρέουν τα έσοδα του κάθε προς παρουσίαση τομέα.

▼B

Πληροφόρηση για το κέρδος ή τη ζημία, τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις

▼M22

23. Μια οικονομική οντότητα παρουσιάζει αποτίμηση του κέρδους ή της ζημίας για κάθε τομέα προς παρουσίαση. Μια οικονομική οντότητα παρουσιάζει αποτίμηση των συνολικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων για κάθε τομέα προς παρουσίαση εάν τέτοια μεγέθη παρέχονται τακτικά στον επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων. Μια οικονομική οντότητα γνωστοποιεί επίσης τα ακόλουθα στοιχεία για κάθε προς παρουσίαση τομέα εάν τα ποσά που ορίζονται περιλαμβάνονται στην εκτίμηση του κέρδους ή της ζημίας του τομέα που εξέτασε ο επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων, ή εάν παρέχονται τακτικά κατά έναν άλλο τρόπο στον επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων, ακόμη και εάν δεν περιλαμβάνονται στην εν λόγω επιμέτρηση του κέρδους ή της ζημίας του τομέα:

α) έσοδα από εξωτερικούς πελάτες·

▼B

β) έσοδα από συναλλαγές με άλλους λειτουργικούς τομείς της ίδιας οικονομικής οντότητας·

γ) έσοδα από τόκους·

δ) έξοδα από τόκους·

▼B

ε) αποσβέσεις·

▼M5

στ) σημαντικά στοιχεία των εσόδων και των εξόδων που γνωστοποιούνται σύμφωνα με την παράγραφο 97 του Δ.Λ.Π. 1 *Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων* (όπως αναθεωρήθηκε το 2007)·

▼B

ζ) συμμετοχή της οικονομικής οντότητας στα κέρδη ή τις ζημίες από συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες που παρακολουθούνται με τη χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης·

η) έξοδα ή έσοδα σχετικά με φόρους εισοδήματος· και

θ) ουσιώδη μη ταμιακά στοιχεία, άλλα εκτός των αποσβέσεων.

Μια οικονομική οντότητα αναφέρει τα έσοδα από τόκους χωριστά από τα έξοδα από τόκους για κάθε προς αναφορά τομέα εκτός και αν η πλειονότητα των εσόδων του τομέα προέρχονται από τόκους, και ο επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων βασίζεται κυρίως στα καθαρά έσοδα από τόκους για την εκτίμηση των επιδόσεων του τομέα και λαμβάνει αποφάσεις σχετικά με την κατανομή πόρων στον τομέα. Στην περίπτωση αυτή, μια οικονομική οντότητα μπορεί να παρουσιάσει χωριστά τα καθαρά έσοδα από τόκους του τομέα από τα έξοδά της από τόκους και να γνωστοποιήσει ότι έπραξε κατ' αυτόν τον τρόπο.

▼M31

24. Μια οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τα ακόλουθα στοιχεία για κάθε προς αναφορά τομέα εάν τα ποσά που ορίζονται περιλαμβάνονται στην επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων του τομέα που εξετάζονται από τον επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων, ή εάν παρέχονται τακτικά κατά ένα άλλο τρόπο στον επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων, ακόμη και εάν δεν περιλαμβάνονται στην εν λόγω επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων του τομέα:

▼B

α) το ποσό της επένδυσης από συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες που παρακολουθούνται με τη χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης, και

▼M31

β) τα ποσά των προσθηκών στα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία ([1]) εκτός από τα χρηματοοικονομικά μέσα, τα αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία, τα καθαρά περιουσιακά στοιχεία καθορισμένων παροχών (βλ. ΔΛΠ 19 *Παροχές σε εργαζομένους*) και τα δικαιώματα που ανακύπτουν βάσει ασφαλιστήριων συμβολαίων.

▼B

ΕΠΙΜΈΤΡΗΣΗ

25. Το ποσό κάθε παρουσιαζόμενου στοιχείου του τομέα πρέπει να είναι η επιμέτρηση που παρουσιάζεται στον επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων για σκοπούς λήψης αποφάσεων σχετικά με την κατανομή πόρων στον τομέα και την εκτίμηση της αποδόσεώς του. Οι προσαρμογές και οι συμψηφισμοί που πραγματοποιούνται κατά την εκπόνηση των οικονομικών καταστάσεων μιας οικονομικής οντότητας και η κατανομή εσόδων, εξόδων και κερδών ή ζημιών περιλαμβάνονται στον προσδιορισμό του κέρδους ή της ζημίας του προς αναφορά τομέα μόνο εάν περιλαμβάνονται στην επιμέτρηση του κέρδους ή της ζημίας του τομέα που χρησιμοποιείται από τον επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων. Ομοίως, μόνο τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις που περιλαμβάνονται στις επιμετρήσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων του τομέα που χρησιμοποιούνται από τον επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων παρουσιάζονται για αυτόν τον τομέα. Εάν κατανέμονται ποσά στο κέρδος ή τη ζημία, στα περιουσιακά στοιχεία ή τις υποχρεώσεις ενός προς αναφορά τομέα, τα ποσά αυτά κατανέμονται σε μια λογική βάση.

([1]) Για τα περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται σύμφωνα με παρουσίαση που βασίζεται στη ρευστότητα, τα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία είναι στοιχεία τα οποία περιλαμβάνουν ποσά που αναμένεται να ανακτηθούν αργότερα από δώδεκα μήνες ►M5 μετά την περίοδο αναφοράς ◄ ισολογισμού.

▼B

26. Εάν ο επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων χρησιμοποιεί μόνο μία επιμέτρηση του κέρδους ή της ζημίας ενός λειτουργικού τομέα, των περιουσιακών στοιχείων ή των υποχρεώσεων του τομέα προκειμένου να εκτιμήσει τις επιδόσεις του τομέα και να αποφασίσει για την κατανομή των πόρων, τα κέρδη ή οι ζημίες του τομέα, τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις παρουσιάζονται σύμφωνα με τις επιμετρήσεις αυτές. Εάν ο επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων χρησιμοποιεί περισσότερες από μία επιμετρήσεις του κέρδους ή της ζημίας ενός λειτουργικού τομέα, των περιουσιακών στοιχείων ή των υποχρεώσεων του τομέα, οι παρουσιαζόμενες επιμετρήσεις είναι αυτές που κατά την κρίση της διοίκησης προσδιορίζονται σύμφωνα με τις αρχές της επιμέτρησης οι οποίες ανταποκρίνονται καλύτερα σε εκείνες που χρησιμοποιούνται για την επιμέτρηση των αντίστοιχων ποσών στις οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής οντότητας.

27. Μια οικονομική οντότητα παρέχει αιτιολόγηση των επιμετρήσεων του κέρδους ή της ζημίας του τομέα, των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων του τομέα για κάθε προς αναφορά τομέα. Μια οικονομική οντότητα γνωστοποιεί, κατ' ελάχιστο, τα ακόλουθα:

α) τη λογιστική βάση για τις συναλλαγές μεταξύ των προς αναφορά τομέων·

β) τη φύση των διαφορών μεταξύ των επιμετρήσεων των κερδών ή των ζημιών των τομέων και το κέρδος ή τη ζημία της οικονομικής οντότητας πριν από τα έξοδο ή έσοδο φόρου εισοδήματος και τις διακοπείσες εκμεταλλεύσεις (εάν δεν φαίνεται από τις συμφωνίες που περιγράφονται στην παράγραφο 28). Οι διαφορές αυτές μπορούν να αφορούν λογιστικές πολιτικές και πολιτικές κατανομής του κόστους που αναλήφθηκε κεντρικά οι οποίες είναι απαραίτητες για την κατανόηση των παρουσιαζόμενων κατά τομέα πληροφοριών·

γ) τη φύση των διαφορών μεταξύ των επιμετρήσεων των περιουσιακών στοιχείων των προς αναφορά τομέων και των περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας (εάν δεν φαίνεται από τις συμφωνίες που περιγράφονται στην παράγραφο 28). Οι διαφορές αυτές μπορούν να αφορούν λογιστικές πολιτικές και πολιτικές κατανομής από κοινού χρησιμοποιούμενων περιουσιακών στοιχείων, οι οποίες είναι απαραίτητες για την κατανόηση των παρουσιαζόμενων κατά τομέα πληροφοριών·

δ) τη φύση των διαφορών μεταξύ των επιμετρήσεων των υποχρεώσεων των προς αναφορά τομέων και των υποχρεώσεων της οντότητας (εάν δεν φαίνεται από τις συμφωνίες που περιγράφονται στην παράγραφο 28). Οι διαφορές αυτές μπορούν να αφορούν λογιστικές πολιτικές και πολιτικές κατανομής από κοινού χρησιμοποιούμενων υποχρεώσεων, οι οποίες είναι απαραίτητες για την κατανόηση των παρουσιαζόμενων κατά τομέα πληροφοριών·

ε) τη φύση ενδεχόμενων αλλαγών, σε σχέση με προηγούμενες περιόδους, των μεθόδων επιμέτρησης που χρησιμοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό του κέρδους ή της ζημίας ενός παρουσιαζόμενου τομέα και της επίδρασης, ενδεχομένως, των αλλαγών αυτών στην επιμέτρηση του κέρδους ή της ζημίας του τομέα·

στ) τη φύση και την επίδραση των ασύμμετρων κατανομών σε προς αναφορά τομείς. Για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα μπορεί να κατανέμει το έξοδο απόσβεσης σε έναν τομέα χωρίς να του κατανέμει τα σχετικά αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία.

Συμφωνίες

▼M43

28. Μια οντότητα παρουσιάζει τις ακόλουθες συμφωνίες:

▼B

α) τη συμφωνία μεταξύ του συνόλου των εσόδων των προς αναφορά τομέων και των εσόδων της οικονομικής οντότητας·

▼B

β) τη συμφωνία μεταξύ του συνόλου των επιμετρήσεων κέρδους ή ζημίας των προς αναφορά τομέων και του κέρδους ή της ζημίας της οικονομικής οντότητας πριν από το έξοδα φόρου εισοδήματος (έσοδα φόρου) και τις διακοπείσες εκμεταλλεύσεις. Ωστόσο, εάν μια οικονομική οντότητα κατανέμει σε προς αναφορά τομείς στοιχεία όπως έξοδα (έσοδα) φόρου, η οντότητα μπορεί να συμφωνήσει το σύνολο των επιμετρήσεων κέρδους ή ζημίας των τομέων με το κέρδος ή τη ζημία της οντότητας μετά από τα στοιχεία αυτά·

▼M43

γ) το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων των προς αναφορά τομέων και των περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας εάν τα περιουσιακά στοιχεία του τομέα αναφέρονται σύμφωνα με την παράγραφο 23·

▼B

δ) τη συμφωνία μεταξύ του συνόλου των υποχρεώσεων των προς αναφορά τομέων με τις υποχρεώσεις της οικονομικής οντότητας εάν οι υποχρεώσεις του τομέα παρουσιάζονται σύμφωνα με την παράγραφο 23·

ε) τη συμφωνία μεταξύ του συνόλου των ποσών των προς αναφορά τομέων για όλα τα άλλα ουσιώδη στοιχεία πληροφόρησης που γνωστοποιούνται με το αντίστοιχο ποσό για την οικονομική οντότητα.

Όλα τα ουσιώδη στοιχεία συμφωνίας προσδιορίζονται και περιγράφονται χωριστά. Για παράδειγμα, το ποσό κάθε ουσιώδους προσαρμογής που απαιτείται για λόγους συμφωνίας μεταξύ του κέρδους ή της ζημίας του προς αναφορά τομέα με το κέρδος ή τη ζημία της οικονομικής οντότητας, το οποίο προκύπτει από διαφορετικές λογιστικές πολιτικές, προσδιορίζεται και περιγράφεται χωριστά.

Επαναδιατύπωση πληροφοριών που παρασχέθηκαν προηγουμένως

29. Εάν μια οικονομική οντότητα αλλάξει τη δομή της εσωτερικής της οργάνωσης κατά τρόπο που μεταβάλλει τη σύνθεση των προς αναφορά τομέων, οι αντίστοιχες πληροφορίες για τις προηγούμενες περιόδους, συμπεριλαμβανομένων των ενδιάμεσων περιόδων, επαναδιατυπώνονται εκτός εάν οι πληροφορίες αυτές δεν είναι διαθέσιμες και το κόστος ανάπτυξής τους είναι υπερβολικό. Το γεγονός ότι οι πληροφορίες δεν είναι διαθέσιμες και το κόστος ανάπτυξής τους είναι υπερβολικό πρέπει να προσδιορίζεται χωριστά για καθένα από τα στοιχεία προς γνωστοποίηση. Ύστερα από τη μεταβολή της σύνθεσης των προς αναφορά τομέων της, μια οικονομική οντότητα γνωστοποιεί εάν επαναδιατύπωσε τα αντίστοιχα στοιχεία πληροφόρησης του τομέα για προηγούμενες περιόδους.

30. Εάν μια οικονομική οντότητα έχει αλλάξει τη δομή της εσωτερικής της οργάνωσης κατά τρόπο που να μεταβάλει τη σύνθεση των προς αναφορά τομέων της και δεν επαναδιατυπώνει τις κατά τομέα πληροφορίες προηγούμενων περιόδων, συμπεριλαμβανομένων των ενδιάμεσων περιόδων, σύμφωνα με τις αλλαγές, η οικονομική οντότητα πρέπει να γνωστοποιεί, στο έτος στο οποίο έχει επέλθει η αλλαγή, τις κατά τομέα πληροφορίες για την τρέχουσα περίοδο τόσο, για την παλαιά όσο και τη νέα μορφή τους, καθώς και τη νέα βάση της τομεακής διαίρεσης, εκτός εάν οι απαιτούμενες πληροφορίες δεν είναι διαθέσιμες και το κόστος ανάπτυξής τους είναι υπερβολικό.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΌΣΟΝ ΑΦΟΡΆ ΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΉΣ ΟΝΤΟΤΗΤΑΣ

31. Οι παράγραφοι 32 έως 34 εφαρμόζονται σε όλες τις οικονομικές οντότητες που υπόκεινται στο παρόν ΔΠΧΑ, συμπεριλαμβανομένων των οικονομικών οντοτήτων που έχουν μόνον έναν προς αναφορά τομέα. Οι επιχειρηματικές δραστηριότητες ορισμένων οικονομικών οντοτήτων δεν είναι οργανωμένες σύμφωνα με τις διαφορές προϊόντων και υπηρεσιών ή τις διαφορές στις γεωγραφικές περιοχές εκμετάλλευσης. Οι προς αναφορά τομείς μιας τέτοιας οικονομικής οντότητας μπορούν να παρουσιάσουν έσοδα από ένα ευρύ φάσμα προϊόντων και υπηρεσιών με ουσιαστικές διαφορές, ή περισσότεροι του

▼B

ενός από τους τομείς αυτούς μπορεί να παρέχουν ουσιαστικά τα ίδια προϊόντα και υπηρεσίες. Ομοίως, οι προς αναφορά τομείς μιας οικονομικής οντότητας ενδέχεται να κατέχουν περιουσιακά στοιχεία σε διάφορες γεωγραφικές περιοχές και να παρουσιάζουν έσοδα από πελάτες σε διαφορετικές γεωγραφικές περιοχές, ή περισσότεροι του ενός από τους προς αναφορά τομείς της μπορεί να λειτουργούν στην ίδια γεωγραφική περιοχή. Οι πληροφορίες δυνάμει των παραγράφων 32 έως 34 παρέχονται μόνο εάν δεν έχουν διαβιβαστεί ως μέρος των πληροφοριών των προς πληροφόρηση τομέων που απαιτούνται από το παρόν ΔΠΧΑ.

Πληροφόρηση σχετικά με προϊόντα και υπηρεσίες

32. Μια οικονομική οντότητα αναφέρει τα έσοδα που προέρχονται από εξωτερικούς πελάτες για κάθε προϊόν και υπηρεσία ή για κάθε ομάδα παρόμοιων προϊόντων και υπηρεσιών, εκτός εάν οι απαιτούμενες πληροφορίες δεν είναι διαθέσιμες και το κόστος ανάπτυξής τους είναι υπερβολικό, οπότε πρέπει να διευκρινίζεται το γεγονός αυτό. Τα ποσά των παρουσιαζόμενων εσόδων πρέπει να βασίζονται στις χρηματοοικονομικές πληροφορίες που χρησιμοποιούνται για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων της οικονομικής οντότητας.

Πληροφόρηση για γεωγραφικές περιοχές

33. Μια οικονομική οντότητα αναφέρει τις ακόλουθες γεωγραφικές πληροφορίες, εκτός εάν οι απαιτούμενες πληροφορίες δεν είναι διαθέσιμες και το κόστος ανάπτυξής τους είναι υπερβολικό:

α) τα έσοδα που προέρχονται από εξωτερικούς πελάτες i) καταλογίζονται στη χώρα στην οποία εδρεύει η οικονομική οντότητα και ii) καταλογίζονται σε όλες τις ξένες χώρες συνολικά από τις οποίες προέρχονται τα έσοδα της οικονομικής οντότητας. Εάν τα έσοδα που προέρχονται από εξωτερικούς πελάτες τα οποία καταλογίζονται σε συγκεκριμένη ξένη χώρα είναι σημαντικά, τα έσοδα αυτά γνωστοποιούνται χωριστά. Μια οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τη βάση καταλογισμού των εσόδων από εξωτερικούς πελάτες σε συγκεκριμένες χώρες·

β) μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία ([1]) εκτός από τα χρηματοπιστωτικά μέσα, τα αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία, τα περιουσιακά στοιχεία όσον αφορά παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία και τα δικαιώματα που ανακύπτουν βάσει ασφαλιστήριων συμβολαίων i) τα οποία βρίσκονται στη χώρα στην οποία εδρεύει η οικονομική οντότητα και ii) τα οποία βρίσκονται σε όλες τις ξένες χώρες συνολικά στις οποίες η οικονομική οντότητα κατέχει περιουσιακά στοιχεία. Εάν τα περιουσιακά στοιχεία σε μια συγκεκριμένη ξένη χώρα είναι σημαντικά, τα στοιχεία αυτά γνωστοποιούνται χωριστά.

Τα αναφερόμενα ποσά πρέπει να βασίζονται στις χρηματοοικονομικές πληροφορίες που χρησιμοποιούνται για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων της οικονομικής οντότητας. Εάν οι απαιτούμενες πληροφορίες δεν είναι διαθέσιμες και το κόστος ανάπτυξής τους είναι υπερβολικό, το γεγονός αυτό πρέπει να γνωστοποιείται. Μια οικονομική οντότητα μπορεί να παρέχει, εκτός από τις πληροφορίες που απαιτούνται δυνάμει της παρούσας παραγράφου, υποσύνολα γεωγραφικών πληροφοριών για ομάδες χωρών.

([1]) Για τα περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται σύμφωνα με παρουσίαση που βασίζεται στη ρευστότητα, τα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία είναι στοιχεία τα οποία περιλαμβάνουν ποσά που αναμένεται να ανακτηθούν αργότερα από δώδεκα μήνες ►M5 μετά την περίοδο αναφοράς ◄ ισολογισμού.

▼B

Πληροφορίες για σημαντικούς πελάτες

▼M26

34. Μια οικονομική οντότητα παρέχει πληροφορίες για το βαθμό εξάρτησής της από τους σημαντικούς πελάτες της. Εάν τα έσοδα από συναλλαγές με ένα μεμονωμένο εξωτερικό πελάτη ανέρχονται σε 10 % ή περισσότερο των εσόδων μιας οντότητας, η οντότητα γνωστοποιεί το γεγονός αυτό, το συνολικό ποσό των εσόδων που προέρχονται από κάθε τέτοιο πελάτη και την ταυτότητα του τομέα ή των τομέων που αναφέρουν αυτά τα έσοδα. Η οντότητα δεν υποχρεούται να αποκαλύψει την ταυτότητα ενός σημαντικού πελάτη ή το ποσό ανά τομέα των εσόδων που προέρχονται από αυτόν τον πελάτη. Για τους σκοπούς του παρόντος ΔΠΧΑ, ομάδα οντοτήτων για τις οποίες αναφέρουσα οντότητα γνωρίζει ότι υπόκεινται σε κοινό έλεγχο, θεωρείται ενιαίος πελάτης,. Ωστόσο, απαιτείται κρίση προκειμένου να εκτιμηθεί εάν~~και~~ μια δημόσια αρχή (~~εθνική, κρατική, περιφερειακή, εδαφική, τοπική ή ξένη~~συμπεριλαμβανομένων των κρατικών οργανισμών και παρόμοιων τοπικών, εθνικών ή διεθνών φορέων) και οι οντότητες οι οποίες, εν γνώσει της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας, ~~θα~~ τελούν υπό τον έλεγχο αυτής της δημόσιας αρχής θεωρούνται ως ένας ενιαίος πελάτης. Κατά την εκτίμηση αυτή, η αναφέρουσα οντότητα λαμβάνει υπόψη την έκταση της οικονομικής ολοκλήρωσης μεταξύ των οντοτήτων αυτών.

▼B

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΈΣ ΔΙΑΤΆΞΕΙΣ ΚΑΙ ΗΜΕΡΟΜΗΝΊΑ ΈΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

35. Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν το παρόν ΔΠΧΑ στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις τους για τις περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2009 ή αργότερα. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει το παρόν Πρότυπο στις οικονομικές καταστάσεις της για περίοδο πριν από την 1η Ιανουαρίου 2009, οφείλει να κοινοποιήσει το γεγονός αυτό.

▼M22

35Α. Η παράγραφος 23 τροποποιήθηκε από τις *Βελτιώσεις στα Δ.Π.Χ.Α.* που εκδόθηκαν τον Απρίλιο 2009. Οι οντότητες εφαρμόζουν αυτές τις τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1 Ιανουαρίου 2010 ή αργότερα. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Αν μία οντότητα εφαρμόσει το παρόν πρότυπο για προγενέστερη λογιστική περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

36. Οι πληροφορίες κατά τομέα προηγούμενων ετών οι οποίες παρουσιάζονται ως συγκριτικές πληροφορίες για το έτος έναρξης της εφαρμογής (συμπεριλαμβανομένης της εφαρμογής της τροποποίησης της παραγράφου 23, που έγινε τον Απρίλιο 2009) επαναδιατυπώνονται ώστε να ανταποκρίνονται στις απαιτήσεις του παρόντος Δ.Π.Χ.Α., εκτός εάν οι απαιτούμενες πληροφορίες δεν είναι διαθέσιμες και το κόστος ανάπτυξής τους είναι υπερβολικό.

▼M5

36Α. Στο Δ.Λ.Π. 1 (όπως αναθεωρήθηκε το 2007) τροποποιήθηκε η ορολογία που χρησιμοποιείται στα Δ.Π.Χ.Α. Επιπρόσθετα, τροποποιήθηκε η παράγραφος 23(στ). Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την 1η Ιανουαρίου 2009 ή μετά από αυτήν. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει το Δ.Λ.Π. 1 (που αναθεωρήθηκε το 2007) για προγενέστερη περίοδο, οι τροποποιήσεις εφαρμόζονται σε εκείνη την προγενέστερη περίοδο.

▼M26

36Β. Το ΔΛΠ 24 *Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών* (αναθεωρημένο το 2009) τροποποίησε την παράγραφο 34 για τις ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2011 ή μεταγενέστερα. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει το Δ.Λ.Π. 24 (όπως τροποποιήθηκε το 2009) για προγενέστερη περίοδο, η τροποποίηση της παραγράφου 34 εφαρμόζεται και σε εκείνη την προγενέστερη περίοδο.

▼**M43**

36Γ. Με τις *Ετήσιες βελτιώσεις των ΔΠΧΑ του κύκλου 2010-2012*, που εκδόθηκαν τον Δεκέμβριο του 2013, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 22 και 28. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιουλίου 2014 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή νωρίτερα. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις εν λόγω τροποποιήσεις για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼**B**

ΑΝΆΚΛΗΣΗ ΤΟΥ ΔΛΠ 14

37. Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 14 *Πληροφόρηση κατά τομέα.*

▼B

Προσάρτημα Α

Καθορισμένος όρος

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του ΔΠΧΑ

Λειτουργικός τομέας	Ένας λειτουργικός τομέας είναι ένα συστατικό μέρος μιας οικονομικής οντότητας: α) που αναλαμβάνει επιχειρηματικές δραστηριότητες από τις οποίες δύναται να αποκτά έσοδα και να αναλαμβάνει έξοδα (συμπεριλαμβανομένων των εσόδων και εξόδων που αφορούν συναλλαγές με άλλα συστατικά μέρη της ίδιας οικονομικής οντότητας)· β) του οποίου τα αποτελέσματα εξετάζονται τακτικά από τον επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων της οντότητας για σκοπούς λήψης αποφάσεων σχετικά με την κατανομή πόρων στον τομέα και την εκτίμηση της αποδόσεώς του· γ) για το οποίο διατίθενται χωριστές χρηματοοικονομικές πληροφορίες.

▼M53

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ 9

Χρηματοοικονομικά Μέσα

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 Σκοπός

1.1. Σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να καθιερώσει αρχές για τη χρηματοοικονομική αναφορά *χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων* και *χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων* με σκοπό την παροχή σχετικών και χρήσιμων πληροφοριών στους χρήστες οικονομικών καταστάσεων για την εκτίμηση των ποσών, του χρόνου και της αβεβαιότητας των μελλοντικών ταμειακών ροών μιας οικονομικής οντότητας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 Πεδίο εφαρμογής

▼M54

2.1. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται από όλες τις οικονομικές οντότητες και για όλα τα χρηματοοικονομικά μέσα, εκτός από:

▼M53

α) εκείνες τις συμμετοχές σε θυγατρικές, συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες που αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 10 *Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις*, το ΔΛΠ 27 *Ατομικές οικονομικές καταστάσεις* ή το ΔΛΠ 28 *Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες*. Ωστόσο, σε ορισμένες περιπτώσεις, το ΔΠΧΑ 10, το ΔΛΠ 27 ή το ΔΛΠ 28 απαιτούν ή επιτρέπουν σε μια οικονομική οντότητα να αντιμετωπίζει λογιστικά μια συμμετοχή σε θυγατρική, συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία σύμφωνα με ορισμένες ή όλες τις απαιτήσεις του παρόντος Προτύπου. Επίσης, οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν το παρόν Πρότυπο σε παράγωγα που αφορούν συμμετοχές σε θυγατρικές ή συγγενείς επιχειρήσεις ή κοινοπραξίες, εκτός εάν το παράγωγο ανταποκρίνεται στον ορισμό του συμμετοχικού τίτλου της οικονομικής οντότητας στο ΔΛΠ 32 *Χρηματοοικονομικά μέσα: Παρουσίαση*·

▼M54

β) δικαιώματα και δεσμεύσεις από μισθώματα για τα οποία εφαρμόζεται το ΔΠΧΑ 16 *Μισθώσεις*. Ωστόσο:

i) απαιτήσεις από χρηματοδοτικές μισθώσεις (ήτοι καθαρές επενδύσεις σε χρηματοδοτικές μισθώσεις) και απαιτήσεις από λειτουργικές μισθώσεις που αναγνωρίζονται από εκμισθωτή υπόκεινται στις απαιτήσεις του παρόντος Προτύπου που αφορούν την παύση αναγνώρισης και την απομείωση·

ii) υποχρεώσεις από μισθώσεις οι οποίες αναγνωρίζονται από μισθωτή υπόκεινται στις απαιτήσεις της παραγράφου 3.3.1 του παρόντος Προτύπου που αφορούν την παύση αναγνώρισης· και

iii) παράγωγα που ενσωματώνονται σε μισθώσεις υπόκεινται στις απαιτήσεις του παρόντος Προτύπου που αφορούν τα ενσωματωμένα παράγωγα·

▼M53

γ) δικαιώματα και δεσμεύσεις εργοδοτών σύμφωνα με προγράμματα παροχών σε εργαζομένους στα οποία εφαρμόζεται το ΔΛΠ 19 *Παροχές σε εργαζομένους*·

δ) χρηματοοικονομικά μέσα εκδιδόμενα από την οικονομική οντότητα που πληρούν τον ορισμό του συμμετοχικού τίτλου στο ΔΛΠ 32 (συμπεριλαμβανομένων των δικαιωμάτων προαίρεσης και των δικαιωμάτων αγοράς μετοχής) ή που απαιτείται να κατατάσσονται ως συμμετοχικοί τίτλοι σύμφωνα με τις παραγράφους 16Α και 16Β ή τις παραγράφους 16Γ και 16Δ του ΔΛΠ 32. Ωστόσο, ο κάτοχος τέτοιων συμμετοχικών τίτλων εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο στα εν λόγω μέσα, εκτός εάν ανταποκρίνονται στην εξαίρεση του στοιχείου α)·

▼M53

ε) **δικαιώματα και δεσμεύσεις που απορρέουν i) από ασφαλιστήριο συμβόλαιο όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 4 *Ασφαλιστήρια συμβόλαια*, εκτός των δικαιωμάτων και δεσμεύσεων ενός εκδότη που απορρέουν από ασφαλιστήριο συμβόλαιο που ανταποκρίνεται στον ορισμό του συμβολαίου χρηματοοικονομικής εγγύησης, ή ii) από συμβόλαιο που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 4, διότι περιλαμβάνει ένα χαρακτηριστικό προαιρετικής συμμετοχής. Ωστόσο, το παρόν Πρότυπο ισχύει για ένα παράγωγο ενσωματωμένο σε συμβόλαιο που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 4, εάν το παράγωγο καθαυτό δεν αποτελεί συμβόλαιο υπαγόμενο στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 4. Επιπλέον, εάν ένας εκδότης συμβολαίων χρηματοοικονομικής εγγύησης έχει αναφέρει προηγουμένως ρητά ότι θεωρεί τα εν λόγω συμβόλαια ως ασφαλιστήρια συμβόλαια και έχει χρησιμοποιήσει τη λογιστική μεταχείριση που ισχύει για ασφαλιστήρια συμβόλαια, τότε δύναται να επιλέξει να εφαρμόσει είτε το παρόν Πρότυπο είτε το ΔΠΧΑ 4 για τα εν λόγω συμβόλαια χρηματοοικονομικής εγγύησης (βλέπε παραγράφους Β2.5–Β2.6). Ο εκδότης δύναται να κάνει την επιλογή αυτή συμβόλαιο προς συμβόλαιο, αλλά η επιλογή που κάνει για κάθε συμβόλαιο είναι αμετάκλητη·**

στ) **τυχόν προθεσμιακό συμβόλαιο μελλοντικής αγοράς ή πώλησης ενός αποκτώμενου μεταξύ ενός αποκτώντος και ενός πωλητού μετόχου, που θα έχει ως αποτέλεσμα μια συνένωση επιχειρήσεων εντός του πεδίου εφαρμογής του ΔΠΧΑ 3 *Συνενώσεις επιχειρήσεων* σε μελλοντική ημερομηνία απόκτησης. Η διάρκεια του προθεσμιακού συμβολαίου δεν θα πρέπει να υπερβαίνει μια εύλογη χρονική περίοδο που συνήθως χρειάζεται για τη λήψη τυχόν απαιτούμενων εγκρίσεων και για την ολοκλήρωση της συναλλαγής·**

ζ) **δανειακές δεσμεύσεις εκτός των δανειακών δεσμεύσεων που περιγράφονται στην παράγραφο 2.3. Ωστόσο, ο εκδότης δανειακών δεσμεύσεων εφαρμόζει τις απαιτήσεις απομείωσης που ορίζονται στο παρόν Πρότυπο σε δανειακές δεσμεύσεις που δεν εμπίπτουν διαφορετικά στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου. Επίσης, όλες οι δανειακές δεσμεύσεις υπόκεινται στις απαιτήσεις του παρόντος Προτύπου που αφορούν την παύση αναγνώρισης·**

η) **χρηματοοικονομικά μέσα, συμβάσεις και δεσμεύσεις που αφορούν συμφωνίες για παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών στις οποίες εφαρμόζεται το ΔΠΧΑ 2 *Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών*, εκτός από συμβάσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των παραγράφων 2.4–2.7 του παρόντος Προτύπου, στις οποίες εφαρμόζεται το παρόν Πρότυπο·**

θ) **δικαιώματα σε πληρωμές για την αποζημίωση της οικονομικής οντότητας για δαπάνες στις οποίες υποχρεούται να προβεί προκειμένου να διακανονίσει μια υποχρέωση την οποία αναγνωρίζει ως πρόβλεψη, σύμφωνα με το ΔΛΠ 37 *Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία* ή για τις οποίες, σε προγενέστερη περίοδο, είχε αναγνωρίσει πρόβλεψη σύμφωνα με το ΔΛΠ 37·**

ι) **δικαιώματα και δεσμεύσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 15 *Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες* που αποτελούν χρηματοοικονομικά μέσα, με εξαίρεση εκείνα για τα οποία το ΔΠΧΑ 15 ορίζει ότι αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο.**

2.2. **Οι απαιτήσεις απομείωσης που ορίζονται στο παρόν Πρότυπο εφαρμόζονται στα δικαιώματα τα οποία το ΔΠΧΑ 15 ορίζει ότι αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο για τους σκοπούς της αναγνώρισης κερδών ή ζημιών απομείωσης.**

▼**M53**

2.3. Οι κάτωθι δανειακές δεσμεύσεις εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου:

α) δανειακές δεσμεύσεις τις οποίες η οικονομική οντότητα ορίζει ως χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων (βλέπε παράγραφο 4.2.2). Η οικονομική οντότητα που στο παρελθόν εφάρμοζε την πρακτική της πώλησης των περιουσιακών στοιχείων που προκύπτουν από τις δανειακές δεσμεύσεις της λίγο μετά τη δημιουργία τους, εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο σε όλες τις δανειακές δεσμεύσεις της ίδιας κατηγορίας·

β) δανειακές δεσμεύσεις που μπορούν να διακανονιστούν συμψηφιστικά τοις μετρητοίς ή με παράδοση ή έκδοση άλλου χρηματοοικονομικού μέσου. Οι εν λόγω δανειακές δεσμεύσεις αποτελούν παράγωγα. Μια δανειακή δέσμευση δεν θεωρείται ότι έχει διακανονιστεί συμψηφιστικά απλώς και μόνον επειδή το δάνειο εξοφλείται με δόσεις (για παράδειγμα, ενυπόθηκο κατασκευαστικό δάνειο που εξοφλείται με δόσεις ανάλογα με την πρόοδο της κατασκευής)·

γ) δεσμεύσεις παροχής δανείου με επιτόκια χαμηλότερα εκείνων της αγοράς [βλέπε παράγραφο 4.2.1 στοιχείο δ)].

2.4. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται στις συμβάσεις αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικών στοιχείων που μπορούν να διακανονιστούν συμψηφιστικά τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο ή με την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων, σαν να ήταν οι συμβάσεις χρηματοοικονομικά μέσα, με την εξαίρεση συμβάσεων που συνάφθηκαν και συνεχίζουν να κατέχονται για την παραλαβή ή την παράδοση μη χρηματοοικονομικού στοιχείου σύμφωνα με τις αναμενόμενες απαιτήσεις της οικονομικής οντότητας για την αγορά, πώληση ή χρήση. Ωστόσο, το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται στις συμβάσεις τις οποίες η οικονομική οντότητα προσδιορίζει ότι επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, σύμφωνα με την παράγραφο 2.5.

2.5. Μια σύμβαση αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικού στοιχείου που μπορεί να διακανονιστεί συμψηφιστικά τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο ή με την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων, σαν να ήταν η σύμβαση χρηματοοικονομικό μέσο, μπορεί να προσδιοριστεί αμετάκλητα ότι επιμετρείται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, ακόμη κι αν έχει συναφθεί για την παραλαβή ή την παράδοση μη χρηματοοικονομικού στοιχείου σύμφωνα με τις αναμενόμενες απαιτήσεις της οικονομικής οντότητας για την αγορά, πώληση ή χρήση. Ο εν λόγω προσδιορισμός είναι δυνατός μόνο κατά την έναρξη της σύμβασης και μόνον εφόσον απαλείφει ή μειώνει αισθητά μια ανακολουθία στην αναγνώριση (ορισμένες φορές αναφερόμενη ως «λογιστική αναντιστοιχία»), που διαφορετικά θα απέρρεε από μη αναγνώριση της εν λόγω σύμβασης διότι εξαιρείται από το πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου (βλέπε παράγραφο 2.4).

2.6. Υπάρχουν διάφοροι τρόποι με τους οποίους μια σύμβαση αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικού στοιχείου μπορεί να διακανονιστεί συμψηφιστικά τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο ή με την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων. Μεταξύ άλλων:

α) όταν οι όροι της σύμβασης επιτρέπουν σε οποιοδήποτε μέρος να διακανονίσει συμψηφιστικά τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο ή με την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων·

▼M53

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 οικονομική 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 συμβάσεις συμψηφισμού είτε πωλώντας τη σύμβαση πριν από την άσκηση ή την εκπνοή της)·

γ) όταν, για συναφείς συμβάσεις, η οικονομική οντότητα συνηθίζει να παραλαμβάνει το υποκείμενο και να το πωλεί σε μικρό διάστημα από την παράδοση με σκοπό το κέρδος από βραχυχρόνιες διακυμάνσεις στην τιμή ή το περιθώριο κέρδους του διαπραγματευτή· και

δ) όταν το μη χρηματοοικονομικό στοιχείο που είναι το αντικείμενο της σύμβασης είναι αμέσως μετατρέψιμο σε μετρητά.

Μια σύμβαση στην οποία εφαρμόζεται το β) ή το γ) δεν συνάπτεται για τον σκοπό της παραλαβής ή της παράδοσης του μη χρηματοοικονομικού στοιχείου σύμφωνα με αναμενόμενες απαιτήσεις της οικονομικής οντότητας για την αγορά, πώληση ή χρήση και, συνεπώς, εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου. Άλλες συμβάσεις στις οποίες εφαρμόζεται η παράγραφος 2.4 αξιολογούνται ώστε να προσδιοριστεί αν συνήφθησαν και συνεχίζουν να κατέχονται για τον σκοπό της παραλαβής ή της παράδοσης του μη χρηματοοικονομικού στοιχείου σύμφωνα με τις αναμενόμενες απαιτήσεις της οικονομικής οντότητας για την αγορά, πώληση ή χρήση και, συνεπώς, αν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου.

2.7. 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 2.6 στοιχείο α) ή δ) εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου. Σύμβαση του είδους αυτού δεν μπορεί να συναφθεί για τον σκοπό της παραλαβής ή της παράδοσης του μη χρηματοοικονομικού στοιχείου σύμφωνα με τις αναμενόμενες απαιτήσεις της οικονομικής οντότητας για την αγορά, πώληση ή χρήση.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 Αναγνώριση και παύση αναγνώρισης

3.1 ΑΡΧΙΚΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

3.1.1. Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή μια χρηματοοικονομική υποχρέωση στην κατάσταση οικονομικής θέσης της όταν, και μόνον όταν, η οικονομική οντότητα καθίσταται συμβαλλόμενος του χρηματοοικονομικού μέσου (βλέπε παραγράφους Β3.1.1 και Β3.1.2). Όταν μια οικονομική οντότητα αναγνωρίζει για πρώτη φορά ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο, το κατατάσσει σύμφωνα με τις παραγράφους 4.1.1–4.1.5 και το επιμετρά σύμφωνα με τις παραγράφους 5.1.1–5.1.3. Όταν μια οικονομική οντότητα αναγνωρίζει για πρώτη φορά μια χρηματοοικονομική υποχρέωση, την κατατάσσει σύμφωνα με τις παραγράφους 4.2.1 και 4.2.2 και την επιμετρά σύμφωνα με την παράγραφο 5.1.1.

Σύμβαση κανονικής παράδοσης χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων

3.1.2. Μια *σύμβαση κανονικής παράδοσης* χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων αναγνωρίζεται και παύει να αναγνωρίζεται, όπως αρμόζει, με τη χρήση της λογιστικής της ημερομηνίας εμπορικής συναλλαγής ή της λογιστικής της ημερομηνίας διακανονισμού (βλέπε παραγράφους Β3.1.3–Β3.1.6).

▼**M53**

3.2 ΠΑΥΣΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

3.2.1. Για τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, οι παράγραφοι 3.2.2–3.2.9, Β3.1.1, Β3.1.2 και Β3.2.1-Β3.2.17 εφαρμόζονται σε ενοποιημένο επίπεδο. Ως εκ τούτου, η οικονομική οντότητα αρχικά ενοποιεί όλες τις θυγατρικές σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 10 και στη συνέχεια εφαρμόζει τις εν λόγω παραγράφους στον όμιλο που προκύπτει.

3.2.2. Πριν αξιολογηθεί αν και σε ποια έκταση είναι κατάλληλη η *παύση αναγνώρισης* σύμφωνα με τις παραγράφους 3.2.3–3.2.9, η οικονομική οντότητα προσδιορίζει αν οι εν λόγω παράγραφοι πρέπει να εφαρμοστούν σε μέρος ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου (ή σε μέρος ομάδας συναφών χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων) ή σε ολόκληρο το περιουσιακό στοιχείο (ή σε ομάδα συναφών χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων), ως εξής:

α) Οι παράγραφοι 3.2.3–3.2.9 εφαρμόζονται σε μέρος ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου (ή σε μέρος ομάδας συναφών χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων) όταν, και μόνον όταν, το μέρος που εξετάζεται για παύση αναγνώρισης πληροί μια από τις ακόλουθες τρεις προϋποθέσεις:

i) Το μέρος αποτελείται μόνον από ειδικώς προσδιοριζόμενες ταμειακές ροές από χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο (ή από ομάδα συναφών χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων). Για παράδειγμα, όταν η οικονομική οντότητα συνάπτει συμφωνία για διαχωρισμό τοκομεριδίου σύμφωνα με την οποία ο αντισυμβαλλόμενος έχει δικαίωμα επί των ταμειακών ροών που προέρχονται από τόκους αλλά όχι επί των κυρίων ταμειακών ροών ενός χρεωστικού τίτλου, εφαρμόζονται οι παράγραφοι 3.2.3–3.2.9 στις ταμειακές ροές που προέρχονται από τόκους.

ii) Το μέρος αποτελείται μόνον από κατ' αναλογία (πλήρως ανάλογο) μερίδιο των ταμειακών ροών από χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο (ή από ομάδα συναφών χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων). Για παράδειγμα, όταν η οικονομική οντότητα συνάπτει συμφωνία βάσει της οποίας ο αντισυμβαλλόμενος λαμβάνει τα δικαιώματα επί του 90 τοις εκατό του συνόλου των ταμειακών ροών ενός χρεωστικού τίτλου, οι παράγραφοι 3.2.3–3.2.9 εφαρμόζονται στο 90 τοις εκατό των εν λόγω ταμειακών ροών. Εάν οι αντισυμβαλλόμενοι είναι περισσότεροι του ενός, κάθε αντισυμβαλλόμενος δεν απαιτείται να κατέχει κατ' αναλογίαν μερίδιο των ταμειακών ροών με την προϋπόθεση να έχει η μεταβιβάζουσα οικονομική οντότητα ένα πλήρως κατ' αναλογίαν μερίδιο.

iii) Το μέρος αποτελείται μόνον από κατ' αναλογία (πλήρως ανάλογο) μερίδιο των ειδικώς προσδιοριζόμενων ταμειακών ροών από χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο (ή από ομάδα συναφών χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων). Για παράδειγμα, όταν η οικονομική οντότητα συνάπτει συμφωνία βάσει της οποίας ο αντισυμβαλλόμενος λαμβάνει τα δικαιώματα επί του 90 τοις εκατό του συνόλου των ταμειακών ροών χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου που προέρχονται από τόκους, οι παράγραφοι 3.2.3–3.2.9 εφαρμόζονται στο 90 τοις εκατό των εν λόγω ταμειακών ροών από τόκους. Εάν οι αντισυμβαλλόμενοι είναι περισσότεροι του ενός, κάθε αντισυμβαλλόμενος δεν απαιτείται να κατέχει κατ' αναλογίαν μερίδιο των ειδικώς προσδιοριζόμενων ταμειακών ροών με την προϋπόθεση να έχει η μεταβιβάζουσα οικονομική οντότητα ένα πλήρως κατ' αναλογίαν μερίδιο.

β) Σε κάθε άλλη περίπτωση, οι παράγραφοι 3.2.3–3.2.9 εφαρμόζονται σε ολόκληρο το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο (ή σε ολόκληρη την ομάδα συναφών χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων). Για παράδειγμα, όταν η οικονομική 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

▼M53

των ταμειακών 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 3.2.3–3.2.9 σε ολόκληρο το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο (ή σε ομάδα συναφών χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων).

Στις παραγράφους 3.2.3–3.2.12 ο όρος «χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο» αναφέρεται είτε σε μέρος ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου (ή σε μέρος ομάδας συναφών χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων) όπως προσδιορίζεται στο στοιχείο α) ανωτέρω είτε, σε διαφορετική περίπτωση, σε ολόκληρο το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο (ή την ομάδα συναφών χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων).

3.2.3. Η οικονομική οντότητα παύει να αναγνωρίζει ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο όταν και μόνον όταν:

α) εκπνεύσουν τα συμβατικά δικαιώματα επί των ταμειακών ροών του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, ή

β) μεταβιβάσει το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο όπως παρατίθεται στις παραγράφους 3.2.4 και 3.2.5 και η μεταβίβαση πληροί τους όρους για παύση της αναγνώρισης σύμφωνα με την παράγραφο 3.2.6.

(Βλέπε παράγραφο 3.1.2 για τις συμβάσεις κανονικής παράδοσης χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων.)

3.2.4. Η οικονομική οντότητα μεταβιβάζει ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο όταν, και μόνο όταν, είτε:

α) μεταβιβάζει τα συμβατικά δικαιώματα επί των ταμειακών ροών του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, ή

β) διατηρεί τα συμβατικά δικαιώματα επί των ταμειακών ροών του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, αλλά αναλαμβάνει συμβατική δέσμευση να καταβάλλει τις ταμειακές ροές σε έναν ή περισσότερους παραλήπτες, βάσει συμφωνίας που πληροί τις προϋποθέσεις της παραγράφου 3.2.5.

3.2.5. Όταν η οικονομική οντότητα διατηρεί τα συμβατικά δικαιώματα επί των ταμειακών ροών ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου (το «αρχικό περιουσιακό στοιχείο»), αλλά αναλαμβάνει μια συμβατική δέσμευση να καταβάλει τις εν λόγω ταμειακές ροές σε μία ή περισσότερες οικονομικές οντότητες (οι «παρεπόμενοι παραλήπτες»), η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει τη συναλλαγή ως μεταβίβαση χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου όταν, και μόνον όταν, πληρούνται και οι τρεις ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) Η οικονομική οντότητα δεν έχει δέσμευση να καταβάλει τα ποσά στους παρεπόμενους παραλήπτες εκτός εάν εισπράξει ισότιμα ποσά από το αρχικό περιουσιακό στοιχείο. Οι βραχυπρόθεσμες προκαταβολές από την οικονομική οντότητα με δικαίωμα πλήρους ανάκτησης του ποσού που δόθηκε ως δάνειο συν τους σωρευμένους τόκους στις τιμές της αγοράς δεν παραβιάζουν τον όρο αυτόν.

β) Οι όροι της σύμβασης μεταβίβασης απαγορεύουν στην οικονομική οντότητα να πωλήσει ή να ενεχυριάσει το αρχικό περιουσιακό στοιχείο παρά μόνον ως εξασφάλιση της δέσμευσης καταβολής των ταμειακών ροών στους παρεπόμενους παραλήπτες.

γ) Η οικονομική οντότητα έχει δέσμευση να εμβάσει κάθε ταμειακή ροή που εισπράττει για λογαριασμό των παρεπόμενων παραληπτών χωρίς ουσιαστική καθυστέρηση. Επιπροσθέτως, η οικονομική οντότητα δεν επιτρέπεται να επανεπενδύσει τέτοιες ταμειακές ροές, παρά μόνο για επενδύσεις σε μετρητά ή ταμειακά ισοδύναμα (όπως ορίζονται στο ΔΛΠ 7 *Κατάσταση των ταμειακών 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.

▼M53

3.2.6. Όταν η οικονομική οντότητα μεταβιβάζει ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο (βλέπε παράγραφο 3.2.4), αξιολογεί την έκταση κατά την οποία διατηρεί τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου. Στην περίπτωση αυτή:

α) εάν η οικονομική οντότητα μεταβιβάσει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, η οικονομική οντότητα παύει να αναγνωρίζει το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο και αναγνωρίζει διακεκριμένα ως περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις κάθε δικαίωμα και δέσμευση που δημιουργήθηκε ή διατηρήθηκε κατά τη μεταβίβαση·

β) εάν η οικονομική οντότητα διατηρήσει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, η οικονομική οντότητα συνεχίζει να αναγνωρίζει το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο·

γ) εάν η οικονομική οντότητα ούτε μεταβιβάσει ούτε διατηρήσει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, η οικονομική οντότητα προσδιορίζει αν έχει διατηρήσει τον έλεγχο του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου. Στην περίπτωση αυτή:

i) εάν η οικονομική οντότητα δεν έχει διατηρήσει τον έλεγχο, παύει να αναγνωρίζει το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο και αναγνωρίζει διακεκριμένα ως περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις όλα τα δικαιώματα και τις δεσμεύσεις που δημιουργήθηκαν ή διατηρήθηκαν κατά τη μεταβίβαση·

ii) εάν η οικονομική οντότητα έχει διατηρήσει τον έλεγχο, συνεχίζει να αναγνωρίζει το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο στον βαθμό που συνεχίζει η ανάμειξή της στο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο (βλέπε παράγραφο 3.2.16).

3.2.7. Η μεταβίβαση κινδύνων και οφελών (βλέπε παράγραφο 3.2.6) αξιολογείται μέσω της σύγκρισης της έκθεσης της οικονομικής οντότητας, πριν και μετά τη μεταβίβαση, με τη μεταβλητότητα των ποσών και του χρονοδιαγράμματος των καθαρών ταμειακών ροών του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου. Η οικονομική οντότητα έχει διατηρήσει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου εάν η έκθεσή της στη μεταβλητότητα της παρούσας αξίας των μελλοντικών καθαρών ταμειακών ροών από το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο δεν μεταβάλλεται ουσιαστικά ως αποτέλεσμα της μεταβίβασης (π.χ. επειδή η οικονομική οντότητα έχει πωλήσει ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο βάσει συμφωνίας επαναγοράς του σε καθορισμένη τιμή ή στην τιμή πώλησης συν την απόδοση του δανειστή). Η οικονομική 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 ταμειακών ροών που συνδέονται με το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο (π.χ. επειδή η πώληση ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου από την οικονομική οντότητα υπόκειται μόνο σε δικαίωμα προαίρεσης επαναγοράς στην *εύλογη αξία* κατά τον χρόνο επαναγοράς ή η οικονομική οντότητα έχει μεταβιβάσει ένα κατ' αναλογία μερίδιο των ταμειακών ροών ενός μεγαλύτερου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου βάσει συμφωνίας, όπως είναι η μερική συμμετοχή σε δανειοδότηση, που πληροί τις προϋποθέσεις της παραγράφου 3.2.5).

3.2.8. Συχνά, είναι σαφές αν η οικονομική οντότητα έχει μεταβιβάσει ή διατηρήσει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους ή τα οφέλη της κυριότητας και δεν χρειάζεται να γίνουν υπολογισμοί. Σε άλλες περιπτώσεις, χρειάζεται να υπολογιστεί και να συγκριθεί η έκθεση της οικονομικής οντότητας στη μεταβλητότητα της παρούσας αξίας των μελλοντικών καθαρών ταμειακών ροών πριν και μετά τη μεταβίβαση. Ο υπολογισμός και η σύγκριση γίνονται με τη χρήση κατάλληλου τρέχοντος επιτοκίου της αγοράς ως προεξοφλητικού επιτοκίου. Εξετάζεται κάθε εύλογα πιθανή μεταβλητότητα των καθαρών ταμειακών ροών και το μεγαλύτερο βάρος δίδεται σε εκείνα τα αποτελέσματα που είναι περισσότερο πιθανά.

▼M53

3.2.9. Το αν η οικονομική οντότητα έχει διατηρήσει τον έλεγχο [βλέπε παράγραφο 3.2.6 στοιχείο γ)] του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου εξαρτάται από τη δυνατότητα του εκδοχέα να πωλήσει το περιουσιακό στοιχείο. Εάν 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 επιβάλει επιπρόσθετους περιορισμούς στη μεταβίβαση, η οικονομική οντότητα δεν έχει διατηρήσει τον έλεγχο. Σε κάθε άλλη περίπτωση, η οικονομική οντότητα έχει διατηρήσει τον έλεγχο.

Μεταβιβάσεις που πληρούν τις προϋποθέσεις για παύση αναγνώρισης

3.2.10. Εάν η οικονομική οντότητα μεταβιβάσει χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο στο πλαίσιο μεταβίβασης που πληροί τις προϋποθέσεις για ολοκληρωτική παύση αναγνώρισης και διατηρεί το δικαίωμα διαχείρισης του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου έναντι αμοιβής, αναγνωρίζει είτε διαχειριστική απαίτηση είτε διαχειριστική υποχρέωση για το εν λόγω συμβόλαιο διαχείρισης Εάν η αμοιβή που θα ληφθεί δεν αναμένεται να αποζημιώσει επαρκώς την οικονομική οντότητα για τη διαχείριση, αναγνωρίζεται διαχειριστική υποχρέωση στην εύλογη αξία για τη δέσμευση αυτή. Εάν η αμοιβή που θα ληφθεί αναμένεται ότι θα υπερβαίνει την επαρκή αποζημίωση για τη διαχείριση, αναγνωρίζεται διαχειριστική απαίτηση για το δικαίωμα διαχείρισης, το ποσό της οποίας προσδιορίζεται βάσει του επιμερισμού της λογιστικής αξίας του μεγαλύτερου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, σύμφωνα με την παράγραφο 3.2.13.

3.2.11. Εάν, ως αποτέλεσμα της μεταβίβασης, ολόκληρο το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο παύσει να αναγνωρίζεται αλλά η μεταβίβαση καταλήγει στην απόκτηση νέου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή στην ανάληψη νέας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης από την οικονομική οντότητα ή σε διαχειριστική υποχρέωση, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει το νέο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο, τη χρηματοοικονομική υποχρέωση ή τη διαχειριστική υποχρέωση στην εύλογη αξία.

3.2.12. Κατά την παύση αναγνώρισης ολόκληρου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, η διαφορά μεταξύ:

α) της λογιστικής αξίας (υπολογιζόμενης κατά την ημερομηνία της παύσης αναγνώρισης) και

β) του ανταλλάγματος που ελήφθη (συμπεριλαμβανομένου κάθε νέου αποκτηθέντος περιουσιακού στοιχείου μείον κάθε νέας υποχρέωσης που αναλαμβάνεται)

αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.

3.2.13. Εάν το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο αποτελεί μέρος ενός μεγαλύτερου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου [π.χ. όταν η οικονομική οντότητα μεταβιβάζει ταμειακές ροές από τόκους που αποτελούν μέρος ενός χρεωστικού τίτλου βλέπε παράγραφο 3.2.2 στοιχείο α)] και το μεταβιβασθέν μέρος πληροί τις προϋποθέσεις για ολοκληρωτική παύση αναγνώρισης, η προηγούμενη λογιστική αξία του μεγαλύτερου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου κατανέμεται ανάμεσα στο μέρος που συνεχίζει να αναγνωρίζεται και το μέρος που έχει παύσει να αναγνωρίζεται, βάσει των σχετικών εύλογων αξιών των εν λόγω μερών κατά την ημερομηνία της μεταβίβασης. Για τον σκοπό αυτόν, μια διαχειριστική απαίτηση που διατηρείται αντιμετωπίζεται ως μέρος που συνεχίζει να αναγνωρίζεται. Η διαφορά μεταξύ:

α) της λογιστικής αξίας (υπολογιζόμενης κατά την ημερομηνία της παύσης αναγνώρισης) που κατανέμεται στο μέρος που έχει παύσει να αναγνωρίζεται και

β) του ανταλλάγματος που ελήφθη για το μέρος που έχει παύσει να αναγνωρίζεται (συμπεριλαμβανομένου κάθε νέου αποκτηθέντος περιουσιακού στοιχείου μείον κάθε νέας υποχρέωσης που αναλαμβάνεται)

αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.

▼M53

3.2.14. Όταν μια οικονομική οντότητα κατανέμει την προηγούμενη λογιστική αξία ενός μεγαλύτερου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ανάμεσα στο μέρος που συνεχίζει να αναγνωρίζεται και στο μέρος που έχει παύσει να αναγνωρίζεται, η εύλογη αξία εκείνου του μέρους που συνεχίζει να αναγνωρίζεται πρέπει να επιμετρηθεί. Όταν η οικονομική 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 εύλογης 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 περιουσιακού στοιχείου ως σύνολο και του ανταλλάγματος που ελήφθη από τον εκδοχέα για το μέρος που έπαυσε να αναγνωρίζεται.

Μεταβιβάσεις που δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για παύση αναγνώρισης

3.2.15. Εάν μια μεταβίβαση δεν καταλήγει σε παύση αναγνώρισης επειδή η οικονομική οντότητα έχει διατηρήσει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου, η οικονομική οντότητα συνεχίζει να αναγνωρίζει το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο στο σύνολό του και αναγνωρίζει χρηματοοικονομική υποχρέωση για το αντάλλαγμα που ελήφθη. Σε μεταγενέστερες περιόδους, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει κάθε έσοδο από το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο και κάθε έξοδο που ανέλαβε από τη χρηματοοικονομική υποχρέωση.

Συνεχιζόμενη ανάμειξη σε μεταβιβασθέντα περιουσιακά στοιχεία

3.2.16. Εάν ή οικονομική οντότητα ούτε μεταβιβάζει ούτε διατηρεί ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας ενός μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου και διατηρεί τον έλεγχο του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου, η οικονομική οντότητα συνεχίζει να αναγνωρίζει το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο κατά την έκταση της συνεχιζόμενης ανάμειξής της. Η έκταση της συνεχιζόμενης ανάμειξης στο μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο είναι η έκταση κατά την οποία εκτίθεται σε μεταβολές της αξίας του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου. Για παράδειγμα:

α) όταν η συνεχιζόμενη ανάμειξη την οικονομικής οντότητας λαμβάνει τη μορφή της εγγύησης του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου, η έκταση της συνεχιζόμενης ανάμειξης της οικονομικής οντότητας αντιπροσωπεύεται από τη χαμηλότερη αξία μεταξύ i) του ποσού του περιουσιακού στοιχείου και ii) του μέγιστου ποσού του ληφθέντος ανταλλάγματος που η οικονομική οντότητα θα μπορούσε να υποχρεωθεί να επιστρέψει («το ποσό της εγγύησης»)·

β) όταν η συνεχιζόμενη ανάμειξη της οικονομικής οντότητας λαμβάνει τη μορφή ενός πωληθέντος ή αγορασθέντος δικαιώματος προαίρεσης (ή και τα δύο) επί του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου, η έκταση της συνεχιζόμενης ανάμειξης της οικονομικής οντότητας είναι το ποσό του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου που η οικονομική οντότητα μπορεί να επαναγοράσει. Όμως, στην περίπτωση ενός πωληθέντος δικαιώματος πώλησης επί ενός περιουσιακού στοιχείου που επιμετράται στην εύλογη αξία, η έκταση της συνεχιζόμενης ανάμειξης της οικονομικής οντότητας περιορίζεται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ της εύλογης αξίας του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου και της τιμής άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης (βλέπε παράγραφο Β3.2.13)·

γ) όταν η συνεχιζόμενη ανάμειξη της οικονομικής οντότητας λαμβάνει τη μορφή ενός δικαιώματος προαίρεσης που διακανονίζεται τοις μετρητοίς ή παρεμφερούς όρου επί του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου, η έκταση της συνεχιζόμενης ανάμειξης της οικονομικής οντότητας επιμετράται με τον ίδιο τρόπο όπως τα δικαιώματα προαίρεσης που δεν διακανονίζονται τοις μετρητοίς, όπως παρατίθεται στο στοιχείο β) ανωτέρω.

▼M53

3.2.17. Όταν η οικονομική οντότητα συνεχίζει να αναγνωρίζει ένα περιουσιακό στοιχείο κατά την έκταση της συνεχιζόμενης ανάμειξής της, αναγνωρίζει παράλληλα και μια συνδεδεμένη υποχρέωση. Παρά τις υπόλοιπες απαιτήσεις επιμέτρησης του παρόντος Προτύπου, το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο και η συνδεδεμένη υποχρέωση επιμετρώνται σε βάση που αντανακλά τα δικαιώματα και τις δεσμεύσεις που έχει διατηρήσει η οικονομική οντότητα. Η συνδεδεμένη υποχρέωση επιμετράται κατά τρόπο ώστε η καθαρή λογιστική αξία του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου και η συνδεδεμένη υποχρέωση:

α) είναι το αποσβεσμένο κόστος των δικαιωμάτων και των δεσμεύσεων που διατηρήθηκαν από την οικονομική οντότητα, εάν το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο επιμετράται στο αποσβεσμένο κόστος, ή

β) ισούται με την εύλογη αξία των δικαιωμάτων και των δεσμεύσεων που διατηρήθηκαν από την οικονομική οντότητα, όταν επιμετρώνται σε ανεξάρτητη βάση, εάν το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο επιμετράται στην εύλογη αξία.

3.2.18. Η οικονομική οντότητα συνεχίζει να αναγνωρίζει κάθε έσοδο που ανακύπτει από το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο κατά την έκταση της συνεχιζόμενης ανάμειξής της και αναγνωρίζει παράλληλα κάθε έξοδο που πραγματοποιείται επί της συνδεδεμένης υποχρέωσης.

3.2.19. Για τον σκοπό της μεταγενέστερης επιμέτρησης, οι αναγνωρισμένες μεταβολές στην εύλογη αξία του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου και της συνδεδεμένης υποχρέωσης αντιμετωπίζονται λογιστικά σε συνεπή βάση το ένα προς το άλλο, σύμφωνα με την παράγραφο 5.7.1 και δεν συμψηφίζονται.

3.2.20. Εάν η συνεχιζόμενη ανάμειξη της οικονομικής οντότητας αφορά μόνον ένα μέρος ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου (π.χ. όταν η οικονομική οντότητα διατηρεί δικαίωμα προαίρεσης για την επαναγορά μέρους ενός μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου ή διατηρεί μια υπολειμματική συμμετοχή που δεν καταλήγει στη διατήρηση ουσιαστικά όλων των κινδύνων και των οφελών της κυριότητας και η οικονομική οντότητα διατηρεί τον έλεγχο), η οικονομική οντότητα κατανέμει την προηγούμενη λογιστική αξία του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου μεταξύ του μέρους που συνεχίζει να αναγνωρίζει βάσει της συνεχιζόμενης ανάμειξης και του μέρους που έχει παύσει να αναγνωρίζει, βάσει των σχετικών εύλογων αξιών αυτών των μερών κατά την ημερομηνία της μεταβίβασης. Για τον σκοπό αυτόν, εφαρμόζονται οι απαιτήσεις της παραγράφου 3.2.14. Η διαφορά μεταξύ:

α) της λογιστικής αξίας (υπολογιζόμενης κατά την ημερομηνία της παύσης αναγνώρισης) που κατανέμεται στο μέρος που έχει παύσει να αναγνωρίζεται και

β) του ανταλλάγματος που ελήφθη για το μέρος που έχει παύσει να αναγνωρίζεται,

αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.

3.2.21. Εάν το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο επιμετράται στο αποσβεσμένο κόστος, η ευχέρεια που παρέχει το παρόν Πρότυπο για προσδιορισμό μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης ως επιμετρούμενης στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων δεν εφαρμόζεται στη συνδεδεμένη υποχρέωση.

Όλες οι μεταβιβάσεις

3.2.22. Εάν ένα μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο συνεχίσει να αναγνωρίζεται, το περιουσιακό στοιχείο και η συνδεδεμένη υποχρέωση δεν συμψηφίζονται. Ομοίως, η οικονομική οντότητα δεν συμψηφίζει οποιοδήποτε έσοδο ανακύπτει από το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο με οποιοδήποτε έξοδο πραγματοποιείται επί της συνδεδεμένης υποχρέωσης (βλέπε παράγραφο 42 του ΔΛΠ 32).

▼M53

3.2.23. **Εάν ο εκχωρητής παρέχει στον εκδοχέα εξασφαλίσεις εκτός μετρητών (όπως είναι οι χρεωστικοί και συμμετοχικοί τίτλοι), η λογιστική αντιμετώπιση της εξασφάλισης από τον εκχωρητή και τον εκδοχέα εξαρτάται από το αν ο εκδοχέας έχει το δικαίωμα να πωλήσει ή να επανενεχυριάσει την εξασφάλιση και αν ο εκχωρητής έχει αθετήσει τις υποχρεώσεις του. Ο εκχωρητής και ο εκδοχέας αντιμετωπίζουν λογιστικά την εξασφάλιση ως ακολούθως:**

α) εάν 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 ανακατατάσσει το σχετικό περιουσιακό στοιχείο στην κατάσταση οικονομικής θέσης του (π.χ. ως δανειζόμενο περιουσιακό στοιχείο, ενεχυριασμένους συμμετοχικούς τίτλους ή επαναγορασμένες απαιτήσεις) διακεκριμένα από άλλα περιουσιακά στοιχεία·

β) εάν ο εκδοχέας πωλήσει εξασφάλιση που του έχει παραχωρηθεί, αναγνωρίζει το προϊόν της πώλησης και μια υποχρέωση επιμετρημένη στην εύλογη αξία για τη δέσμευσή του να επιστρέψει την εξασφάλιση·

γ) εάν ο εκχωρητής αθετήσει τους όρους της σύμβασης και δεν δικαιούται πλέον να εξαγοράσει την εξασφάλιση, παύει να αναγνωρίζει την εξασφάλιση και ο εκδοχέας την αναγνωρίζει ως περιουσιακό του στοιχείο που επιμετρήθηκε αρχικά στην εύλογη αξία ή, εάν έχει ήδη πωλήσει την εξασφάλιση, παύει να αναγνωρίζει τη δέσμευσή του να την επιστρέψει·

δ) εκτός από τα προδιαγραφόμενα στο στοιχείο γ), ο εκχωρητής συνεχίζει να απεικονίζει την εξασφάλιση ως περιουσιακό του στοιχείο και ο εκδοχέας δεν αναγνωρίζει την εξασφάλιση ως περιουσιακό στοιχείο.

3.3 ΠΑΥΣΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ

3.3.1. **Η οικονομική οντότητα διαγράφει χρηματοοικονομική υποχρέωση (ή μέρος χρηματοοικονομικής υποχρέωσης) από την κατάσταση οικονομικής θέσης της όταν, και μόνον όταν, εξοφλείται — δηλαδή όταν η δέσμευση που καθορίζεται στη σύμβαση εκπληρώνεται, ακυρώνεται ή εκπνέει.**

3.3.2. **Μια ανταλλαγή μεταξύ υπαρκτού οφειλέτη και δανειστή χρεωστικών τίτλων με ουσιαστικά διαφορετικούς όρους αντιμετωπίζεται λογιστικά ως εξόφληση της αρχικής χρηματοοικονομικής υποχρέωσης και αναγνώριση νέας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης. Ομοίως, ουσιώδης τροποποίηση των όρων υφιστάμενης χρηματοοικονομικής υποχρέωσης ή μέρους αυτής (είτε οφείλεται σε οικονομική δυσχέρεια του οφειλέτη είτε όχι) αντιμετωπίζεται λογιστικά ως εξόφληση της αρχικής χρηματοοικονομικής υποχρέωσης και αναγνώριση νέας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης.**

3.3.3. **Η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης (ή τμήματος χρηματοοικονομικής υποχρέωσης) που εξοφλείται ή μεταβιβάζεται σε άλλο μέρος και του ανταλλάγματος που καταβάλλεται, συμπεριλαμβανομένων τυχόν μεταβιβασθέντων περιουσιακών στοιχείων εκτός μετρητών ή τυχόν αναληφθεισών υποχρεώσεων, αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.**

3.3.4. Εάν η οικονομική οντότητα επαναγοράσει μέρος μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης, επιμερίζει την προηγούμενη λογιστική αξία της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης ανάμεσα στο μέρος που συνεχίζει να αναγνωρίζεται και το μέρος που έχει παύσει να αναγνωρίζεται βάσει των σχετικών εύλογων αξιών αυτών των μερών κατά την ημερομηνία της επαναγοράς. Η διαφορά μεταξύ α) της λογιστικής αξίας που επιμερίζεται στο μέρος που έχει παύσει να αναγνωρίζεται και β) του ανταλλάγματος που καταβάλλεται, συμπεριλαμβανομένων τυχόν μεταβιβασθέντων περιουσιακών στοιχείων εκτός μετρητών ή τυχόν αναληφθεισών υποχρεώσεων, για το μέρος που έχει παύσει να αναγνωρίζεται, αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.

▼M53

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 Κατάταξη

4.1 ΚΑΤΑΤΑΞΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

4.1.1. Εκτός από τις περιπτώσεις κατά τις οποίες εφαρμόζεται η παράγραφος 4.1.5, μια οικονομική οντότητα κατατάσσει χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ως μεταγενέστερα επιμετρούμενα στο αποσβεσμένο κόστος, στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων ή στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων βάσει:

α) του επιχειρηματικού μοντέλου της οικονομικής οντότητας για τη διαχείριση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, και

β) των χαρακτηριστικών συμβατικών ταμειακών ροών του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου.

4.1.2. Ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο επιμετράται στο αποσβεσμένο κόστος εάν πληρούνται αμφότερες οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο διατηρείται στο πλαίσιο ενός επιχειρηματικού μοντέλου, στόχος του οποίου είναι η διακράτηση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων με σκοπό την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών, και

β) βάσει των συμβατικών όρων που διέπουν το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο, δημιουργούνται σε συγκεκριμένες ημερομηνίες ταμειακές ροές που συνίστανται αποκλειστικά σε αποπληρωμή κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου.

Στις παραγράφους Β4.1.1–Β4.1.26 παρέχονται οδηγίες σχετικά με τον τρόπο εφαρμογής των ανωτέρω προϋποθέσεων.

4.1.2Α Ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο επιμετράται στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων εάν πληρούνται αμφότερες οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο διατηρείται στο πλαίσιο ενός επιχειρηματικού μοντέλου του οποίου ο στόχος επιτυγχάνεται τόσο με την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών όσο και με την πώληση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, και

β) βάσει των συμβατικών όρων που διέπουν το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο, δημιουργούνται σε συγκεκριμένες ημερομηνίες ταμειακές ροές που συνίστανται αποκλειστικά σε αποπληρωμή κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου.

Στις παραγράφους Β4.1.1–Β4.1.26 παρέχονται οδηγίες σχετικά με τον τρόπο εφαρμογής των ανωτέρω προϋποθέσεων.

4.1.3. Για τους σκοπούς της εφαρμογής των παραγράφων 4.1.2 στοιχείο β) και 4.1.2Α στοιχείο β):

α) ως κεφάλαιο νοείται η εύλογη αξία του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου κατά την αρχική αναγνώριση. Στην παράγραφο Β4.1.7Β παρέχονται συμπληρωματικές οδηγίες σχετικά με την έννοια του κεφαλαίου·

β) οι τόκοι συνίστανται στο αντάλλαγμα για τη διαχρονική αξία του χρήματος, για τον πιστωτικό κίνδυνο που συνδέεται με το ανεξόφλητο υπόλοιπο κεφάλαιο κατά τη διάρκεια συγκεκριμένης χρονικής περιόδου, για τους λοιπούς βασικούς κινδύνους και κόστη δανεισμού, καθώς και ένα περιθώριο κέρδους. Στις παραγράφους Β4.1.7Α και Β4.1.9Α–Β4.1.9Ε παρέχονται συμπληρωματικές οδηγίες σχετικά με την έννοια των τόκων, συμπεριλαμβανομένης της έννοιας της διαχρονικής αξίας του χρήματος.

▼M53

4.1.4. Ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο επιμετράται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, εκτός εάν επιμετράται στο αποσβεσμένο κόστος σύμφωνα με την παράγραφο 4.1.2 ή στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων σύμφωνα με την παράγραφο 4.1.2Α. Ωστόσο, κατά την αρχική αναγνώριση μια οικονομική οντότητα μπορεί να επιλέξει αμετάκλητα για συγκεκριμένες επενδύσεις σε *συμμετοχικούς τίτλους*, οι οποίοι διαφορετικά θα επιμετρούνταν στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, να παρουσιάζει στα λοιπά συνολικά έσοδα μεταγενέστερες μεταβολές στην εύλογη αξία (βλέπε παραγράφους 5.7.5–5.7.6).

Ευχέρεια προσδιορισμού χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων

4.1.5. Παρά τις παραγράφους 4.1.1–4.1.4, μια οικονομική οντότητα μπορεί, κατά την αρχική αναγνώριση, να προσδιορίσει αμετάκλητα ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ως επιμετρούμενο στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων εάν με τον τρόπο αυτό απαλείφει ή μειώνει αισθητά μια ανακολουθία στην επιμέτρηση ή την αναγνώριση (ορισμένες φορές αναφερόμενη ως «λογιστική αναντιστοιχία») που διαφορετικά θα απέρρεε από την επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων ή από την αναγνώριση των κερδών και ζημιών επί αυτών σε διαφορετικές βάσεις (βλέπε παραγράφους Β4.1.29–Β4.1.32).

4.2 ΚΑΤΑΤΑΞΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ

4.2.1. Μια οικονομική οντότητα κατατάσσει όλες τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις ως μεταγενέστερα επιμετρούμενες στο αποσβεσμένο κόστος, με εξαίρεση:

α) *τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων*. Οι εν λόγω υποχρεώσεις, συμπεριλαμβανομένων των *παραγώγων* που συνιστούν υποχρεώσεις, επιμετρώνται μεταγενέστερα στην εύλογη αξία·

β) τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που προκύπτουν όταν η μεταβίβαση ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου δεν πληροί τις προϋποθέσεις για παύση αναγνώρισης ή όταν εφαρμόζεται η προσέγγιση της συνεχιζόμενης ανάμειξης. Για την επιμέτρηση τέτοιων χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων εφαρμόζονται οι παράγραφοι 3.2.15 και 3.2.17·

γ) *τα συμβόλαια χρηματοοικονομικής εγγύησης*. Μετά την αρχική αναγνώριση, ο εκδότης ενός τέτοιου συμβολαίου [εκτός αν ισχύει η παράγραφος 4.2.1 στοιχείο α) ή β)] στη συνέχεια το επιμετρά στο υψηλότερο ποσό μεταξύ:

i) του ποσού της πρόβλεψης ζημίας που προσδιορίζεται σύμφωνα με την ενότητα 5.5 και

ii) του ποσού που αναγνωρίστηκε αρχικά (βλέπε παράγραφο 5.1.1) απομειωμένου, όπου απαιτείται, κατά το σωρευτικό ποσό των εσόδων που αναγνωρίζεται σύμφωνα με τις αρχές του ΔΠΧΑ 15·

δ) δεσμεύσεις παροχής δανείου με επιτόκια χαμηλότερα εκείνων της αγοράς. Ο εκδότης μιας τέτοιας δέσμευσης [εκτός αν ισχύει η παράγραφος 4.2.1 στοιχείο α)] στη συνέχεια την επιμετρά στο υψηλότερο ποσό μεταξύ:

i) του ποσού της πρόβλεψης ζημίας που προσδιορίζεται σύμφωνα με την ενότητα 5.5 και

ii) του ποσού που αναγνωρίστηκε αρχικά (βλέπε παράγραφο 5.1.1) απομειωμένου, όπου απαιτείται, κατά το σωρευτικό ποσό των εσόδων που αναγνωρίζεται σύμφωνα με τις αρχές του ΔΠΧΑ 15·

▼M53

ε) ενδεχόμενο αντάλλαγμα το οποίο αναγνωρίζεται από έναν αποκτώντα σε συνένωση επιχειρήσεων στην οποία εφαρμόζεται το ΔΠΧΑ 3. Ένα τέτοιο ενδεχόμενο αντάλλαγμα στη συνέχεια επιμετράται στην εύλογη αξία με αναγνώριση των μεταβολών στα αποτελέσματα.

Ευχέρεια προσδιορισμού χρηματοοικονομικής υποχρέωσης στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων

4.2.2. Μια οικονομική οντότητα μπορεί, κατά την αρχική αναγνώριση, να προσδιορίσει αμετάκλητα μια χρηματοοικονομική υποχρέωση ως επιμετρούμενη στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων όταν αυτό επιτρέπεται βάσει της παραγράφου 4.3.5 ή όταν με τον τρόπο αυτό παρέχεται πιο συναφής πληροφόρηση διότι είτε:

α) απαλείφει ή μειώνει αισθητά μια ανακολουθία στην επιμέτρηση ή την αναγνώριση (ορισμένες φορές αναφερόμενη ως «λογιστική αναντιστοιχία») που διαφορετικά θα απέρρεε από την επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων ή από την αναγνώριση των κερδών και ζημιών επί αυτών σε διαφορετικές βάσεις (βλέπε παραγράφους Β4.1.29–Β4.1.32)· ή

β) γίνεται διαχείριση μιας ομάδας χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων ή χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων και η απόδοσή της εκτιμάται βάσει της εύλογης αξίας, σύμφωνα με την τεκμηριωμένη στρατηγική διαχείρισης κινδύνων ή επενδύσεων, και η πληροφόρηση σχετικά με την ομάδα παρέχεται εσωτερικά επί αυτής της βάσης στα βασικά διοικητικά στελέχη της οικονομικής οντότητας (όπως ορίζεται στο ΔΛΠ 24 *Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών*), για παράδειγμα στο διοικητικό συμβούλιο και στον ανώτερο εκτελεστικό διευθυντή της οικονομικής οντότητας (βλέπε παραγράφους Β4.1.33–Β4.1.36).

4.3 ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΑ ΠΑΡΑΓΩΓΑ

4.3.1. Ενσωματωμένο παράγωγο είναι ένα επιμέρους στοιχείο ενός υβριδικού (σύνθετου) συμβολαίου που περιλαμβάνει και ένα μη παράγωγο κύριο συμβόλαιο — με αποτέλεσμα ορισμένες από τις ταμειακές ροές του σύνθετου μέσου να κυμαίνονται κατά τρόπο όμοιο με ένα αυτοτελές παράγωγο. Ως αποτέλεσμα του ενσωματωμένου παραγώγου, ένα μέρος ή το σύνολο των ταμειακών ροών που διαφορετικά θα απαιτούνταν βάσει του συμβολαίου, τροποποιούνται σύμφωνα με καθορισμένο επιτόκιο, τιμή χρηματοοικονομικού μέσου, τιμή εμπορευμάτων, συναλλαγματική ισοτιμία, δείκτη τιμών ή επιτοκίων, πιστωτική διαβάθμιση ή πιστωτικό δείκτη ή άλλη μεταβλητή, με την προϋπόθεση, στην περίπτωση μιας μη χρηματοοικονομικής μεταβλητής, ότι η μεταβλητή δεν αφορά συγκεκριμένο συμβαλλόμενο. Ένα παράγωγο το οποίο συνοδεύει ένα *χρηματοοικονομικό μέσο* αλλά βάσει σύμβασης μπορεί να μεταβιβαστεί ανεξάρτητα από το εν λόγω μέσο ή έχει διαφορετικό αντισυμβαλλόμενο, δεν αποτελεί ενσωματωμένο παράγωγο, αλλά διακεκριμένο χρηματοοικονομικό μέσο.

Υβριδικά συμβόλαια με κύρια συμβόλαια χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων

4.3.2. Εάν ένα υβριδικό συμβόλαιο περιλαμβάνει ένα κύριο συμβόλαιο που συνιστά περιουσιακό στοιχείο που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις απαιτήσεις των παραγράφων 4.1.1–4.1.5 σε ολόκληρο το υβριδικό συμβόλαιο.

Άλλα υβριδικά συμβόλαια

4.3.3. Εάν ένα υβριδικό συμβόλαιο περιλαμβάνει ένα κύριο συμβόλαιο που δεν συνιστά περιουσιακό στοιχείο που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου, το ενσωματωμένο παράγωγο διαχωρίζεται από το κύριο συμβόλαιο και αντιμετωπίζεται λογιστικά ως παράγωγο βάσει του παρόντος Προτύπου εάν, και μόνον εάν:

α) τα οικονομικά χαρακτηριστικά και οι κίνδυνοι του ενσωματωμένου παραγώγου δεν είναι στενά συνδεδεμένα με τα οικονομικά χαρακτηριστικά και τους κινδύνους του κύριου συμβολαίου (βλέπε παραγράφους Β4.3.5 και Β4.3.8)·

▼**M53**

β) ένα χωριστό χρηματοοικονομικό μέσο με τους ίδιους όρους όπως το ενσωματωμένο παράγωγο θα πληρούσε τον ορισμό ενός παραγώγου· και

γ) το υβριδικό συμβόλαιο δεν επιμετράται στην εύλογη αξία με αναγνώριση των μεταβολών της εύλογης αξίας στα αποτελέσματα (ήτοι ένα παράγωγο που ενσωματώνεται σε χρηματοοικονομική υποχρέωση στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων δεν διαχωρίζεται).

4.3.4. Εάν ένα ενσωματωμένο παράγωγο διαχωρίζεται, το κύριο συμβόλαιο αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με τα κατάλληλα πρότυπα. Το παρόν Πρότυπο δεν εξετάζει αν απαιτείται χωριστή παρουσίαση του ενσωματωμένου παραγώγου στην κατάσταση οικονομικής θέσης.

4.3.5. Παρά τις παραγράφους 4.3.3 και 4.3.4, εάν ένα συμβόλαιο περιλαμβάνει ένα ή περισσότερα ενσωματωμένα παράγωγα και το κύριο συμβόλαιο δεν είναι περιουσιακό στοιχείο που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου, μια οικονομική οντότητα δύναται να προσδιορίσει ολόκληρο το υβριδικό συμβόλαιο ως επιμετρούμενο στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, εκτός εάν:

α) το ενσωματωμένο παράγωγο ή παράγωγα δεν τροποποιούν σημαντικά τις ταμειακές ροές που σε διαφορετική περίπτωση θα απαιτούνταν από το συμβόλαιο· ή

β) είναι σαφές με μικρή ή καθόλου ανάλυση κατά την αρχική εξέταση ενός παρόμοιου υβριδικού μέσου ότι ο διαχωρισμός του ενσωματωμένου παραγώγου ή παραγώγων απαγορεύεται, όπως ένα δικαίωμα προπληρωμής ενσωματωμένο σε δάνειο που επιτρέπει στον κάτοχο να προπληρώσει το δάνειο περίπου στο αποσβεσμένο κόστος του.

4.3.6. Εάν βάσει του παρόντος Προτύπου η οικονομική οντότητα απαιτείται να διαχωρίσει ένα ενσωματωμένο παράγωγο από το κύριο συμβόλαιο, αλλά αδυνατεί να επιμετρήσει το ενσωματωμένο παράγωγο χωριστά είτε κατά την απόκτηση είτε στο τέλος μεταγενέστερης περιόδου χρηματοοικονομικής αναφοράς, προσδιορίζει ολόκληρο το υβριδικό συμβόλαιο ως επιμετρούμενο στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων.

4.3.7. Εάν η οικονομική οντότητα δεν δύναται να επιμετρήσει αξιόπιστα την εύλογη αξία ενός ενσωματωμένου παραγώγου βάσει των όρων και των προϋποθέσεών του, η εύλογη αξία του ενσωματωμένου παραγώγου είναι η διαφορά μεταξύ της εύλογης αξίας του υβριδικού συμβολαίου και της εύλογης αξίας του κύριου συμβολαίου. Εάν η οικονομική οντότητα δεν δύναται να επιμετρήσει την εύλογη αξία του ενσωματωμένου παραγώγου με τη μέθοδο αυτή, εφαρμόζεται η παράγραφος 4.3.6 και το υβριδικό συμβόλαιο προσδιορίζεται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων.

4.4 ΑΝΑΚΑΤΑΤΑΞΗ

4.4.1. Όταν, και μόνον όταν, μια οικονομική οντότητα τροποποιεί το επιχειρηματικό μοντέλο που εφαρμόζει για τη διαχείριση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, ανακατατάσσει όλα τα εμπλεκόμενα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία σύμφωνα με τις παραγράφους 4.1.1–4.1.4. Βλέπε παραγράφους 5.6.1–5.6.7, Β4.4.1–Β4.4.3 και Β5.6.1–Β5.6.2 για περαιτέρω οδηγίες σχετικά με την ανακατάταξη των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων.

4.4.2. Μια οικονομική οντότητα δεν ανακατατάσσει οποιαδήποτε χρηματοοικονομική υποχρέωση.

4.4.3. Οι ακόλουθες μεταβολές συνθηκών δεν αποτελούν ανακατατάξεις για τους σκοπούς των παραγράφων 4.4.1–4.4.2:

α) στοιχείο το οποίο προηγουμένως αποτελούσε προσδιορισμένο και αποτελεσματικό μέσο αντιστάθμισης σε αντιστάθμιση ταμειακών ροών ή αντιστάθμιση καθαρής επένδυσης και δεν πληροί πλέον αυτές τις προϋποθέσεις·

▼M53

β) στοιχείο το οποίο καθίσταται προσδιορισμένο και αποτελεσματικό μέσο αντιστάθμισης σε αντιστάθμιση ταμειακών ροών ή αντιστάθμιση καθαρής επένδυσης· και

γ) μεταβολές στην επιμέτρηση σύμφωνα με την ενότητα 6.7.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 Επιμέτρηση

5.1 ΑΡΧΙΚΗ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ

5.1.1. Με εξαίρεση τις εμπορικές απαιτήσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της παραγράφου 5.1.3, κατά την αρχική αναγνώριση, μια οικονομική οντότητα επιμετρά ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή μια χρηματοοικονομική υποχρέωση στην εύλογη αξία συν ή μείον –στην περίπτωση χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή χρηματοοικονομικής υποχρέωσης που δεν επιμετράται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων– το κόστος συναλλαγών που αποδίδεται άμεσα στην απόκτηση ή την έκδοση του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης.

5.1.1Α Ωστόσο, εάν η εύλογη αξία του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης κατά την αρχική αναγνώριση διαφέρει από την τιμή συναλλαγής, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την παράγραφο Β5.1.2Α.

5.1.2. Όταν η οικονομική οντότητα κάνει χρήση της λογιστικής της ημερομηνίας διακανονισμού για περιουσιακό στοιχείο που στη συνέχεια επιμετράται στο αποσβεσμένο κόστος, το περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται αρχικά στην εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία της εμπορικής συναλλαγής (βλέπε παραγράφους Β3.1.3–Β3.1.6).

5.1.3. Παρά τις απαιτήσεις της παραγράφου 5.1.1, κατά την αρχική αναγνώριση, μια οικονομική οντότητα επιμετρά τις εμπορικές απαιτήσεις που δεν περιλαμβάνουν ένα σημαντικό σκέλος χρηματοδότησης (που καθορίζεται σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 15) στην τιμή συναλλαγής (όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 15).

5.2 ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΗ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

5.2.1. Μετά την αρχική αναγνώριση, μια οικονομική οντότητα επιμετρά ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο σύμφωνα με τις παραγράφους 4.1.1–4.1.5:

α) στο αποσβεσμένο κόστος·

β) στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων· ή

γ) στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων.

5.2.2. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις απαιτήσεις απομείωσης που προβλέπονται στην ενότητα 5.5 στα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στο αποσβεσμένο κόστος σύμφωνα με την παράγραφο 4.1.2 και στα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων σύμφωνα με την παράγραφο 4.1.2Α.

5.2.3. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις απαιτήσεις λογιστικής αντιστάθμισης που προβλέπονται στις παραγράφους 6.5.8–6.5.14 (και, κατά περίπτωση, στις παραγράφους 89–94 του ΔΛΠ 39 σχετικά με τη λογιστική αντιστάθμισης εύλογης αξίας για αντιστάθμιση του κινδύνου επιτοκίου ενός χαρτοφυλακίου) στα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που προσδιορίζονται ως αντισταθμισμένα στοιχεία ([1])**.**

([1]) Σύμφωνα με την παράγραφο 7.2.21, μια οικονομική οντότητα δύναται να επιλέξει στη λογιστική της πολιτική να εξακολουθήσει να εφαρμόζει τις απαιτήσεις λογιστικής αντιστάθμισης που προβλέπονται στο ΔΛΠ 39 αντί των απαιτήσεων που προβλέπονται στο κεφάλαιο 6 του παρόντος Προτύπου. Εάν μια οικονομική οντότητα προβεί σε αυτή την επιλογή, οι παραπομπές του παρόντος Προτύπου στις συγκεκριμένες απαιτήσεις λογιστικής αντιστάθμισης του κεφαλαίου 6 δεν έχουν εφαρμογή. Αντί αυτών, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις σχετικές απαιτήσεις λογιστικής αντιστάθμισης του ΔΛΠ 39.

▼**M53**

5.3 ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΗ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ

5.3.1. Μετά την αρχική αναγνώριση, μια οικονομική οντότητα επιμετρά μια χρηματοοικονομική υποχρέωση σύμφωνα με τις παραγράφους 4.2.1–4.2.2.

5.3.2. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις απαιτήσεις λογιστικής αντιστάθμισης που προβλέπονται στις παραγράφους 6.5.8–6.5.14 (και, κατά περίπτωση, στις παραγράφους 89–94 του ΔΛΠ 39 σχετικά με τη λογιστική αντιστάθμισης εύλογης αξίας για αντιστάθμιση του κινδύνου επιτοκίου ενός χαρτοφυλακίου) στις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που προσδιορίζονται ως αντισταθμισμένα στοιχεία.

5.4 ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΑΠΟΣΒΕΣΜΕΝΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία

Μέθοδος του πραγματικού επιτοκίου

5.4.1. Τα έσοδα από τόκους υπολογίζονται με τη *μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου* (βλέπε προσάρτημα Α και παραγράφους Β5.4.1–Β5.4.7). Ο υπολογισμός γίνεται εφαρμόζοντας το *πραγματικό επιτόκιο* στην *προ αποσβέσεων λογιστική αξία ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου*, με τις κάτωθι εξαιρέσεις:

α) *αγορασμένα ή δημιουργημένα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία απομειωμένης πιστωτικής αξίας*. Για αυτά τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το *πραγματικό επιτόκιο προσαρμοσμένο στον πιστωτικό κίνδυνο* στο *αποσβεσμένο κόστος του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου* από την αρχική αναγνώριση·

β) χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία τα οποία δεν είναι αγορασμένα ή δημιουργημένα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία απομειωμένης πιστωτικής αξίας, αλλά έχουν καταστεί στη συνέχεια *χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία απομειωμένης πιστωτικής αξίας*. Για αυτά τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το πραγματικό επιτόκιο στο αποσβεσμένο κόστος του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου σε μεταγενέστερες περιόδους αναφοράς.

5.4.2. Μια οικονομική οντότητα η οποία, σε μια περίοδο αναφοράς, υπολογίζει έσοδα από τόκους εφαρμόζοντας τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου στο αποσβεσμένο κόστος ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου σύμφωνα με την παράγραφο 5.4.1 στοιχείο β), υπολογίζει, σε μεταγενέστερες περιόδους αναφοράς, τα έσοδα από τόκους εφαρμόζοντας το πραγματικό επιτόκιο στην προ αποσβέσεων λογιστική αξία εάν ο πιστωτικός κίνδυνος που ενέχεται στο χρηματοοικονομικό μέσο βελτιωθεί ώστε το χρηματοοικονομικό μέσο να μην θεωρείται πλέον απομειωμένης πιστωτικής αξίας και η βελτίωση μπορεί να συσχετιστεί αντικειμενικά με κάποιο γεγονός που προέκυψε μετά την εφαρμογή των απαιτήσεων της παραγράφου 5.4.1 στοιχείο β) (όπως μια βελτίωση στην πιστοληπτική διαβάθμιση του δανειολήπτη).

Τροποποίηση συμβατικών ταμειακών ροών

5.4.3. Όταν οι συμβατικές ταμειακές ροές ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου αποτελούν αντικείμενο επαναδιαπραγμάτευσης ή τροποποιούνται με άλλο τρόπο και η επαναδιαπραγμάτευση ή η τροποποίηση δεν έχει ως αποτέλεσμα την παύση αναγνώρισης του εν λόγω χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο, μια οικονομική οντότητα υπολογίζει εκ νέου την προ αποσβέσεων λογιστική αξία του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου και αναγνωρίζει στα αποτελέσματα *κέρδος ή ζημία τροποποίησης*. Η προ αποσβέσεων λογιστική αξία του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου υπολογίζεται εκ νέου ως η παρούσα αξία των συμβατικών ταμειακών ροών κατόπιν της επαναδιαπραγμάτευσης ή της τροποποίησης οι οποίες έχουν προεξοφληθεί με το αρχικό πραγματικό επιτόκιο του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου (ή με το πραγματικό επιτόκιο προσαρμοσμένο στον πιστωτικό κίνδυνο, όταν πρόκειται για χρηματοοικονομικά περιουσιακά

▼M53

στοιχεία απομειωμένης πιστωτικής αξίας που έχουν αγορασθεί ή δημιουργηθεί) ή, όπου αρμόζει, με το αναθεωρημένο πραγματικό επιτόκιο που υπολογίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 6.5.10. Κάθε κόστος ή αμοιβή που πραγματοποιείται αποτελεί αναπροσαρμογή της λογιστικής αξίας του τροποποιημένου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου και αποσβένεται κατά την εναπομένουσα διάρκεια ζωής αυτού.

Διαγραφή

5.4.4. Μια οικονομική οντότητα απομειώνει άμεσα την προ αποσβέσεων λογιστική αξία ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου όταν η οικονομική οντότητα δεν έχει πια εύλογες προσδοκίες για ανάκτηση ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου εξ ολοκλήρου ή μερικώς. Μια διαγραφή συνιστά γεγονός παύσης αναγνώρισης [βλέπε παράγραφο B3.2.16 στοιχείο ιη)].

5.5 ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΑΞΙΑΣ

Αναγνώριση αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών

Γενική προσέγγιση

5.5.1. Μια οικονομική οντότητα αναγνωρίζει *πρόβλεψη ζημίας* έναντι *αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών* σε χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο που επιμετράται σύμφωνα με τις παραγράφους 4.1.2 ή 4.1.2A, απαίτηση από μισθώματα, συμβατικό περιουσιακό στοιχείο ή δανειακή δέσμευση και συμβόλαιο χρηματοοικονομικής εγγύησης, στοιχεία για τα οποία ισχύουν οι απαιτήσεις απομείωσης σύμφωνα με τις παραγράφους 2.1 στοιχείο ζ), 4.2.1 στοιχείο γ) ή 4.2.1 στοιχείο δ).

5.5.2. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις απαιτήσεις απομείωσης για την αναγνώριση και επιμέτρηση μιας πρόβλεψης ζημίας για χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων σύμφωνα με την παράγραφο 4.1.2A. Ωστόσο, η πρόβλεψη ζημίας αναγνωρίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα και δεν απομειώνει τη λογιστική αξία του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου στην κατάσταση οικονομικής θέσης.

5.5.3. Με την επιφύλαξη των παραγράφων 5.5.13–5.5.16, σε κάθε ημερομηνία αναφοράς, μια οικονομική οντότητα επιμετρά την πρόβλεψη ζημίας για ένα χρηματοοικονομικό μέσο σε ποσό ίσο με τις *αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες καθ' όλη τη διάρκεια ζωής* εάν ο πιστωτικός κίνδυνος του χρηματοοικονομικού μέσου έχει αυξηθεί σημαντικά από την αρχική αναγνώριση.

5.5.4. Στόχος των απαιτήσεων απομείωσης είναι να αναγνωριστούν οι αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες καθ' όλη τη διάρκεια ζωής για όλα τα χρηματοοικονομικά μέσα για τα οποία έχουν υπάρξει σημαντικές αυξήσεις στον πιστωτικό κίνδυνο από την αρχική αναγνώριση — είτε η αξιολόγηση γίνεται σε ατομική είτε σε συλλογική βάση — λαμβάνοντας υπόψη όλες τις λογικές και βάσιμες πληροφορίες, συμπεριλαμβανομένων των πληροφοριών που αφορούν το μέλλον.

5.5.5. Με την επιφύλαξη των παραγράφων 5.5.13–5.5.16, εάν, κατά την ημερομηνία αναφοράς, ο πιστωτικός κίνδυνος ενός χρηματοοικονομικού μέσου δεν έχει αυξηθεί σημαντικά από την αρχική αναγνώριση, μια οικονομική οντότητα επιμετρά την πρόβλεψη ζημίας για το εν λόγω χρηματοοικονομικό μέσο σε ποσό ίσο με τις *αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες δωδεκαμήνου*.

5.5.6. Για δανειακές δεσμεύσεις και συμβόλαια χρηματοοικονομικής εγγύησης, η ημερομηνία κατά την οποία η οικονομική οντότητα καθίσταται μέρος της ανέκκλητης δέσμευσης θεωρείται ότι είναι η ημερομηνία της αρχικής αναγνώρισης για τους σκοπούς της εφαρμογής των απαιτήσεων απομείωσης.

5.5.7. Εάν μια οικονομική οντότητα έχει επιμετρήσει την πρόβλεψη ζημίας για ένα χρηματοοικονομικό μέσο σε ποσό ίσο με τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες καθ' όλη τη διάρκεια ζωής στην προηγούμενη περίοδο αναφοράς, αλλά αποφασίζει κατά την τρέχουσα ημερομηνία αναφοράς ότι δεν πληρούνται πλέον οι προϋποθέσεις της παραγράφου 5.5.3, η οικονομική οντότητα επιμετρά την πρόβλεψη ζημίας σε ποσό ίσο με τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες δωδεκαμήνου κατά την τρέχουσα ημερομηνία αναφοράς.

▼**M53**

5.5.8. Μια οικονομική οντότητα αναγνωρίζει στα αποτελέσματα, ως κέρδος ή ζημία απομείωσης, το ποσό των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών (ή της αναστροφής) που απαιτείται για την αναπροσαρμογή της πρόβλεψης ζημίας κατά την ημερομηνία αναφοράς στο ποσό που απαιτείται να αναγνωριστεί σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο.

Καθορισμός σημαντικών αυξήσεων του πιστωτικού κινδύνου

5.5.9. Σε κάθε ημερομηνία αναφοράς, μια οικονομική οντότητα αξιολογεί κατά πόσον ο πιστωτικός κίνδυνος ενός χρηματοοικονομικού μέσου έχει αυξηθεί σημαντικά από την αρχική αναγνώριση. Κατά την αξιολόγηση, η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί τη μεταβολή του κινδύνου αθέτησης που παρατηρείται καθ' όλη την αναμενόμενη διάρκεια ζωής του χρηματοοικονομικού μέσου αντί της μεταβολής στο ποσό των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών. Για να προβεί στην αξιολόγηση αυτή, η οικονομική οντότητα συγκρίνει τον κίνδυνο αθέτησης για το χρηματοοικονομικό μέσο κατά την ημερομηνία αναφοράς με τον κίνδυνο αθέτησης για το χρηματοοικονομικό μέσο κατά την ημερομηνία της αρχικής αναγνώρισης και λαμβάνει υπόψη λογικές και βάσιμες πληροφορίες, οι οποίες είναι διαθέσιμες χωρίς αδικαιολόγητο κόστος ή προσπάθεια και οι οποίες είναι ενδεικτικές σημαντικών αυξήσεων του πιστωτικού κινδύνου από την αρχική αναγνώριση.

5.5.10. Μια οικονομική οντότητα μπορεί να διαπιστώσει ότι ο πιστωτικός κίνδυνος ενός χρηματοοικονομικού μέσου δεν έχει αυξηθεί σημαντικά από την αρχική αναγνώριση εάν το χρηματοοικονομικό μέσο αποφασιστεί ότι εμπεριέχει χαμηλό πιστωτικό κίνδυνο κατά την ημερομηνία αναφοράς (βλέπε παραγράφους Β5.5.22-Β5.5.24).

5.5.11. Εάν υπάρχουν λογικές και βάσιμες πληροφορίες που αφορούν το μέλλον, οι οποίες είναι διαθέσιμες χωρίς αδικαιολόγητο κόστος ή προσπάθεια, μια οικονομική οντότητα δεν μπορεί να βασίζεται αποκλειστικά σε πληροφορίες του παρελθόντος για να αποφασίσει κατά πόσον έχει αυξηθεί σημαντικά ο πιστωτικός κίνδυνος από την αρχική αναγνώριση. Ωστόσο, όταν δεν υπάρχουν διαθέσιμες πληροφορίες οι οποίες να αφορούν περισσότερο το μέλλον από το παρελθόν (είτε σε μεμονωμένη είτε σε συλλογική βάση) χωρίς αδικαιολόγητο κόστος ή προσπάθεια, μια οικονομική οντότητα μπορεί να χρησιμοποιήσει πληροφορίες του παρελθόντος για να αποφασίσει αν έχουν σημειωθεί σημαντικές αυξήσεις στον πιστωτικό κίνδυνο μετά την αρχική αναγνώριση. Ανεξαρτήτως του τρόπου με τον οποίο μια οικονομική οντότητα αξιολογεί τις σημαντικές αυξήσεις του πιστωτικού κινδύνου, υπάρχει το μαχητό τεκμήριο ότι ο πιστωτικός κίνδυνος ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου έχει αυξηθεί σημαντικά μετά την αρχική αναγνώριση όταν οι συμβατικές πληρωμές εμφανίζουν καθυστέρηση άνω των 30 ημερών. Μια οικονομική οντότητα μπορεί να ανατρέψει αυτό το τεκμήριο εάν έχει λογικές και βάσιμες πληροφορίες οι οποίες είναι διαθέσιμες χωρίς αδικαιολόγητο κόστος ή προσπάθεια, οι οποίες καταδεικνύουν ότι ο πιστωτικός κίνδυνος δεν έχει αυξηθεί σημαντικά από την αρχική αναγνώριση παρά το γεγονός ότι οι συμβατικές πληρωμές εμφανίζουν καθυστέρηση άνω των 30 ημερών. Όταν μια οικονομική οντότητα αποφασίζει ότι έχουν σημειωθεί σημαντικές αυξήσεις στον πιστωτικό κίνδυνο προτού οι συμβατικές πληρωμές εμφανίσουν καθυστέρηση άνω των 30 ημερών, το μαχητό τεκμήριο δεν ισχύει.

Τροποποιημένα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία

5.5.12. Εάν έχει γίνει επαναδιαπραγμάτευση ή τροποποίηση των συμβατικών ταμειακών ροών ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου χωρίς να έχει γίνει παύση αναγνώρισης του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, μια οικονομική οντότητα αξιολογεί κατά πόσον έχει σημειωθεί σημαντική αύξηση του πιστωτικού κινδύνου του χρηματοοικονομικού μέσου σύμφωνα με την παράγραφο 5.5.3 συγκρίνοντας:

α) τον κίνδυνο αθέτησης κατά την ημερομηνία αναφοράς (με βάση τους τροποποιημένους συμβατικούς όρους)· και

β) τον κίνδυνο αθέτησης κατά την αρχική αναγνώριση (με βάση τους αρχικούς, μη τροποποιημένους συμβατικούς όρους).

▼M53

Αγορασμένα ή δημιουργημένα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία απομειωμένης πιστωτικής αξίας

5.5.13. Παρά τα όσα αναφέρονται στις παραγράφους 5.5.3 και 5.5.5, κατά την ημερομηνία αναφοράς, μια οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τις σωρευμένες μεταβολές των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών καθ' όλη τη διάρκεια ζωής από την αρχική αναγνώριση ως πρόβλεψη ζημίας για τα αγορασμένα ή δημιουργημένα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία απομειωμένης πιστωτικής αξίας.

5.5.14. Σε κάθε ημερομηνία αναφοράς, μια οικονομική οντότητα αναγνωρίζει στα αποτελέσματα το ποσό της μεταβολής των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών καθ' όλη τη διάρκεια ζωής ως κέρδος ή ζημία απομείωσης. Μια οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τις ευνοϊκές μεταβολές στις αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες καθ' όλη τη διάρκεια ζωής ως κέρδος απομείωσης, ακόμη και αν οι αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες καθ' όλη τη διάρκεια ζωής είναι μικρότερες από το ποσό των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών που είχαν συμπεριληφθεί στις εκτιμώμενες ταμειακές ροές κατά την αρχική αναγνώριση.

Απλοποιημένη προσέγγιση για εμπορικές απαιτήσεις, συμβατικά περιουσιακά στοιχεία και απαιτήσεις από μισθώματα

▼M54

5.5.15. Παρά τα όσα αναφέρονται στις παραγράφους 5.5.3 και 5.5.5, μια οικονομική οντότητα επιμετρά πάντοτε την πρόβλεψη ζημίας σε ποσό ίσο με τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες καθ' όλη τη διάρκεια ζωής για:

▼M53

α) εμπορικές απαιτήσεις ή συμβατικά περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν από συναλλαγές οι οποίες εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 15, και:

i) δεν περιέχουν σημαντικό σκέλος χρηματοδότησης (ή όταν η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την πρακτική λύση για συμβάσεις ετήσιας ή μικρότερης διάρκειας) σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 15· ή

ii) περιέχουν σημαντικό σκέλος χρηματοδότησης σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 15, εάν η οικονομική οντότητα επιλέξει ως λογιστική πολιτική της την επιμέτρηση της πρόβλεψης ζημίας σε ποσό ίσο με τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες καθ' όλη τη διάρκεια ζωής. Η εν λόγω λογιστική πολιτική εφαρμόζεται σε όλες αυτές τις εμπορικές απαιτήσεις ή τα συμβατικά περιουσιακά στοιχεία αλλά μπορεί να εφαρμοστεί χωριστά σε εμπορικές απαιτήσεις και συμβατικά περιουσιακά στοιχεία·

▼M54

β) απαιτήσεις από μισθώματα που προκύπτουν από συναλλαγές που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 16, εάν η οικονομική οντότητα επιλέξει ως λογιστική πολιτική την επιμέτρηση της πρόβλεψης ζημίας σε ποσό ίσο με τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες καθ' όλη τη διάρκεια ζωής. Η εν λόγω λογιστική πολιτική εφαρμόζεται σε όλες τις απαιτήσεις από μισθώματα αλλά μπορεί να εφαρμοστεί χωριστά σε χρηματοοικονομικές και λειτουργικές απαιτήσεις από μισθώματα.

▼M53

5.5.16. Μια οικονομική οντότητα μπορεί να κάνει ανεξάρτητες επιλογές λογιστικής πολιτικής για τις εμπορικές απαιτήσεις, τις απαιτήσεις από μισθώματα και τα συμβατικά περιουσιακά στοιχεία.

Επιμέτρηση των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών

5.5.17. Μια οικονομική οντότητα επιμετρά τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες ενός χρηματοοικονομικού μέσου με τρόπο που αντανακλά:

α) ένα αμερόληπτα καθορισμένο και σταθμισμένο βάσει πιθανοτήτων ποσό το οποίο καθορίζεται μέσω της αξιολόγησης μιας σειράς πιθανών εκβάσεων·

β) τη διαχρονική αξία του χρήματος· και

▼M53

γ) λογικές και βάσιμες πληροφορίες οι οποίες είναι διαθέσιμες κατά την ημερομηνία αναφοράς χωρίς αδικαιολόγητο κόστος ή προσπάθεια και αφορούν παρελθόντα γεγονότα, τρέχουσες συνθήκες και προβλέψεις των μελλοντικών οικονομικών συνθηκών.

5.5.18. Κατά την επιμέτρηση των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών, μια οικονομική οντότητα δεν είναι απαραίτητο να προσδιορίζει κάθε πιθανό σενάριο. Ωστόσο, λαμβάνει υπόψη τον κίνδυνο ή την πιθανότητα να προκύψει πιστωτική ζημία αποτυπώνοντας την πιθανότητα να προκύψει πιστωτική ζημία και την πιθανότητα να μην προκύψει πιστωτική ζημία, ακόμη και αν η πιθανότητα να προκύψει πιστωτική ζημία είναι πολύ χαμηλή.

5.5.19. Η μέγιστη περίοδος που λαμβάνεται υπόψη κατά την επιμέτρηση των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών είναι η μέγιστη συμβατική περίοδος (συμπεριλαμβανομένων των δικαιωμάτων επέκτασης) για την οποία η οικονομική οντότητα είναι εκτεθειμένη σε πιστωτικό κίνδυνο και όχι μεγαλύτερη περίοδος, ακόμη και αν μια μεγαλύτερη περίοδος συμβαδίζει με την επιχειρηματική πρακτική.

5.5.20. Ωστόσο, ορισμένα χρηματοοικονομικά μέσα περιλαμβάνουν ένα δανειακό σκέλος και ένα σκέλος μη εκταμιευμένης δέσμευσης και η συμβατική δυνατότητα της οικονομικής οντότητας να απαιτήσει εξόφληση και να ακυρώσει τη μη εκταμιευμένη δέσμευση δεν περιορίζει την έκθεση της οικονομικής οντότητας σε πιστωτικές ζημίες σύμφωνα με τη συμβατική περίοδο ειδοποίησης. Για τα εν λόγω χρηματοοικονομικά μέσα, και μόνο για αυτά, η οικονομική οντότητα επιμετρά τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες για την περίοδο κατά την οποία η οικονομική οντότητα είναι εκτεθειμένη σε πιστωτικό κίνδυνο και οι αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες δεν μετριάζονται με μέτρα διαχείρισης πιστωτικού κινδύνου, ακόμη και αν η εν λόγω περίοδος εκτείνεται πέρα από τη μέγιστη συμβατική περίοδο.

5.6 ΑΝΑΚΑΤΑΤΑΞΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

5.6.1. Εάν μια οικονομική οντότητα προβεί σε ανακατάταξη χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων σύμφωνα με την παράγραφο 4.4.1, εφαρμόζει την ανακατάταξη μελλοντικά από την *ημερομηνία ανακατάταξης*. Η οικονομική οντότητα δεν επαναλαμβάνει τυχόν προγενέστερα αναγνωρισμένα κέρδη, ζημίες (συμπεριλαμβανομένων κερδών ή ζημιών απομείωσης) ή τόκους. Οι παράγραφοι 5.6.2–5.6.7 θέτουν τις προϋποθέσεις για τις ανακατατάξεις.

5.6.2. Εάν μια οικονομική οντότητα προβεί σε ανακατάταξη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου από την κατηγορία επιμέτρησης αποσβεσμένου κόστους στην κατηγορία επιμέτρησης εύλογης αξίας μέσω των αποτελεσμάτων, η εύλογη αξία επιμετράται κατά την ημερομηνία ανακατάταξης. Οποιοδήποτε κέρδος ή ζημία που προκύπτει από διαφορά ανάμεσα στο προηγούμενο αποσβεσμένο κόστος του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου και την εύλογη αξία αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.

5.6.3. Εάν μια οικονομική οντότητα προβεί σε ανακατάταξη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου από την κατηγορία επιμέτρησης εύλογης αξίας μέσω των αποτελεσμάτων στην κατηγορία επιμέτρησης αποσβεσμένου κόστους, η εύλογη αξία κατά την ημερομηνία ανακατάταξης καθίσταται η νέα προ αποσβέσεων λογιστική αξία. (Βλέπε παράγραφο Β5.6.2 για οδηγίες σχετικά με τον καθορισμό πραγματικού επιτοκίου και πρόβλεψης ζημίας κατά την ημερομηνία ανακατάταξης.)

5.6.4. Εάν μια οικονομική οντότητα προβεί σε ανακατάταξη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου από την κατηγορία επιμέτρησης αποσβεσμένου κόστους στην κατηγορία επιμέτρησης εύλογης αξίας μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων, η εύλογη αξία του επιμετράται κατά την ημερομηνία ανακατάταξης. Οποιοδήποτε κέρδος ή ζημία που προκύπτει από διαφορά ανάμεσα στο προηγούμενο αποσβεσμένο κόστος του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου και την εύλογη αξία αναγνωρίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα. Το πραγματικό επιτόκιο και η επιμέτρηση των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών δεν αναπροσαρμόζονται ως αποτέλεσμα της ανακατάταξης. (Βλέπε παράγραφο Β5.6.1.)

▼M53

5.6.5. Εάν μια οικονομική οντότητα προβεί σε ανακατάταξη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου από την κατηγορία επιμέτρησης εύλογης αξίας μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων στην κατηγορία επιμέτρησης αποσβεσμένου κόστους, το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ανακατατάσσεται στην εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία ανακατάταξης. Ωστόσο, το σωρευτικό κέρδος ή ζημία που προηγουμένως αναγνωρίζονταν στα λοιπά συνολικά έσοδα αφαιρούνται από την καθαρή θέση και αναπροσαρμόζονται έναντι της εύλογης αξίας του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου κατά την ημερομηνία της ανακατάταξης. Ως αποτέλεσμα, το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο επιμετράται κατά την ημερομηνία ανακατάταξης σαν η επιμέτρησή του να γινόταν πάντοτε στο αποσβεσμένο κόστος. Αυτή η αναπροσαρμογή επηρεάζει τα λοιπά συνολικά έσοδα αλλά όχι τα αποτελέσματα και, επομένως, δεν συνιστά αναπροσαρμογή από ανακατάταξη (βλέπε ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων*). Το πραγματικό επιτόκιο και η επιμέτρηση των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών δεν αναπροσαρμόζονται ως αποτέλεσμα της ανακατάταξης. (Βλέπε παράγραφο Β5.6.1.)

5.6.6. Εάν μια οικονομική οντότητα προβεί σε ανακατάταξη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου από την κατηγορία επιμέτρησης εύλογης αξίας μέσω των αποτελεσμάτων στην κατηγορία επιμέτρησης εύλογης αξίας μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων, το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο συνεχίζει να επιμετράται στην εύλογη αξία. (Βλέπε παράγραφο Β5.6.2 για οδηγίες σχετικά με τον καθορισμό πραγματικού επιτοκίου και πρόβλεψης ζημίας κατά την ημερομηνία ανακατάταξης.)

5.6.7. Εάν μια οικονομική οντότητα προβεί σε ανακατάταξη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου από την κατηγορία επιμέτρησης εύλογης αξίας μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων στην κατηγορία επιμέτρησης εύλογης αξίας μέσω των αποτελεσμάτων, το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο συνεχίζει να επιμετράται στην εύλογη αξία. Το σωρευτικό κέρδος ή ζημία που είχε προηγουμένως αναγνωριστεί στα λοιπά συνολικά έσοδα ανακατατάσσεται από την καθαρή θέση στα αποτελέσματα ως προσαρμογή από ανακατάταξη (βλέπε ΔΛΠ 1) κατά την ημερομηνία ανακατάταξης.

5.7 ΚΕΡΔΗ ΚΑΙ ΖΗΜΙΕΣ

5.7.1. Κέρδος ή ζημία επί χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή χρηματοοικονομικής υποχρέωσης που επιμετράται στην εύλογη αξία αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, εκτός εάν:

α) αποτελεί μέρος σχέσης αντιστάθμισης (βλέπε παραγράφους 6.5.8–6.5.14 και, κατά περίπτωση, τις παραγράφους 89–94 του ΔΛΠ 39 σχετικά με τη λογιστική αντιστάθμισης εύλογης αξίας για την αντιστάθμιση του κινδύνου επιτοκίου ενός χαρτοφυλακίου)·

β) αποτελεί επένδυση σε συμμετοχικό τίτλο και η οικονομική οντότητα έχει επιλέξει να παρουσιάζει τα κέρδη και τις ζημίες της εν λόγω επένδυσης στα λοιπά συνολικά έσοδα σύμφωνα με την παράγραφο 5.7.5·

γ) αποτελεί χρηματοοικονομική υποχρέωση που έχει προσδιοριστεί ως επιμετρούμενη στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων και η οικονομική οντότητα υποχρεούται να παρουσιάζει τα αποτελέσματα των μεταβολών του *πιστωτικού κινδύνου* της υποχρέωσης στα λοιπά συνολικά έσοδα σύμφωνα με την παράγραφο 5.7.7· ή

δ) αποτελεί χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο που επιμετράται στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων σύμφωνα με την παράγραφο 4.1.2Α και η οικονομική οντότητα υποχρεούται να αναγνωρίζει ορισμένες μεταβολές της εύλογης αξίας στα λοιπά συνολικά έσοδα σύμφωνα με την παράγραφο 5.7.10.

▼**M53**

5.7.1Α Τα *μερίσματα* αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα μόνο όταν:

α) έχει εδραιωθεί το δικαίωμα της οικονομικής οντότητας να εισπράξει το μέρισμα·

β) είναι πιθανό τα οικονομικά οφέλη που συνδέονται με το μέρισμα να εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα· και

γ) το ποσό του μερίσματος μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία.

5.7.2. Κέρδος ή ζημία από χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο που επιμετράται στο αποσβεσμένο κόστος και δεν αποτελεί μέρος σχέσης αντιστάθμισης (βλέπε παραγράφους 6.5.8–6.5.14 και, κατά περίπτωση, τις παραγράφους 89–94 του ΔΛΠ 39 σχετικά με τη λογιστική αντιστάθμισης εύλογης αξίας για αντιστάθμιση του κινδύνου επιτοκίου ενός χαρτοφυλακίου) αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα όταν το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο έχει παύσει να αναγνωρίζεται και έχει ανακαταταχθεί σύμφωνα με την παράγραφο 5.6.2, μέσω της διαδικασίας της απόσβεσης ή με σκοπό να αναγνωριστούν κέρδη ή ζημίες απομείωσης. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις παραγράφους 5.6.2 και 5.6.4 εάν προβαίνει σε ανακατάταξη χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων από την κατηγορία επιμέτρησης αποσβεσμένου κόστους. Κέρδος ή ζημία από χρηματοοικονομική υποχρέωση που επιμετράται στο αποσβεσμένο κόστος και δεν αποτελεί μέρος σχέσης αντιστάθμισης (βλέπε παραγράφους 6.5.8–6.5.14 και, κατά περίπτωση, τις παραγράφους 89–94 του ΔΛΠ 39 σχετικά με τη λογιστική αντιστάθμισης εύλογης αξίας για αντιστάθμιση του κινδύνου επιτοκίου ενός χαρτοφυλακίου) αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα όταν η χρηματοοικονομική υποχρέωση παύει να αναγνωρίζεται και μέσω της διαδικασίας της απόσβεσης. (Βλέπε παράγραφο Β5.7.2 για οδηγίες σχετικά με συναλλαγματικά κέρδη ή ζημίες.)

5.7.3. Κέρδος ή ζημία από χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που αποτελούν αντισταθμισμένα στοιχεία σε σχέση αντιστάθμισης αναγνωρίζεται σύμφωνα με τις παραγράφους 6.5.8–6.5.14 και, κατά περίπτωση, τις παραγράφους 89–94 του ΔΛΠ 39 σχετικά με τη λογιστική αντιστάθμισης εύλογης αξίας για αντιστάθμιση του κινδύνου επιτοκίου ενός χαρτοφυλακίου.

5.7.4. Εάν μια οικονομική οντότητα αναγνωρίζει χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία χρησιμοποιώντας τη λογιστική της ημερομηνίας διακανονισμού (βλέπε παραγράφους 3.1.2, Β3.1.3 και Β3.1.6), κάθε μεταβολή στην εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου που θα λαμβάνεται στη διάρκεια της περιόδου μεταξύ της ημερομηνίας της εμπορικής συναλλαγής και της ημερομηνίας του διακανονισμού δεν αναγνωρίζεται για τα περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στο αποσβεσμένο κόστος. Για τα περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στην εύλογη αξία, ωστόσο, η μεταβολή της εύλογης αξίας αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα ή στα λοιπά συνολικά έσοδα, όπως αρμόζει σύμφωνα με την παράγραφο 5.7.1. Ως ημερομηνία εμπορικής συναλλαγής θεωρείται η ημερομηνία αρχικής αναγνώρισης για τους σκοπούς της εφαρμογής των απαιτήσεων απομείωσης.

Επενδύσεις σε συμμετοχικούς τίτλους

5.7.5. Κατά την αρχική αναγνώριση, μια οικονομική οντότητα μπορεί να επιλέξει αμετάκλητα να παρουσιάζει στα λοιπά συνολικά έσοδα μεταγενέστερες μεταβολές στην εύλογη αξία μιας επένδυσης σε συμμετοχικό τίτλο εντός του πεδίου εφαρμογής του παρόντος Προτύπου, ο οποίος δεν *διακρατείται για διαπραγμάτευση* ούτε αποτελεί ενδεχόμενο αντάλλαγμα αναγνωριζόμενο από έναν αποκτώντα σε συνένωση επιχειρήσεων στην οποία εφαρμόζεται το ΔΠΧΑ 3. (Βλέπε παράγραφο Β5.7.3 για οδηγίες σχετικά με συναλλαγματικά κέρδη ή ζημίες.)

5.7.6. Εάν μια οικονομική οντότητα κάνει την επιλογή της παραγράφου 5.7.5, αναγνωρίζει στα αποτελέσματα τα μερίσματα από την εν λόγω επένδυση σύμφωνα με την παράγραφο 5.7.1Α.

▼M53

Υποχρεώσεις που προσδιορίζονται ως επιμετρούμενες στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων

5.7.7. Μια οικονομική οντότητα παρουσιάζει κέρδος ή ζημία από χρηματοοικονομική υποχρέωση που προσδιορίζεται ως επιμετρούμενη στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων σύμφωνα με την παράγραφο 4.2.2 ή την παράγραφο 4.3.5 ως εξής:

α) το ποσό της μεταβολής στην εύλογη αξία της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης που μπορεί να αποδοθεί σε μεταβολές του πιστωτικού κινδύνου της εν λόγω υποχρέωσης παρουσιάζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα (βλέπε παραγράφους B5.7.13–B5.7.20) και

β) το υπόλοιπο ποσό της μεταβολής στην εύλογη αξία της υποχρέωσης παρουσιάζεται στα αποτελέσματα

εκτός εάν ο χειρισμός των αποτελεσμάτων των μεταβολών στον πιστωτικό κίνδυνο της υποχρέωσης που περιγράφονται στο στοιχείο α) θα δημιουργούσε ή θα διεύρυνε μια λογιστική αναντιστοιχία στα αποτελέσματα (στην οποία περίπτωση ισχύει η παράγραφος 5.7.8). Οι παράγραφοι B5.7.5–B5.7.7 και B5.7.10–B5.7.12 παρέχουν οδηγίες για τον προσδιορισμό του κατά πόσον θα προέκυπτε ή θα διευρυνόταν μια λογιστική αναντιστοιχία.

5.7.8. Εάν οι απαιτήσεις της παραγράφου 5.7.7. θα δημιουργούσαν ή θα διεύρυναν μια λογιστική αναντιστοιχία στα αποτελέσματα, μια οικονομική οντότητα απεικονίζει όλα τα κέρδη ή τις ζημίες από την υποχρέωση αυτή (συμπεριλαμβανομένων των αποτελεσμάτων των μεταβολών στον πιστωτικό κίνδυνο της υποχρέωσης) στα αποτελέσματα.

5.7.9. Παρά τις απαιτήσεις που αναφέρονται στις παραγράφους 5.7.7 και 5.7.8, μια οικονομική οντότητα απεικονίζει στα αποτελέσματα όλα τα κέρδη και τις ζημίες από δανειακές δεσμεύσεις και συμβόλαια χρηματοοικονομικής εγγύησης που προσδιορίζονται ως επιμετρούμενα στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων.

Περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων

5.7.10. Κέρδος ή ζημία από χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο που επιμετράται στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων σύμφωνα με την παράγραφο 4.1.2A αναγνωρίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα, εκτός από τα κέρδη ή τις ζημίες απομείωσης (βλέπε ενότητα 5.5) και τα συναλλαγματικά κέρδη και ζημίες (βλέπε παραγράφους B5.7.2–B5.7.2A), μέχρι την παύση αναγνώρισης του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή την ανακατάταξή του. Όταν γίνει παύση αναγνώρισης του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, το σωρευτικό κέρδος ή ζημία που είχε προηγουμένως αναγνωριστεί στα λοιπά συνολικά έσοδα ανακατατάσσεται από την καθαρή θέση στα αποτελέσματα ως προσαρμογή από ανακατάταξη (βλέπε ΔΛΠ 1). Εάν γίνει ανακατάταξη του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου από την κατηγορία επιμέτρησης εύλογης αξίας μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων, η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά το σωρευτικό κέρδος ή ζημία που είχε προηγουμένως αναγνωριστεί στα λοιπά συνολικά έσοδα σύμφωνα με τις παραγράφους 5.6.5 και 5.6.7. Οι τόκοι που υπολογίζονται με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα.

5.7.11. Όπως περιγράφεται στην παράγραφο 5.7.10, εάν ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο επιμετράται στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων σύμφωνα με την παράγραφο 4.1.2A, τα ποσά που αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα είναι ίδια με τα ποσά που θα είχαν αναγνωριστεί στα αποτελέσματα εάν το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο είχε επιμετρηθεί στο αποσβεσμένο κόστος.

▼M53

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 Λογιστική αντιστάθμισης

6.1 ΣΤΟΧΟΣ ΚΑΙ ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΑΝΤΙΣΤΑΘΜΙΣΗΣ

6.1.1. Στόχος της λογιστικής αντιστάθμισης είναι η απεικόνιση, στις οικονομικές καταστάσεις, του αποτελέσματος των δραστηριοτήτων διαχείρισης κινδύνων μιας οικονομικής οντότητας η οποία χρησιμοποιεί χρηματοοικονομικά μέσα για να διαχειρίζεται την έκθεσή της η οποία προκύπτει από συγκεκριμένους κινδύνους που θα μπορούσαν να επηρεάσουν τα αποτελέσματα (ή τα λοιπά συνολικά έσοδα, στην περίπτωση επενδύσεων σε συμμετοχικούς τίτλους όπου η οικονομική οντότητα έχει επιλέξει να απεικονίζει τις μεταβολές στην εύλογη αξία στα λοιπά συνολικά έσοδα σύμφωνα με την παράγραφο 5.7.5). Αυτή η προσέγγιση αποσκοπεί στην παρουσίαση του πλαισίου χρήσης των μέσων αντιστάθμισης για τα οποία εφαρμόζεται η λογιστική αντιστάθμισης, ώστε να είναι σαφείς ο σκοπός και οι επιπτώσεις τους.

6.1.2. Μια οικονομική οντότητα μπορεί να επιλέξει να προσδιορίσει μια σχέση αντιστάθμισης ανάμεσα σε ένα μέσο αντιστάθμισης και ένα αντισταθμισμένο στοιχείο σύμφωνα με τις παραγράφους 6.2.1–6.3.7 και Β6.2.1–Β6.3.25. Για σχέσεις αντιστάθμισης που πληρούν τα κριτήρια επιλεξιμότητας, μια οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά το κέρδος ή τη ζημία από το μέσο αντιστάθμισης και το αντισταθμισμένο στοιχείο σύμφωνα με τις παραγράφους 6.5.1–6.5.14 και Β6.5.1–Β6.5.28. Όταν το αντισταθμισμένο στοιχείο είναι ομάδα στοιχείων, μια οικονομική οντότητα συμμορφώνεται με τις πρόσθετες απαιτήσεις των παραγράφων 6.6.1–6.6.6 και Β6.6.1–Β6.6.16.

6.1.3. Για αντιστάθμιση εύλογης αξίας της έκθεσης σε κίνδυνο επιτοκίου ενός χαρτοφυλακίου χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων (και μόνο για μια τέτοια αντιστάθμιση), μια οικονομική οντότητα έχει τη δυνατότητα να εφαρμόσει τις απαιτήσεις λογιστικής αντιστάθμισης του ΔΛΠ 39 αντί των αντίστοιχων του παρόντος Προτύπου. Σε μια τέτοια περίπτωση, η οικονομική οντότητα πρέπει επίσης να εφαρμόσει τις ειδικές απαιτήσεις της λογιστικής αντιστάθμισης εύλογης αξίας για την αντιστάθμιση του κινδύνου επιτοκίου ενός χαρτοφυλακίου και να προσδιορίσει ως αντισταθμισμένο στοιχείο ένα μέρος που αποτελεί νομισματικό ποσό (βλέπε παραγράφους 81Α, 89Α και ΟΕ114–ΟΕ132 του ΔΛΠ 39).

6.2 ΜΕΣΑ ΑΝΤΙΣΤΑΘΜΙΣΗΣ

Επιλέξιμα μέσα

6.2.1. Παράγωγο που επιμετράται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων μπορεί να προσδιοριστεί ως μέσο αντιστάθμισης, εκτός από ορισμένα πωληθέντα δικαιώματα (βλέπε παράγραφο Β6.2.4).

6.2.2. Μη παράγωγο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή μη παράγωγη χρηματοοικονομική υποχρέωση που επιμετράται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων μπορεί να προσδιοριστεί ως μέσο αντιστάθμισης, εκτός εάν πρόκειται για χρηματοοικονομική υποχρέωση που έχει προσδιοριστεί ως επιμετρούμενη στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων και για την οποία το ποσό της μεταβολής της εύλογης αξίας που αποδίδεται στις μεταβολές πιστωτικού κινδύνου της εν λόγω υποχρέωσης απεικονίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα σύμφωνα με την παράγραφο 5.7.7. Στην αντιστάθμιση συναλλαγματικού κινδύνου, το συστατικό στοιχείο συναλλαγματικού κινδύνου ενός μη παράγωγου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή μιας μη παράγωγης χρηματοοικονομικής υποχρέωσης μπορεί να προσδιοριστεί ως μέσο αντιστάθμισης εφόσον δεν αποτελεί επένδυση σε συμμετοχικό τίτλο για τον οποίο η οικονομική οντότητα έχει επιλέξει να απεικονίζει τις μεταβολές της εύλογης αξίας στα λοιπά συνολικά έσοδα σύμφωνα με την παράγραφο 5.7.5.

6.2.3. Για τους σκοπούς της λογιστικής αντιστάθμισης, μόνο οι συμβάσεις με μέρος που δεν ανήκει στην αναφέρουσα οικονομική οντότητα (ήτοι, είναι εκτός του ομίλου ή της μεμονωμένης οικονομικής οντότητας για την οποία γίνεται η αναφορά) μπορούν να προσδιοριστούν ως μέσα αντιστάθμισης.

▼**M53**

Προσδιορισμός μέσων αντιστάθμισης

6.2.4. Ένα αποδεκτό μέσο πρέπει να προσδιορίζεται ως μέσο αντιστάθμισης στο σύνολό του. Οι μοναδικές επιτρεπόμενες εξαιρέσεις είναι:

α) ο διαχωρισμός της εσωτερικής αξίας και της διαχρονικής αξίας μιας σύμβασης δικαιώματος προαίρεσης και ο προσδιορισμός ως μέσου αντιστάθμισης μόνο της μεταβολής στην εσωτερική αξία ενός δικαιώματος προαίρεσης και όχι της μεταβολής στη διαχρονική αξία του (βλέπε παραγράφους 6.5.15 και Β6.5.29–Β6.5.33)·

β) ο διαχωρισμός του προθεσμιακού στοιχείου και του τρέχοντος στοιχείου ενός προθεσμιακού συμβολαίου και ο προσδιορισμός ως μέσου αντιστάθμισης μόνο της μεταβολής στην αξία του τρέχοντος στοιχείου και όχι του προθεσμιακού στοιχείου· παρομοίως, το περιθώριο βάσης συναλλαγματικής ισοτιμίας δύναται να διαχωριστεί και να εξαιρεθεί από τον προσδιορισμό του χρηματοοικονομικού μέσου ως μέσου αντιστάθμισης (βλέπε παραγράφους 6.5.16 και Β6.5.34–Β6.5.39)· και

γ) ένα ποσοστό επί του συνόλου του μέσου αντιστάθμισης, π.χ. το 50 τοις εκατό του ονομαστικού ποσού, είναι δυνατό να προσδιοριστεί ως μέσο αντιστάθμισης σε μια αντισταθμιστική σχέση. Ωστόσο, ένα μέσο αντιστάθμισης δεν είναι δυνατό να προσδιοριστεί για ένα τμήμα της μεταβολής της εύλογης αξίας του που προκύπτει μόνο από ένα μέρος της χρονικής περιόδου κατά την οποία το μέσο αντιστάθμισης παραμένει ανεξόφλητο.

6.2.5. Μια οικονομική οντότητα έχει τη δυνατότητα να απεικονίζει συνδυαστικά, και να προσδιορίζει από κοινού ως μέσο αντιστάθμισης, οποιονδήποτε συνδυασμό των κάτωθι (συμπεριλαμβανομένων των περιπτώσεων στις οποίες ο κίνδυνος ή οι κίνδυνοι που προκύπτουν από ορισμένα μέσα αντιστάθμισης αντισταθμίζουν εκείνους που προκύπτουν από άλλα):

α) παράγωγα ή τμήματα αυτών· και

β) μη παράγωγα ή τμήματα αυτών.

6.2.6. Ωστόσο, παράγωγο μέσο που συνδυάζει πωληθέν δικαίωμα προαίρεσης και αγορασθέν δικαίωμα προαίρεσης (για παράδειγμα, ένα ανώτατο και κατώτατο όριο διακύμανσης επιτοκίων) δεν αποτελεί αποδεκτό μέσο αντιστάθμισης εάν πρόκειται, στην ουσία, για καθαρό πωληθέν δικαίωμα προαίρεσης κατά την ημερομηνία προσδιορισμού (εκτός εάν πληροί τα κριτήρια σύμφωνα με την παράγραφο Β6.2.4). Ομοίως, δύο ή περισσότερα μέσα (ή τμήματα αυτών) μπορούν να προσδιοριστούν από κοινού ως μέσο αντιστάθμισης μόνο εάν, σε συνδυασμό, δεν αποτελούν καθαρό πωληθέν δικαίωμα προαίρεσης κατά την ημερομηνία προσδιορισμού (εκτός εάν πληρούν τα κριτήρια σύμφωνα με την παράγραφο Β6.2.4).

6.3 ΑΝΤΙΣΤΑΘΜΙΣΜΕΝΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Αποδεκτά στοιχεία

6.3.1. Αντισταθμισμένο στοιχείο μπορεί να είναι αναγνωρισμένο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση, μη αναγνωρισμένη *βέβαιη δέσμευση*, *προσδοκώμενη συναλλαγή* ή καθαρή επένδυση σε εκμετάλλευση εξωτερικού. Το αντισταθμισμένο στοιχείο μπορεί να αποτελεί:

α) μεμονωμένο στοιχείο· ή

β) ομάδα στοιχείων (σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται στις παραγράφους 6.6.1–6.6.6 και Β6.6.1–Β6.6.16).

Αντισταθμισμένο στοιχείο μπορεί επίσης να είναι συστατικό στοιχείο ενός τέτοιου στοιχείου ή ομάδας στοιχείων (βλέπε παραγράφους 6.3.7 και Β6.3.7–Β6.3.25).

▼M53

6.3.2. Το αντισταθμισμένο στοιχείο πρέπει να μπορεί να επιμετρηθεί με αξιόπιστο τρόπο.

6.3.3. Εάν ένα αντισταθμισμένο στοιχείο αποτελεί προσδοκώμενη συναλλαγή (ή συστατικό στοιχείο αυτής), η εν λόγω συναλλαγή πρέπει να θεωρείται πολύ πιθανό να εκπληρωθεί.

6.3.4. Μια συνολική έκθεση που αποτελεί συνδυασμό έκθεσης που θα μπορούσε να γίνει αποδεκτή ως αντισταθμισμένο στοιχείο σύμφωνα με την παράγραφο 6.3.1 και ενός παραγώγου, μπορεί να προσδιοριστεί ως αντισταθμισμένο στοιχείο (βλέπε παραγράφους Β6.3.3–Β6.3.4). Αυτό περιλαμβάνει μια προσδοκώμενη συναλλαγή συνολικής έκθεσης (ήτοι μη δεσμευτικές αλλά αναμενόμενες μελλοντικές συναλλαγές που θα μπορούσαν να επιφέρουν μια έκθεση και ένα παράγωγο) εάν η εν λόγω συνολική έκθεση είναι πολύ πιθανή και, όταν προκύψει και επομένως δεν θα αποτελεί πλέον προσδοκία, θα είναι επιλέξιμη ως αντισταθμισμένο στοιχείο.

6.3.5. Για σκοπούς λογιστικής αντιστάθμισης, μόνον περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις, βέβαιες δεσμεύσεις και πολύ πιθανές προσδοκώμενες συναλλαγές με ένα μέρος εκτός της οικονομικής οντότητας μπορούν να προσδιοριστούν ως αντισταθμισμένα στοιχεία. Η λογιστική αντιστάθμισης μπορεί να εφαρμοστεί σε συναλλαγές μεταξύ οικονομικών οντοτήτων του ιδίου ομίλου μόνο στις επιμέρους ή ατομικές οικονομικές καταστάσεις αυτών των οικονομικών οντοτήτων και όχι στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις του ομίλου, με εξαίρεση τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις εταιρείας επενδύσεων, όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 10, όπου οι συναλλαγές μεταξύ της εταιρείας επενδύσεων και των θυγατρικών της που επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων δεν απαλείφονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

6.3.6. Ωστόσο, ως εξαίρεση στην παράγραφο 6.3.5, ο συναλλαγματικός κίνδυνος ενδοεταιρικού χρηματικού στοιχείου (για παράδειγμα, μιας υποχρέωσης/απαίτησης μεταξύ δύο θυγατρικών) μπορεί να θεωρηθεί αποδεκτό αντισταθμισμένο στοιχείο στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις εάν επιφέρει έκθεση σε συναλλαγματικά κέρδη και ζημίες 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 αφορά το ενδοεταιρικό χρηματικό στοιχείο διενεργείται μεταξύ δύο οικονομικών οντοτήτων του ομίλου που έχουν διαφορετικά λειτουργικά νομίσματα. Επιπρόσθετα, ο συναλλαγματικός κίνδυνος μιας πολύ πιθανής προσδοκώμενης ενδοεταιρικής συναλλαγής δύναται να χαρακτηρισθεί αντισταθμισμένο στοιχείο στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις υπό τον όρο ότι η συναλλαγή εκφράζεται σε νόμισμα διαφορετικό από το λειτουργικό νόμισμα της οικονομικής οντότητας που συνάπτει τη συναλλαγή και ο συναλλαγματικός κίνδυνος θα επηρεάσει τα ενοποιημένα αποτελέσματα.

Προσδιορισμός των αντισταθμισμένων στοιχείων

6.3.7. Μια οικονομική οντότητα μπορεί να προσδιορίσει ένα στοιχείο στο σύνολό του ή ένα συστατικό στοιχείο αυτού ως αντισταθμισμένο στοιχείο σε μια σχέση αντιστάθμισης. Ένα πλήρες στοιχείο περιλαμβάνει όλες τις μεταβολές στις ταμειακές ροές ή την εύλογη αξία ενός στοιχείου. Ένα συστατικό στοιχείο περιλαμβάνει μέρος της συνολικής μεταβολής της εύλογης αξίας ή της μεταβλητότητας των ταμειακών ροών ενός στοιχείου. Σε αυτή την περίπτωση, μια οικονομική οντότητα μπορεί να προσδιορίσει μόνο τους ακόλουθους τύπους συστατικών στοιχείων (συμπεριλαμβανομένων συνδυασμών) ως αντισταθμισμένα στοιχεία:

α) μόνο μεταβολές στις ταμειακές ροές ή στην εύλογη αξία ενός στοιχείου οι οποίες αποδίδονται σε έναν ή περισσότερους συγκεκριμένους κινδύνους (συστατικό στοιχείο κινδύνου), με την προϋπόθεση ότι, έπειτα από αξιολόγηση του πλαισίου της δομής της συγκεκριμένης αγοράς, το συστατικό στοιχείο του κινδύνου μπορεί να προσδιοριστεί χωριστά και να επιμετρηθεί με αξιόπιστο τρόπο (βλέπε παραγράφους Β6.3.8–Β6.3.15). Τα συστατικά στοιχεία κινδύνου περιλαμβάνουν προσδιορισμό μόνο για μεταβολές στις ταμειακές ροές ή στην εύλογη αξία ενός αντισταθμισμένου στοιχείου πάνω ή κάτω από μια συγκεκριμένη τιμή ή άλλη μεταβλητή (μονόπλευρος κίνδυνος)·

▼**M53**

β) μία ή περισσότερες επιλεγμένες συμβατικές ταμειακές ροές·

γ) συστατικά στοιχεία ενός ονομαστικού ποσού, ήτοι καθορισμένο μέρος του ποσού ενός στοιχείου (βλέπε παραγράφους Β6.3.16–Β6.3.20).

6.4 ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΕΠΙΛΕΞΙΜΟΤΗΤΑΣ ΓΙΑ ΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΝΤΙΣΤΑΘΜΙΣΗΣ

6.4.1. Μια σχέση αντιστάθμισης είναι κατάλληλη για λογιστική αντιστάθμισης υπό την προϋπόθεση ότι πληρούνται όλα τα ακόλουθα κριτήρια:

α) η σχέση αντιστάθμισης περιλαμβάνει μόνο επιλέξιμα μέσα αντιστάθμισης και επιλέξιμα αντισταθμισμένα στοιχεία·

β) κατά την έναρξη της σχέσης αντιστάθμισης υπάρχει επίσημος προσδιορισμός και τεκμηρίωση της σχέσης αντιστάθμισης και του στόχου της διαχείρισης κινδύνων της οικονομικής οντότητας και της στρατηγικής της για τη διενέργεια της αντιστάθμισης. Η τεκμηρίωση περιλαμβάνει τον προσδιορισμό του μέσου αντιστάθμισης, του αντισταθμισμένου στοιχείου, της φύσης του αντισταθμισμένου κινδύνου και του τρόπου με τον οποίο η οικονομική οντότητα θα αξιολογήσει κατά πόσον η σχέση αντιστάθμισης καλύπτει τις απαιτήσεις αποτελεσματικότητας (συμπεριλαμβανομένης ανάλυσης για τις πηγές αναποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης και του τρόπου προσδιορισμού του *συντελεστή αντιστάθμισης*)·

γ) η σχέση αντιστάθμισης καλύπτει όλες τις ακόλουθες απαιτήσεις αποτελεσματικότητας:

i) υπάρχει οικονομική σχέση ανάμεσα στο αντισταθμισμένο στοιχείο και το μέσο αντιστάθμισης (βλέπε παραγράφους Β6.4.4–Β6.4.6)·

ii) η επίδραση του πιστωτικού κινδύνου δεν υπερισχύει των μεταβολών στην αξία που προκύπτουν από αυτή την οικονομική σχέση (βλέπε παραγράφους Β6.4.7–Β6.4.8)· και

iii) ο συντελεστής αντιστάθμισης της σχέσης αντιστάθμισης είναι ο ίδιος που προκύπτει από την ποσότητα του αντισταθμισμένου στοιχείου που αντισταθμίζει στην πραγματικότητα η οικονομική οντότητα και την ποσότητα του μέσου αντιστάθμισης που χρησιμοποιεί στην πραγματικότητα η οικονομική οντότητα για να αντισταθμίσει την εν λόγω ποσότητα του στοιχείου αντιστάθμισης. Ωστόσο, ο εν λόγω προσδιορισμός δεν αντικατοπτρίζει μια έλλειψη ισορροπίας ανάμεσα στις σταθμίσεις του στοιχείου αντιστάθμισης και του μέσου αντιστάθμισης που θα είχε ως αποτέλεσμα την αναποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης (ανεξάρτητα εάν γίνεται αναγνώριση ή όχι) και ένα λογιστικό αποτέλεσμα που δεν συμβαδίζει με τον σκοπό της λογιστικής αντιστάθμισης (βλέπε παραγράφους Β6.4.9–Β6.4.11).

6.5 ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΕΠΙΛΕΞΙΜΩΝ ΣΧΕΣΕΩΝ ΑΝΤΙΣΤΑΘΜΙΣΗΣ

6.5.1. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει λογιστική αντιστάθμισης σε σχέσεις αντιστάθμισης που καλύπτουν τα κριτήρια επιλεξιμότητας της παραγράφου 6.4.1 (στα οποία περιλαμβάνεται η απόφαση της οικονομικής οντότητας να προσδιορίσει τη σχέση αντιστάθμισης).

6.5.2. Υπάρχουν τρεις τύποι σχέσεων αντιστάθμισης:

α) αντιστάθμιση εύλογης αξίας: αντιστάθμιση της έκθεσης σε μεταβολές της εύλογης αξίας αναγνωρισμένου περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης ή μη αναγνωρισμένης βέβαιης δέσμευσης ή ενός συστατικού στοιχείου οποιουδήποτε εκ των ανωτέρω που μπορεί να αποδοθεί σε συγκεκριμένο κίνδυνο και θα μπορούσε να επηρεάσει τα αποτελέσματα·

▼M53

β) αντιστάθμιση ταμειακών ροών: αντιστάθμιση της έκθεσης στη διακύμανση των ταμειακών ροών που μπορεί να αποδοθεί σε έναν συγκεκριμένο κίνδυνο που σχετίζεται με το σύνολο ή μέρος ενός αναγνωρισμένου περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης (όπως το σύνολο ή μέρος ορισμένων μελλοντικών καταβολών τόκων επί χρέους κυμαινόμενου επιτοκίου) ή με μια πολύ πιθανή προσδοκώμενη συναλλαγή, και θα μπορούσε να επηρεάσει τα αποτελέσματα·

γ) αντιστάθμιση καθαρής επένδυσης σε εκμετάλλευση εξωτερικού όπως περιγράφεται στο ΔΛΠ 21.

6.5.3. Εάν το αντισταθμισμένο στοιχείο είναι συμμετοχικός τίτλος για τον οποίο μια οικονομική οντότητα έχει επιλέξει να απεικονίζει τις μεταβολές στην εύλογη αξία στα λοιπά συνολικά έσοδα σύμφωνα με την παράγραφο 5.7.5, η αντισταθμισμένη έκθεση που αναφέρεται στην παράγραφο 6.5.2 στοιχείο α) πρέπει να είναι μια έκθεση που θα μπορούσε να επηρεάσει τα λοιπά συνολικά έσοδα. Τότε, και μόνον τότε, η αναγνωρισμένη αναποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης απεικονίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα.

6.5.4. Μια αντιστάθμιση του συναλλαγματικού κινδύνου βέβαιης δέσμευσης μπορεί να αντιμετωπιστεί λογιστικά ως αντιστάθμιση εύλογης αξίας ή ως αντιστάθμιση ταμειακών ροών.

6.5.5. Εάν μια σχέση αντιστάθμισης παύσει να καλύπτει την απαίτηση περί αποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης που αφορά τον συντελεστή αντιστάθμισης [βλέπε παράγραφο 6.4.1 στοιχείο γ) σημείο iii)] αλλά ο στόχος της διαχείρισης κινδύνου για την εν λόγω προσδιορισμένη σχέση αντιστάθμισης παραμείνει αμετάβλητος, η οικονομική οντότητα προσαρμόζει τον συντελεστή αντιστάθμισης της σχέσης αντιστάθμισης έτσι ώστε να καλύπτει ξανά τα κριτήρια επιλεξιμότητας (στο παρόν Πρότυπο αυτό ονομάζεται «επανακαθορισμός» — βλέπε παραγράφους Β6.5.7–Β6.5.21).

6.5.6. Μια οικονομική οντότητα διακόπτει τη λογιστική αντιστάθμισης μελλοντικά μόνο όταν η σχέση αντιστάθμισης (ή μέρος αυτής) παύσει να καλύπτει τα κριτήρια επιλεξιμότητας (αφού ληφθεί υπόψη τυχόν επανακαθορισμός της σχέσης αντιστάθμισης, εάν ισχύει). Εδώ περιλαμβάνονται περιπτώσεις στις οποίες το μέσο αντιστάθμισης εκπνέει ή πωλείται, διακόπτεται ή ασκείται. Για τον σκοπό αυτό, η αντικατάσταση ή η ανανέωση ενός μέσου αντιστάθμισης με άλλο τέτοιο μέσο δεν θεωρείται ως εκπνοή ή διακοπή, εφόσον η κατά τον τρόπο αυτό αντικατάσταση ή ανανέωση αποτελεί μέρος του στόχου της τεκμηριωμένης στρατηγικής διαχείρισης κινδύνων της οικονομικής οντότητας και συμβαδίζει με αυτόν. Επιπλέον, για τον σκοπό αυτό, δεν προκύπτει εκπνοή ή διακοπή του μέσου αντιστάθμισης εάν:

α) ως συνέπεια νομοθετικών ή κανονιστικών ρυθμίσεων ή της θέσπισης νόμων ή κανονισμών, τα συμβαλλόμενα μέρη του μέσου αντιστάθμισης συμφωνούν ότι ένας ή περισσότεροι εκκαθαρίζοντες αντισυμβαλλόμενοι θα αντικαταστήσουν τον αρχικό αντισυμβαλλόμενό τους ώστε να καταστούν ο νέος αντισυμβαλλόμενος καθενός από τα μέρη. Για τον σκοπό αυτό, ως εκκαθαρίζων αντισυμβαλλόμενος θεωρείται κεντρικός αντισυμβαλλόμενος (ενίοτε καλούμενος «γραφείο συμψηφισμού» ή «οργανισμός συμψηφισμού τίτλων») ή μία ή περισσότερες οικονομικές οντότητες, για παράδειγμα μέλος γραφείου συμψηφισμού ή πελάτης μέλους γραφείου συμψηφισμού που ενεργούν ως αντισυμβαλλόμενος προκειμένου να εκτελέσουν την εκκαθάριση από κεντρικό αντισυμβαλλόμενο. Ωστόσο, σε περίπτωση που τα συμβαλλόμενα μέρη του μέσου αντιστάθμισης αντικαταστήσουν τους αρχικούς τους αντισυμβαλλομένους με διαφορετικούς αντισυμβαλλομένους, η απαίτηση του παρόντος εδαφίου καλύπτεται μόνον εάν καθένα από τα εν λόγω συμβαλλόμενα μέρη πραγματοποιήσει τον συμψηφισμό με τον ίδιο κεντρικό αντισυμβαλλόμενο·

▼**M53**

β) τυχόν άλλες αλλαγές στο μέσο αντιστάθμισης περιορίζονται στις αναγκαίες για την προαναφερόμενη αντικατάσταση του αντισυμβαλλομένου. Οι εν λόγω τροποποιήσεις περιορίζονται σε εκείνες οι οποίες είναι σύμφωνες με τους όρους που θα ανέμενε κανείς εάν το μέσο αντιστάθμισης είχε αρχικά εκκαθαριστεί με τον εκκαθαρίζοντα αντισυμβαλλόμενο. Οι εν λόγω τροποποιήσεις περιλαμβάνουν αλλαγές στις απαιτήσεις εξασφάλισης, στα δικαιώματα αντιστάθμισης των υπολοίπων απαιτήσεων και οφειλών, καθώς και στα τέλη που επιβάλλονται.

Η διακοπή της λογιστικής αντιστάθμισης μπορεί να επηρεάσει μια σχέση αντιστάθμισης είτε στο σύνολό της είτε μόνο κατά ένα μέρος αυτής (στην οποία περίπτωση η λογιστική αντιστάθμισης συνεχίζεται για το υπολειπόμενο μέρος της σχέσης αντιστάθμισης).

6.5.7. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει:

α) την παράγραφο 6.5.10 όταν διακόπτει τη λογιστική αντιστάθμισης για αντιστάθμιση εύλογης αξίας για την οποία το αντισταθμισμένο στοιχείο αποτελεί χρηματοοικονομικό μέσο (ή μέρος αυτού) που επιμετράται στο αποσβεσμένο κόστος· και

β) την παράγραφο 6.5.12 όταν διακόπτει τη λογιστική αντιστάθμισης για αντισταθμίσεις ταμειακών ροών.

Αντισταθμίσεις εύλογης αξίας

6.5.8. Εφόσον η αντιστάθμιση εύλογης αξίας καλύπτει τα κριτήρια επιλεξιμότητας της παραγράφου 6.4.1, η σχέση αντιστάθμισης αντιμετωπίζεται λογιστικά ως ακολούθως:

α) το κέρδος ή η ζημία από το μέσο αντιστάθμισης αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα (ή στα λοιπά συνολικά έσοδα εάν το μέσο αντιστάθμισης αντισταθμίζει συμμετοχικό τίτλο για τον οποίο η οικονομική οντότητα έχει επιλέξει να απεικονίζει τις μεταβολές στην εύλογη αξία στα λοιπά συνολικά έσοδα σύμφωνα με την παράγραφο 5.7.5)·

β) το κέρδος ή η ζημία της αντιστάθμισης που προκύπτει από το αντισταθμισμένο στοιχείο προσαρμόζει τη λογιστική αξία του αντισταθμισμένου στοιχείου (εάν ισχύει) και αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Εάν το αντισταθμισμένο στοιχείο αποτελεί χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο (ή συστατικό στοιχείο αυτού) που επιμετράται στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων σύμφωνα με την παράγραφο 4.1.2A, το κέρδος ή η ζημία αντιστάθμισης από το αντισταθμισμένο στοιχείο αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Ωστόσο, εάν το αντισταθμισμένο στοιχείο αποτελεί συμμετοχικό τίτλο για τον οποίο μια οικονομική οντότητα έχει επιλέξει να απεικονίζει τις μεταβολές της εύλογης αξίας στα λοιπά συνολικά έσοδα σύμφωνα με την παράγραφο 5.7.5, τα εν λόγω ποσά παραμένουν στα λοιπά συνολικά έσοδα. Όταν το αντισταθμισμένο στοιχείο αποτελεί μη αναγνωρισμένη βέβαιη δέσμευση (ή συστατικό στοιχείο αυτής), η σωρευμένη μεταβολή της εύλογης αξίας του αντισταθμισμένου στοιχείου μετά τον προσδιορισμό του αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση με το αντίστοιχο κέρδος ή τη ζημία να αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.

6.5.9. Όταν το αντισταθμισμένο στοιχείο σε μια αντιστάθμιση εύλογης αξίας αποτελεί βέβαιη δέσμευση (ή συστατικό στοιχείο αυτής) για την απόκτηση περιουσιακού στοιχείου ή την ανάληψη υποχρέωσης, η αρχική λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης που προκύπτει από την εκπλήρωση της βέβαιης δέσμευσης της οικονομικής οντότητας προσαρμόζεται ώστε να περιλαμβάνει τη σωρευτική μεταβολή της εύλογης αξίας του αντισταθμισμένου στοιχείου που είχε αναγνωριστεί στην κατάσταση οικονομικής θέσης.

▼M53

6.5.10. Οποιαδήποτε αναπροσαρμογή που προκύπτει βάσει της παραγράφου 6.5.8 στοιχείο β) αποσβένεται στα αποτελέσματα εάν το αντισταθμισμένο στοιχείο αποτελεί χρηματοοικονομικό μέσο (ή συστατικό στοιχείο αυτού) που επιμετράται στο αποσβεσμένο κόστος. Η απόσβεση μπορεί να αρχίσει με την εμφάνιση της προσαρμογής και αρχίζει το αργότερο κατά τον χρόνο που το αντισταθμισμένο στοιχείο παύει να προσαρμόζεται σύμφωνα με τα κέρδη ή τις ζημίες της αντιστάθμισης. Η απόσβεση βασίζεται σε πραγματικό επιτόκιο που υπολογίζεται εκ νέου κατά την ημερομηνία έναρξης της απόσβεσης. Στην περίπτωση χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου (ή συστατικού στοιχείου αυτού) που αποτελεί αντισταθμισμένο στοιχείο και επιμετράται στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων σύμφωνα με την παράγραφο 4.1.2A, η απόσβεση εφαρμόζεται με τον ίδιο τρόπο αλλά στο ποσό που αντιπροσωπεύει το σωρευτικό κέρδος ή ζημία που είχε προηγουμένως αναγνωριστεί σύμφωνα με την παράγραφο 6.5.8 στοιχείο β) αντί της προσαρμογής της λογιστικής αξίας.

Αντισταθμίσεις ταμειακών ροών

6.5.11. Εφόσον μια αντιστάθμιση ταμειακής ροής καλύπτει τα κριτήρια επιλεξιμότητας της παραγράφου 6.4.1, η σχέση αντιστάθμισης αντιμετωπίζεται λογιστικά ως ακολούθως:

α) το χωριστό συστατικό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων που αφορά το αντισταθμισμένο στοιχείο (αποθεματικό αντιστάθμισης ταμειακών ροών) προσαρμόζεται στο χαμηλότερο εκ των κάτωθι ποσών (σε απόλυτα μεγέθη):

i) το σωρευτικό κέρδος ή ζημία του μέσου αντιστάθμισης από την έναρξη της αντιστάθμισης· και

ii) τη σωρευμένη μεταβολή της εύλογης αξίας (στην παρούσα αξία) του αντισταθμισμένου στοιχείου (ήτοι την παρούσα αξία της σωρευμένης μεταβολής των αντισταθμισμένων αναμενόμενων μελλοντικών ταμειακών ροών) από την έναρξη της αντιστάθμισης·

β) το σκέλος του κέρδους ή της ζημίας του μέσου αντιστάθμισης που τεκμηριώνεται ως αποτελεσματική αντιστάθμιση [ήτοι το σκέλος που αντισταθμίζεται από τη μεταβολή στο αποθεματικό αντιστάθμισης ταμειακών ροών που υπολογίζεται σύμφωνα με το στοιχείο α)] αναγνωρίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα· και

γ) τυχόν υπολειπόμενο κέρδος ή ζημία επί του μέσου αντιστάθμισης [ή οποιοδήποτε υπολειπόμενο κέρδος ή ζημία που απαιτείται για εξισορρόπηση της μεταβολής στο αποθεματικό αντιστάθμισης ταμειακών ροών που υπολογίζεται σύμφωνα με το στοιχείο α)] συνιστά αναποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης και αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα·

δ) το ποσό που έχει συσσωρευτεί στο αποθεματικό αντιστάθμισης ταμειακών ροών σύμφωνα με το στοιχείο α) αντιμετωπίζεται λογιστικά ως εξής:

i) εάν μια αντισταθμισμένη προσδοκώμενη συναλλαγή καταλήξει μεταγενέστερα στην αναγνώριση ενός μη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή μιας μη χρηματοοικονομικής υποχρέωσης ή εάν μια αντισταθμισμένη προσδοκώμενη συναλλαγή που αφορά ένα μη χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή μια μη χρηματοοικονομική υποχρέωση εξελιχθεί σε βέβαιη δέσμευση στην οποία εφαρμόζεται λογιστική αντιστάθμισης εύλογης αξίας, τότε η οικονομική οντότητα αφαιρεί το εν λόγω ποσό από το αποθεματικό αντιστάθμισης ταμειακών ροών και το συμπεριλαμβάνει απευθείας στο αρχικό κόστος ή σε άλλη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης. Αυτό δεν αποτελεί προσαρμογή από ανακατάταξη (βλέπε ΔΛΠ 1) και, επομένως, δεν επηρεάζει τα λοιπά συνολικά έσοδα·

▼**M53**

ii) για αντισταθμίσεις ταμειακών ροών εκτός αυτών που καλύπτονται από το σημείο i), το εν λόγω ποσό ανακατατάσσεται από το αποθεματικό αντιστάθμισης ταμειακών ροών στα αποτελέσματα ως προσαρμογή από ανακατάταξη (βλέπε ΔΛΠ 1) κατά την ίδια περίοδο ή περιόδους κατά τις οποίες οι αντισταθμισμένες αναμενόμενες μελλοντικές ταμειακές ροές έχουν επίδραση στα αποτελέσματα (για παράδειγμα, στις περιόδους στις οποίες αναγνωρίζονται έσοδα από τόκους ή έξοδα τόκων ή όταν πραγματοποιείται μια προσδοκώμενη πώληση)·

iii) ωστόσο, εάν το εν λόγω ποσό αποτελεί ζημία και μια οικονομική οντότητα προσδοκά ότι το σύνολο ή μέρος της ζημίας δεν θα ανακτηθεί σε μία ή περισσότερες μελλοντικές περιόδους, η οικονομική οντότητα ανακατατάσσει άμεσα το ποσό που δεν αναμένεται να ανακτηθεί στα αποτελέσματα ως προσαρμογή από ανακατάταξη (βλέπε ΔΛΠ 1).

6.5.12. Όταν μια οικονομική οντότητα διακόπτει τη λογιστική αντιστάθμισης για αντιστάθμιση ταμειακών ροών [βλέπε παραγράφους 6.5.6 και 6.5.7 στοιχείο β)] αντιμετωπίζει λογιστικά το ποσό που έχει συσσωρευτεί στο αποθεματικό αντιστάθμισης ταμειακών ροών σύμφωνα με την παράγραφο 6.5.11 στοιχείο α) ως εξής:

α) εάν εξακολουθεί να αναμένεται ότι οι αντισταθμισμένες μελλοντικές ταμειακές ροές θα πραγματοποιηθούν, το εν λόγω ποσό θα παραμείνει στο αποθεματικό αντιστάθμισης ταμειακών ροών μέχρι να πραγματοποιηθούν οι μελλοντικές ταμειακές ροές ή μέχρις ότου τεθεί σε ισχύ η παράγραφος 6.5.11 στοιχείο δ) σημείο iii). Όταν πραγματοποιηθούν οι μελλοντικές ταμειακές ροές, ισχύει η παράγραφος 6.5.11 στοιχείο δ)·

β) εάν δεν αναμένεται πλέον ότι θα πραγματοποιηθούν οι αντισταθμισμένες μελλοντικές ταμειακές ροές, το εν λόγω ποσό ανακατατάσσεται άμεσα από το αποθεματικό αντιστάθμισης ταμειακών ροών στα αποτελέσματα ως προσαρμογή από ανακατάταξη (βλέπε ΔΛΠ 1). Μια αντισταθμισμένη μελλοντική ταμειακή ροή που δεν θεωρείται πλέον πολύ πιθανό να πραγματοποιηθεί μπορεί να συνεχίσει να αναμένεται ότι θα πραγματοποιηθεί.

Αντισταθμίσεις μιας καθαρής επένδυσης σε εκμετάλλευση εξωτερικού

6.5.13. Οι αντισταθμίσεις μιας καθαρής επένδυσης σε εκμετάλλευση εξωτερικού, συμπεριλαμβανομένης της αντιστάθμισης ενός χρηματικού στοιχείου που αντιμετωπίζεται λογιστικά ως μέρος της καθαρής επένδυσης (βλέπε ΔΛΠ 21), αντιμετωπίζονται λογιστικά κατά τρόπο συναφή με τις αντισταθμίσεις ταμειακών ροών:

α) το σκέλος του κέρδους ή της ζημίας του μέσου αντιστάθμισης που καθορίζεται ως αποτελεσματική αντιστάθμιση αναγνωρίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα (βλέπε παράγραφο 6.5.11)· και

β) το αναποτελεσματικό σκέλος αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.

6.5.14. Το σωρευτικό κέρδος ή η ζημία επί του μέσου αντιστάθμισης που αφορά το αποτελεσματικό σκέλος της αντιστάθμισης που έχει συσσωρευτεί στο αποθεματικό μετατροπής συναλλάγματος ανακατατάσσεται από την καθαρή θέση στα αποτελέσματα ως προσαρμογή από ανακατάταξη (βλέπε ΔΛΠ 1) σύμφωνα με τις παραγράφους 48-49 του ΔΛΠ 21 κατά τη διάθεση ή την τμηματική διάθεση της εκμετάλλευσης εξωτερικού.

Λογιστική αντιμετώπιση της διαχρονικής αξίας των δικαιωμάτων προαίρεσης

6.5.15. Όταν μια οικονομική οντότητα διαχωρίζει την εσωτερική αξία και τη διαχρονική αξία μιας σύμβασης δικαιώματος προαίρεσης και προσδιορίζει ως μέσο αντιστάθμισης μόνο τη μεταβολή της εσωτερικής αξίας του δικαιώματος [βλέπε παράγραφο 6.2.4 στοιχείο α)], αντιμετωπίζει λογιστικά τη διαχρονική αξία του δικαιώματος προαίρεσης ως εξής (βλέπε παραγράφους Β6.5.29–Β6.5.33):

▼**M53**

α) μια οικονομική οντότητα διακρίνει τη διαχρονική αξία των δικαιωμάτων προαίρεσης με βάση τον τύπο του αντισταθμισμένου στοιχείου το οποίο αντισταθμίζεται από το δικαίωμα προαίρεσης (βλέπε παράγραφο Β6.5.29):

i) αντισταθμισμένο στοιχείο που αφορά συναλλαγή· ή

ii) αντισταθμισμένο στοιχείο που αφορά χρονική περίοδο·

β) η μεταβολή στην εύλογη αξία της διαχρονικής αξίας ενός δικαιώματος προαίρεσης που αντισταθμίζει ένα αντισταθμισμένο στοιχείο που αφορά συναλλαγή αναγνωρίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα στον βαθμό που σχετίζεται με το αντισταθμισμένο στοιχείο και συσσωρεύεται σε ένα χωριστό συστατικό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων. Η σωρευμένη μεταβολή της εύλογης αξίας που προκύπτει από τη διαχρονική αξία του δικαιώματος προαίρεσης που έχει συσσωρευτεί σε ένα χωριστό συστατικό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων (το «ποσό») αντιμετωπίζεται λογιστικά ως εξής:

i) εάν το αντισταθμισμένο στοιχείο οδηγήσει μεταγενέστερα στην αναγνώριση ενός μη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή μιας μη χρηματοοικονομικής υποχρέωσης, ή σε βέβαιη δέσμευση για ένα μη χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή μια μη χρηματοοικονομική υποχρέωση στο οποίο στοιχείο εφαρμόζεται λογιστική αντιστάθμισης εύλογης αξίας, η οικονομική οντότητα αφαιρεί το ποσό από το χωριστό συστατικό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων και το συμπεριλαμβάνει απευθείας στο αρχικό κόστος ή σε άλλη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης. Αυτό δεν αποτελεί προσαρμογή από ανακατάταξη (βλέπε ΔΛΠ 1) και, επομένως, δεν επηρεάζει τα λοιπά συνολικά έσοδα·

ii) για τις σχέσεις αντιστάθμισης πλην των όσων καλύπτονται από το σημείο i), το ποσό ανακατατάσσεται από το χωριστό συστατικό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων στα αποτελέσματα ως προσαρμογή από ανακατάταξη (βλέπε ΔΛΠ 1) κατά την ίδια περίοδο ή περιόδους κατά τις οποίες οι αντισταθμισμένες αναμενόμενες μελλοντικές ταμειακές ροές επηρεάζουν τα αποτελέσματα (για παράδειγμα, όταν πραγματοποιείται προσδοκώμενη πώληση)·

iii) ωστόσο, εάν το σύνολο ή μέρος του εν λόγω ποσού δεν αναμένεται να ανακτηθεί σε μία ή περισσότερες μελλοντικές περιόδους, το ποσό που δεν αναμένεται να ανακτηθεί ανακατατάσσεται άμεσα στα αποτελέσματα ως προσαρμογή από ανακατάταξη (βλέπε ΔΛΠ 1)·

γ) η μεταβολή στην εύλογη αξία της διαχρονικής αξίας δικαιώματος προαίρεσης που αντισταθμίζει ένα αντισταθμισμένο στοιχείο που αφορά χρονική περίοδο αναγνωρίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα στον βαθμό που σχετίζεται με το αντισταθμισμένο στοιχείο και συσσωρεύεται σε ένα χωριστό συστατικό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων. Η διαχρονική αξία κατά την ημερομηνία του καθορισμού του δικαιώματος ως μέσο αντιστάθμισης, στον βαθμό στον οποίο σχετίζεται με το αντισταθμισμένο στοιχείο, αποσβένεται σε συστηματική και εύλογη βάση για την περίοδο κατά την οποία η προσαρμογή αντιστάθμισης για την εσωτερική αξία του δικαιώματος θα μπορούσε να επηρεάσει τα αποτελέσματα (ή τα λοιπά συνολικά έσοδα, εάν το αντισταθμισμένο στοιχείο αποτελεί συμμετοχικό τίτλο για τον οποίο μια οικονομική οντότητα έχει επιλέξει να απεικονίζει τις μεταβολές στην εύλογη αξία στα λοιπά συνολικά έσοδα σύμφωνα με την παράγραφο 5.7.5). Επομένως, σε κάθε περίοδο αναφοράς, το ποσό απόσβεσης ανακατατάσσεται από το χωριστό συστατικό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων στα αποτελέσματα ως προσαρμογή από ανακατάταξη (βλέπε ΔΛΠ 1). Ωστόσο, εάν η λογιστική αντιστάθμισης διακοπεί για τη σχέση αντιστάθμισης που περιλαμβάνει τη μεταβολή στην εσωτερική αξία του δικαιώματος προαίρεσης ως μέσο αντιστάθμισης, το καθαρό ποσό (το οποίο περιλαμβάνει τη σωρευμένη απόσβεση) που έχει συσσωρευτεί στο χωριστό συστατικό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων ανακατατάσσεται άμεσα στα αποτελέσματα ως προσαρμογή από ανακατάταξη (βλέπε ΔΛΠ 1).

▼M53

Λογιστική αντιμετώπιση για το προθεσμιακό στοιχείο των προθεσμιακών συμβολαίων και για τα περιθώρια βάσης συναλλαγματικής ισοτιμίας των χρηματοοικονομικών μέσων

6.5.16. Όταν μια οικονομική οντότητα διαχωρίζει το προθεσμιακό στοιχείο από το τρέχον στοιχείο ενός προθεσμιακού συμβολαίου και προσδιορίζει ως μέσο αντιστάθμισης μόνο τη μεταβολή της αξίας του τρέχοντος στοιχείου του προθεσμιακού συμβολαίου, ή όταν μια οικονομική οντότητα διαχωρίζει το περιθώριο βάσης συναλλαγματικής ισοτιμίας από ένα χρηματοοικονομικό μέσο και το εξαιρεί από τον προσδιορισμό του εν λόγω χρηματοοικονομικού μέσου ως μέσου αντιστάθμισης [βλέπε παράγραφο 6.2.4 στοιχείο β)], η οικονομική οντότητα μπορεί να εφαρμόσει την παράγραφο 6.5.15 στο προθεσμιακό στοιχείο του προθεσμιακού συμβολαίου ή στο περιθώριο βάσης συναλλαγματικής ισοτιμίας με τον ίδιο τρόπο με τον οποίο εφαρμόζεται στη διαχρονική αξία ενός δικαιώματος προαίρεσης. Σε αυτή την περίπτωση, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις οδηγίες εφαρμογής των παραγράφων Β6.5.34–Β6.5.39.

6.6 ΑΝΤΙΣΤΑΘΜΙΣΕΙΣ ΜΙΑΣ ΟΜΑΔΑΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Επιλεξιμότητα μιας ομάδας στοιχείων ως αντισταθμισμένου στοιχείου

6.6.1. Ομάδα στοιχείων (συμπεριλαμβανομένης ομάδας στοιχείων που συνιστούν καθαρή θέση· βλέπε παραγράφους Β6.6.1–Β6.6.8) αποτελεί επιλέξιμο αντισταθμισμένο στοιχείο μόνο εάν:

α) αποτελείται από στοιχεία (συμπεριλαμβανομένων των συστατικών στοιχείων αυτών) τα οποία αποτελούν, σε μεμονωμένο επίπεδο, επιλέξιμα αντισταθμισμένα στοιχεία·

β) η διαχείριση των στοιχείων της ομάδας γίνεται από κοινού ως ομάδα για τους σκοπούς της διαχείρισης κινδύνων· και

γ) σε περίπτωση αντιστάθμισης ταμειακών ροών για μια ομάδα στοιχείων των οποίων οι διακυμάνσεις στις ταμειακές ροές δεν αναμένεται να είναι κατά προσέγγιση αναλογικές με τη συνολική διακύμανση των ταμειακών ροών της ομάδας ώστε να προκύψουν αλληλοκαλυπτόμενες θέσεις κινδύνου:

i) αποτελεί αντιστάθμιση συναλλαγματικού κινδύνου· και

ii) ο προσδιορισμός της εν λόγω καθαρής θέσης καθορίζει την περίοδο αναφοράς κατά την οποία αναμένεται οι προσδοκώμενες συναλλαγές να επηρεάσουν τα αποτελέσματα, καθώς και τη φύση και τον όγκο τους (βλέπε παραγράφους Β6.6.7–Β6.6.8).

Προσδιορισμός ενός συστατικού στοιχείου ονομαστικού ποσού

6.6.2. Συστατικό στοιχείο που είναι μέρος επιλέξιμης ομάδας στοιχείων αποτελεί επιλέξιμο αντισταθμισμένο στοιχείο εφόσον ο προσδιορισμός είναι σύμφωνος με τον στόχο διαχείρισης κινδύνων της οικονομικής οντότητας.

6.6.3. Συστατικό στοιχείο εύρους μιας συνολικής ομάδας στοιχείων (για παράδειγμα, ένα κάτω εύρος) είναι επιλέξιμο για λογιστική αντιστάθμισης μόνο εάν:

α) μπορεί να προσδιοριστεί χωριστά και να επιμετρηθεί με αξιόπιστο τρόπο·

β) στόχος της διαχείρισης κινδύνων είναι η αντιστάθμιση ενός συστατικού στοιχείου εύρους·

γ) τα στοιχεία στη συνολική ομάδα από την οποία προσδιορίζεται το εύρος είναι εκτεθειμένα στον ίδιο αντισταθμισμένο κίνδυνο (έτσι ώστε η επιμέτρηση του αντισταθμισμένου εύρους να μην επηρεάζεται σημαντικά από το ποια συγκεκριμένα στοιχεία εκ της συνολικής ομάδας απαρτίζουν το αντισταθμισμένο εύρος)·

▼M53

δ) για αντιστάθμιση υφιστάμενων στοιχείων (για παράδειγμα, μη αναγνωρισμένη βέβαιη δέσμευση ή αναγνωρισμένο περιουσιακό στοιχείο) μια οικονομική οντότητα μπορεί να προσδιορίσει και να παρακολουθεί τη συνολική ομάδα στοιχείων από την οποία προσδιορίζεται το αντισταθμισμένο εύρος (ώστε η οικονομική οντότητα να είναι σε θέση να συμμορφωθεί με τις απαιτήσεις της λογιστικής αντιμετώπισης για τις επιλέξιμες σχέσεις αντιστάθμισης)· και

ε) τυχόν στοιχεία της ομάδας τα οποία περιέχουν δικαιώματα προπληρωμής καλύπτουν τις απαιτήσεις για συστατικά στοιχεία ενός ονομαστικού ποσού (βλέπε παράγραφο Β6.3.20).

Παρουσίαση

6.6.4. Για αντιστάθμιση ομάδας στοιχείων με αλληλοκαλυπτόμενες θέσεις κινδύνου (ήτοι σε αντιστάθμιση μιας καθαρής θέσης) των οποίων ο αντισταθμισμένος κίνδυνος επηρεάζει διαφορετικά κονδύλια στην κατάσταση αποτελεσμάτων και τα λοιπά συνολικά έσοδα, τυχόν κέρδη ή ζημίες της αντιστάθμισης στην εν λόγω κατάσταση παρουσιάζονται σε χωριστό κονδύλι από αυτά που επηρεάζονται από τα αντισταθμισμένα στοιχεία. Επομένως, στην εν λόγω κατάσταση το ποσό στο κονδύλι που σχετίζεται με το ίδιο το αντισταθμισμένο στοιχείο (για παράδειγμα, έσοδα ή κόστος πωληθέντων) παραμένει ανεπηρέαστο.

6.6.5. Για στοιχεία ενεργητικού και υποχρεώσεις που αντισταθμίζονται από κοινού ως ομάδα σε μια αντιστάθμιση εύλογης αξίας, το κέρδος ή η ζημία στην κατάσταση οικονομικής θέσης επί των μεμονωμένων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων αναγνωρίζεται ως αναπροσαρμογή της λογιστικής αξίας των αντίστοιχων μεμονωμένων περιουσιακών στοιχείων που απαρτίζουν την ομάδα σύμφωνα με την παράγραφο 6.5.8 στοιχείο β).

Μηδενικές καθαρές θέσεις

6.6.6. Όταν το αντισταθμισμένο στοιχείο είναι μια ομάδα με μηδενική καθαρή θέση (ήτοι τα αντισταθμισμένα στοιχεία μεταξύ τους αντισταθμίζουν πλήρως τον κίνδυνο η διαχείριση του οποίου γίνεται σε επίπεδο ομάδας), επιτρέπεται ο προσδιορισμός αυτού από την οικονομική οντότητα ως σχέσης αντιστάθμισης που δεν περιλαμβάνει μέσο αντιστάθμισης, εφόσον:

α) η αντιστάθμιση είναι μέρος στρατηγικής κυλιόμενης αντιστάθμισης του καθαρού κινδύνου, βάσει της οποίας η οικονομική οντότητα αντισταθμίζει σε τακτική βάση νέες θέσεις του ίδιου τύπου με την πάροδο του χρόνου (για παράδειγμα, όταν εισάγονται συναλλαγές στον χρονικό ορίζοντα για τον οποίο η οικονομική οντότητα κάνει την αντιστάθμιση)·

β) η αντισταθμισμένη καθαρή θέση μεταβάλλεται σε μέγεθος κατά τη διάρκεια της στρατηγικής κυλιόμενης αντιστάθμισης του καθαρού κινδύνου και η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί επιλέξιμα μέσα αντιστάθμισης για την αντιστάθμιση του καθαρού κινδύνου (ήτοι όταν η καθαρή θέση δεν είναι μηδενική)·

γ) η λογιστική αντιστάθμισης εφαρμόζεται κανονικά σε τέτοιες καθαρές θέσεις όταν η καθαρή θέση δεν είναι μηδενική και αντισταθμίζεται με επιλέξιμα μέσα αντιστάθμισης· και

δ) η μη εφαρμογή λογιστικής αντιστάθμισης στη μηδενική καθαρή θέση θα προκαλούσε μη συνεπή λογιστικά αποτελέσματα, επειδή η λογιστική αντιμετώπιση δεν θα αναγνώριζε τις αλληλοκαλυπτόμενες θέσεις κινδύνου που διαφορετικά θα αναγνωρίζονταν σε μια αντιστάθμιση καθαρής θέσης.

▼**M53**

6.7 ΔΥΝΑΤΟΤΗΤΑ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΕΚΘΕΣΗΣ ΣΕ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΚΙΝΔΥΝΟ ΩΣ ΕΠΙΜΕΤΡΟΥΜΕΝΗΣ ΣΤΗΝ ΕΥΛΟΓΗ ΑΞΙΑ ΜΕΣΩ ΤΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

Επιλεξιμότητα των εκθέσεων σε πιστωτικό κίνδυνο για προσδιορισμό στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων

6.7.1. Εάν μια οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί πιστωτικό παράγωγο που επιμετράται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων για διαχείριση του πιστωτικού κινδύνου ενός χρηματοοικονομικού μέσου, συνολικά ή για ένα μέρος αυτού, (έκθεση σε πιστωτικό κίνδυνο) μπορεί να προσδιορίσει το εν λόγω χρηματοοικονομικό μέσο στον βαθμό στον οποίο η διαχείρισή του γίνεται ανάλογα (ήτοι συνολικά ή για ένα μέρος αυτού) ως επιμετρούμενο στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων εάν:

α) το όνομα της έκθεσης σε πιστωτικό κίνδυνο (για παράδειγμα, ο δανειολήπτης, ή ο κάτοχος μιας δανειακής δέσμευσης) συμφωνεί με την οικονομική οντότητα αναφοράς του πιστωτικού παράγωγου («συμφωνία ονομάτων»)· και

β) η προτεραιότητα του χρηματοοικονομικού μέσου συμφωνεί με αυτή των μέσων που μπορούν να παρασχεθούν σύμφωνα με το πιστωτικό παράγωγο.

Μια οντότητα μπορεί να προβεί στον εν λόγω προσδιορισμό ανεξάρτητα από το αν το χρηματοοικονομικό μέσο για το οποίο γίνεται διαχείριση πιστωτικού κινδύνου εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου (για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα μπορεί να προσδιορίσει δανειακές δεσμεύσεις που δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου). Η οικονομική οντότητα μπορεί να προσδιορίσει το εν λόγω χρηματοοικονομικό μέσο κατά την αρχική αναγνώριση ή μεταγενέστερα αυτής ή ενόσω είναι μη αναγνωρισμένο. Η οικονομική οντότητα τεκμηριώνει τον προσδιορισμό ταυτόχρονα.

Λογιστική αντιμετώπιση εκθέσεων σε πιστωτικό κίνδυνο που προσδιορίζονται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων

6.7.2. Εάν ένα χρηματοοικονομικό μέσο προσδιοριστεί σύμφωνα με την παράγραφο 6.7.1 ως επιμετρούμενο στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων μετά την αρχική αναγνώρισή του, ή προγενέστερα δεν αναγνωριζόταν, η διαφορά κατά τη στιγμή του προσδιορισμού ανάμεσα στη λογιστική αξία, εάν υπάρχει, και την εύλογη αξία αναγνωρίζεται άμεσα στα αποτελέσματα. Για χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων σύμφωνα με την παράγραφο 4.1.2A, το σωρευτικό κέρδος ή ζημία που είχε προηγουμένως αναγνωριστεί στα λοιπά συνολικά έσοδα ανακατατάσσεται άμεσα από την καθαρή θέση στα αποτελέσματα ως προσαρμογή από ανακατάταξη (βλέπε ΔΛΠ 1).

6.7.3. Μια οικονομική οντότητα διακόπτει την επιμέτρηση του χρηματοοικονομικού μέσου που προκάλεσε αύξηση του πιστωτικού κινδύνου, ή ενός μέρους του εν λόγω χρηματοοικονομικού μέσου, στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων εάν:

α) τα κριτήρια επιλεξιμότητας της παραγράφου 6.7.1 δεν καλύπτονται πλέον, για παράδειγμα:

i) το πιστωτικό παράγωγο ή το σχετιζόμενο χρηματοοικονομικό μέσο που προκαλεί τον πιστωτικό κίνδυνο εκπνεύσει ή πωληθεί, διακοπεί ή διακανονιστεί· ή

ii) η διαχείριση του πιστωτικού κινδύνου του χρηματοοικονομικού μέσου δεν γίνεται πλέον με πιστωτικά παράγωγα. Για παράδειγμα, αυτό θα μπορούσε να προκύψει λόγω βελτιώσεων στην πιστοληπτική αξιολόγηση του δανειολήπτη ή του κατόχου δανειακής δέσμευσης, ή λόγω μεταβολών στις κεφαλαιακές απαιτήσεις που επιβάλλονται σε μια οικονομική οντότητα· και

▼M53

β) το χρηματοοικονομικό μέσο που προκαλεί τον πιστωτικό κίνδυνο δεν απαιτείται κατά τα άλλα να επιμετράται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων (ήτοι το επιχειρηματικό μοντέλο της οικονομικής οντότητας δεν έχει αλλάξει στο μεσοδιάστημα ώστε να απαιτείται ανακατάταξη σύμφωνα με την παράγραφο 4.4.1).

6.7.4. Όταν μια οικονομική οντότητα διακόπτει την επιμέτρηση του χρηματοοικονομικού μέσου που προκαλεί αύξηση του πιστωτικού κινδύνου, ή ενός μέρους του εν λόγω χρηματοοικονομικού μέσου, στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, η εύλογη αξία του εν λόγω χρηματοοικονομικού μέσου κατά την ημερομηνία της διακοπής γίνεται η νέα λογιστική αξία του. Έπειτα εφαρμόζεται η ίδια μέτρηση που χρησιμοποιήθηκε πριν από τον καθορισμό του χρηματοοικονομικού μέσου στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων (συμπεριλαμβανομένης της απόσβεσης που προκύπτει από τη νέα λογιστική αξία). Για παράδειγμα, χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο που αρχικά είχε καταταχθεί ως επιμετρούμενο στο αποσβεσμένο κόστος θα επανερχόταν στην εν λόγω μέτρηση και το πραγματικό επιτόκιο θα υπολογιζόταν εκ νέου με βάση τη νέα προ αποσβέσεων λογιστική αξία κατά την ημερομηνία διακοπής της επιμέτρησης στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7 Ημερομηνία έναρξης ισχύος και μεταβατική περίοδος

7.1 ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

7.1.1. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο για ετήσιες περιόδους αναφοράς που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2018 ή μεταγενέστερα. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Εάν μια οικονομική οντότητα επιλέξει να εφαρμόσει το παρόν Πρότυπο νωρίτερα, πρέπει να κοινοποιήσει το γεγονός αυτό και να εφαρμόσει όλες τις απαιτήσεις του παρόντος Προτύπου ταυτόχρονα (βλέπε όμως και τις παραγράφους 7.1.2, 7.2.21 και 7.3.2). Επίσης, εφαρμόζει τις τροποποιήσεις του προσαρτήματος Γ.

7.1.2. Παρά τις απαιτήσεις της παραγράφου 7.1.1, για τις ετήσιες περιόδους αναφοράς που αρχίζουν πριν από την 1η Ιανουαρίου 2018, μια οικονομική οντότητα δύναται να επιλέξει να εφαρμόσει νωρίτερα μόνο τις απαιτήσεις που ισχύουν για την απεικόνιση των κερδών και ζημιών επί των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων που προσδιορίζονται ως επιμετρούμενες στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων των παραγράφων 5.7.1 στοιχείο γ), 5.7.7–5.7.9, 7.2.14 και B5.7.5–B5.7.20 χωρίς να εφαρμόσει τις υπόλοιπες απαιτήσεις του παρόντος Προτύπου. Εάν μια οικονομική οντότητα επιλέξει να εφαρμόσει μόνο τις συγκεκριμένες παραγράφους, γνωστοποιεί το εν λόγω γεγονός και παρέχει σε συνεχή βάση τις σχετικές γνωστοποιήσεις που παρατίθενται στις παραγράφους 10–11 του ΔΠΧΑ 7 [όπως έχει τροποποιηθεί από το ΔΠΧΑ 9 (2010)]. (Βλέπε επίσης τις παραγράφους 7.2.2 και 7.2.15.)

7.1.3. Με τις *Ετήσιες βελτιώσεις των ΔΠΧΑ του κύκλου 2010-2012*, που εκδόθηκαν τον Δεκέμβριο του 2013, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 4.2.1 και 5.7.5 ως επακόλουθη τροποποίηση που προκύπτει από την τροποποίηση του ΔΠΧΑ 3. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει την τροποποίηση αυτή μελλοντικά σε συνενώσεις επιχειρήσεων στις οποίες εφαρμόζεται η τροποποίηση του ΔΠΧΑ 3.

7.1.4. Το ΔΠΧΑ 15, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2014, προβλέπει τροποποίηση των παραγράφων 3.1.1, 4.2.1, 5.1.1, 5.2.1, 5.7.6, B3.2.13, B5.7.1, Γ5 και Γ42, καθώς και διαγραφή της παραγράφου Γ16 και της σχετικής επικεφαλίδας. Προστέθηκαν οι παράγραφοι 5.1.3 και 5.7.1Α, καθώς και ένας ορισμός στο προσάρτημα Α. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 15.

▼M54

7.1.5. Με το ΔΠΧΑ 16, το οποίο εκδόθηκε τον Ιανουάριο του 2016, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 2.1, 5.5.15, B4.3.8, B5.5.34 και B5.5.46. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 16, οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν τις εν λόγω τροποποιήσεις.

▼**M62**

7.1.7. Με τα *Χαρακτηριστικά προεξόφλησης με αρνητική αντιστάθμιση* (τροποποιήσεις του ΔΠΧΑ 9) που εκδόθηκαν τον Οκτώβριο του 2017, προστέθηκαν οι παράγραφοι 7.2.29 – 7.2.34 και Β4.1.12Α και τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι Β4.1.11 στοιχείο β) και Β4.1.12 στοιχείο β). Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν τις παρούσες τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2019 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή για προγενέστερη περίοδο. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις παρούσες τροποποιήσεις για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼**M53**

7.2 ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ

7.2.1. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο αναδρομικά, σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 *Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη*, με την επιφύλαξη των όσων ορίζονται στις παραγράφους 7.2.4–7.2.26 και 7.2.28. Το παρόν Πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε στοιχεία για τα οποία έχει ήδη γίνει παύση αναγνώρισης κατά την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής.

7.2.2. Για τους σκοπούς των μεταβατικών διατάξεων των παραγράφων 7.2.1, 7.2.3–7.2.28 και 7.3.2, ως ημερομηνία αρχικής εφαρμογής ορίζεται η ημερομηνία κατά την οποία μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει για πρώτη φορά τις εν λόγω απαιτήσεις του παρόντος Προτύπου και πρέπει να είναι η αρχή μιας περιόδου αναφοράς που έπεται της έκδοσης του παρόντος Προτύπου. Ανάλογα με την προσέγγιση που θα επιλέξει η οικονομική οντότητα αναφορικά με την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9, η μετάβαση μπορεί να περιλαμβάνει μία ή περισσότερες ημερομηνίες αρχικής εφαρμογής για διαφορετικές απαιτήσεις.

Μεταβατική περίοδος για κατάταξη και επιμέτρηση (κεφάλαια 4 και 5)

7.2.3. Κατά την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής, μια οικονομική οντότητα αξιολογεί κατά πόσον ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο πληροί την προϋπόθεση των παραγράφων 4.1.2 στοιχείο α) ή 4.1.2Α στοιχείο α) όσον αφορά τα γεγονότα και τις περιστάσεις που ισχύουν κατά την ημερομηνία αυτή. Η κατάταξη που προκύπτει εφαρμόζεται αναδρομικά, ανεξάρτητα από το επιχειρηματικό μοντέλο της οικονομικής οντότητας σε προηγούμενες περιόδους αναφοράς.

7.2.4. Εάν, κατά την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής, είναι ανέφικτο (σύμφωνα με τον ορισμό στο ΔΛΠ 8) για μια οικονομική οντότητα να αξιολογήσει ένα τροποποιημένο στοιχείο της διαχρονικής αξίας του χρήματος σύμφωνα με τις παραγράφους Β4.1.9Β–Β4.1.9Δ με βάση τα γεγονότα και τις περιστάσεις που ίσχυαν κατά την αρχική αναγνώριση του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, μια οικονομική οντότητα αξιολογεί τα χαρακτηριστικά των συμβατικών ταμειακών ροών του εν λόγω χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου σύμφωνα με τα γεγονότα και τις περιστάσεις που ίσχυαν κατά την αρχική αναγνώριση του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, χωρίς να λαμβάνει υπόψη τις απαιτήσεις που αφορούν την τροποποίηση του στοιχείου της διαχρονικής αξίας του χρήματος και περιλαμβάνονται στις παραγράφους Β4.1.9Β–Β4.1.9Δ. (Βλέπε επίσης την παράγραφο 42ΙΗ του ΔΠΧΑ 7.)

7.2.5. Εάν, κατά την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής, είναι ανέφικτο (όπως ορίζεται στο ΔΛΠ 8) για μια οικονομική οντότητα να αξιολογήσει κατά πόσον η εύλογη αξία ενός χαρακτηριστικού προεξόφλησης ήταν ασήμαντη σύμφωνα με την παράγραφο Β4.1.12 στοιχείο γ), με βάση τα γεγονότα και τις περιστάσεις που ίσχυαν κατά την αρχική αναγνώριση του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, μια οικονομική οντότητα αξιολογεί τα χαρακτηριστικά των συμβατικών ταμειακών ροών του εν λόγω χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου σύμφωνα με τα γεγονότα και τις περιστάσεις που ίσχυαν κατά την αρχική αναγνώριση του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, χωρίς να λαμβάνει υπόψη την εξαίρεση για τα χαρακτηριστικά προεξόφλησης που περιλαμβάνεται στην παράγραφο Β4.1.12. (Βλέπε επίσης την παράγραφο 42ΙΘ του ΔΠΧΑ 7.)

▼M53

7.2.6. Εάν μια οντότητα επιμετρά μια υβριδική σύμβαση στην εύλογη αξία σύμφωνα με τις παραγράφους 4.1.2A, 4.1.4 ή 4.1.5, αλλά η εύλογη αξία της υβριδικής σύμβασης δεν είχε επιμετρηθεί σε συγκριτικές περιόδους αναφοράς, η εύλογη αξία της υβριδικής σύμβασης κατά τις συγκριτικές περιόδους αναφοράς ισούται με το άθροισμα των εύλογων αξιών των συστατικών της μερών (ήτοι του μη παράγωγου κύριου συμβολαίου και του ενσωματωμένου παραγώγου) στο τέλος κάθε συγκριτικής περιόδου αναφοράς εάν η οικονομική οντότητα αναπροσαρμόζει προηγούμενες περιόδους (βλέπε παράγραφο 7.2.15).

7.2.7. Εάν μια οικονομική οντότητα έχει εφαρμόσει την παράγραφο 7.2.6, τότε κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τυχόν διαφορές ανάμεσα στην εύλογη αξία ολόκληρης της υβριδικής σύμβασης κατά την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής και στο άθροισμα των εύλογων αξιών των επιμέρους συστατικών στοιχείων της υβριδικής σύμβασης κατά την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής στο υπόλοιπο έναρξης των κερδών εις νέον (ή σε άλλο συστατικό στοιχείο της καθαρής θέσης, κατά περίπτωση) της περιόδου αναφοράς που περιλαμβάνει την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής.

7.2.8. Κατά την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής, μια οικονομική οντότητα δύναται να προσδιορίσει:

α) ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ως επιμετρούμενο στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, σύμφωνα με την παράγραφο 4.1.5· ή

β) μια επένδυση σε συμμετοχικό τίτλο επιμετρούμενο στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων σύμφωνα με την παράγραφο 5.7.5.

Ένας τέτοιος προσδιορισμός γίνεται σύμφωνα με τα γεγονότα και τις περιστάσεις που ισχύουν κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής. Η κατάταξη αυτή εφαρμόζεται αναδρομικά.

7.2.9. Κατά την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής, μια οικονομική οντότητα:

α) ανακαλεί τον προηγούμενο προσδιορισμό ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ως επιμετρούμενου στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων εάν το εν λόγω χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο δεν πληροί τον όρο της παραγράφου 4.1.5·

β) μπορεί να ανακαλέσει τον προηγούμενο προσδιορισμό ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ως επιμετρούμενου στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων εάν το εν λόγω χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο πληροί τον όρο της παραγράφου 4.1.5.

Μια τέτοια ανάκληση γίνεται σύμφωνα με τα γεγονότα και τις περιστάσεις που ισχύουν κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής. Η κατάταξη αυτή εφαρμόζεται αναδρομικά.

7.2.10. Κατά την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής, μια οικονομική οντότητα:

α) μπορεί να προσδιορίσει μια χρηματοοικονομική υποχρέωση ως επιμετρούμενη στην εύλογη αξία της μέσω των αποτελεσμάτων σύμφωνα με την παράγραφο 4.2.2 στοιχείο α)·

β) ανακαλεί τον προηγούμενο προσδιορισμό μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης ως επιμετρούμενης στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων εάν ο εν λόγω προσδιορισμός είχε γίνει κατά την αρχική αναγνώριση σύμφωνα με τον όρο που υπάρχει τώρα στην παράγραφο 4.2.2 στοιχείο α) και ένας τέτοιος προσδιορισμός δεν πληροί τον εν λόγω όρο κατά την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής·

▼M53

γ) μπορεί να ανακαλέσει τον προηγούμενο προσδιορισμό μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης ως επιμετρούμενης στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων εάν ο εν λόγω προσδιορισμός είχε γίνει κατά την αρχική αναγνώριση σύμφωνα με τον όρο που υπάρχει τώρα στην παράγραφο 4.2.2 στοιχείο α) και ένας τέτοιος προσδιορισμός πληροί τον συγκεκριμένο όρο κατά την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής.

Ο εν λόγω προσδιορισμός και η εν λόγω ανάκληση πραγματοποιούνται σύμφωνα με τα γεγονότα και τις περιστάσεις που ισχύουν κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής. Η κατάταξη αυτή εφαρμόζεται αναδρομικά.

7.2.11. Εάν είναι ανέφικτο (όπως ορίζεται στο ΔΛΠ 8) για μια οικονομική οντότητα να εφαρμόσει αναδρομικά τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου, η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει:

α) την εύλογη αξία του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης στο τέλος κάθε συγκριτικής περιόδου που παρουσιάζεται, ως την προ αποσβέσεων λογιστική αξία του εν λόγω χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή ως το αποσβεσμένο κόστος της εν λόγω χρηματοοικονομικής υποχρέωσης εάν η οικονομική οντότητα αναπροσαρμόζει προηγούμενες περιόδους· και

β) την εύλογη αξία του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής ως τη νέα προ αποσβέσεων λογιστική αξία του εν λόγω χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή ως το νέο αποσβεσμένο κόστος της εν λόγω χρηματοοικονομικής υποχρέωσης κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής του παρόντος Προτύπου.

7.2.12. Εάν στο παρελθόν μια οικονομική οντότητα αντιμετώπιζε λογιστικά το κόστος (σύμφωνα με το ΔΛΠ 39) για μια επένδυση σε συμμετοχικό τίτλο για τον οποίο δεν υπάρχει επίσημη τιμή σε ενεργό αγορά για πανομοιότυπο μέσο (ήτοι εισροή 1ου επιπέδου) (ή σε παράγωγο που συνδέεται με και πρέπει να εκκαθαρίζεται με παράδοση ενός τέτοιου συμμετοχικού τίτλου), η οντότητα επιμετρά το μέσο αυτό στην εύλογη αξία κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής. Τυχόν διαφορά ανάμεσα στην προηγούμενη λογιστική αξία και την εύλογη αξία αναγνωρίζεται στο υπόλοιπο έναρξης των κερδών εις νέον (ή σε άλλο συστατικό στοιχείο της καθαρής θέσης, κατά περίπτωση) της περιόδου αναφοράς που περιλαμβάνει την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής.

7.2.13. Εάν μια οικονομική οντότητα αντιμετώπιζε λογιστικά στο παρελθόν μια παράγωγη υποχρέωση που συνδέεται και πρέπει να εκκαθαριστεί με παράδοση συμμετοχικού τίτλου για τον οποίο δεν υπάρχει επίσημη τιμή σε ενεργό αγορά για πανομοιότυπο μέσο (ήτοι εισροή 1ου επιπέδου) στο κόστος σύμφωνα με το ΔΛΠ 39, επιμετρά την εν λόγω παράγωγη υποχρέωση στην εύλογη αξία κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής. Τυχόν διαφορά ανάμεσα στην προηγούμενη λογιστική αξία και την εύλογη αξία αναγνωρίζεται στο υπόλοιπο έναρξης των κερδών εις νέον της περιόδου αναφοράς που περιλαμβάνει την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής.

7.2.14. Κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής, μια οικονομική οντότητα προσδιορίζει κατά πόσον η αντιμετώπιση της παραγράφου 5.7.7 θα δημιουργούσε ή θα μεγέθυνε μια λογιστική αναντιστοιχία στα αποτελέσματα όσον αφορά τα γεγονότα και τις περιστάσεις που ισχύουν κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται αναδρομικά με βάση τον εν λόγω προσδιορισμό.

▼**M53**

7.2.15. Παρά τις απαιτήσεις της παραγράφου 7.2.1, μια οικονομική οντότητα που υιοθετεί τις απαιτήσεις κατάταξης και επιμέτρησης του παρόντος Προτύπου (που περιλαμβάνουν τις απαιτήσεις που σχετίζονται με την επιμέτρηση του αποσβεσμένου κόστους για χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και την απομείωση στις ενότητες 5.4 και 5.5) παρέχει τις γνωστοποιήσεις που παρατίθενται στις παραγράφους 42IB–42IE του ΔΠΧΑ 7 αλλά δεν είναι απαραίτητο να αναπροσαρμόσει προηγούμενες περιόδους. Η οικονομική οντότητα μπορεί να αναπροσαρμόσει προηγούμενες περιόδους εάν, και μόνο εάν, αυτό είναι εφικτό χωρίς τη χρήση εκ των υστέρων αποκτηθείσας γνώσης. Εάν μια οικονομική οντότητα δεν επαναπροσαρμόζει προηγούμενες περιόδους, αναγνωρίζει τυχόν διαφορές ανάμεσα στην προηγούμενη λογιστική αξία και τη λογιστική αξία στην αρχή της ετήσιας περιόδου αναφοράς που περιλαμβάνει την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής στο υπόλοιπο έναρξης των κερδών εις νέον (ή σε άλλο συστατικό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων, κατά περίπτωση) της ετήσιας περιόδου αναφοράς που περιλαμβάνει την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής. Ωστόσο, εάν μια οικονομική οντότητα επαναπροσαρμόζει προηγούμενες περιόδους, οι επαναδιατυπωμένες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να αντικατοπτρίζουν όλες τις απαιτήσεις του παρόντος Προτύπου. Εάν η επιλεγμένη προσέγγιση μιας οικονομικής οντότητας όσον αφορά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9 συνεπάγεται περισσότερες από μία ημερομηνίες αρχικής εφαρμογής για διαφορετικές απαιτήσεις, η παρούσα παράγραφος ισχύει σε κάθε ημερομηνία αρχικής εφαρμογής (βλέπε παράγραφο 7.2.2). Μια τέτοια περίπτωση θα ήταν, για παράδειγμα, εάν μια οικονομική οντότητα επέλεγε να εφαρμόσει νωρίτερα μόνο τις απαιτήσεις για την απεικόνιση των κερδών και ζημιών από χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που προσδιορίζονται ως επιμετρούμενες στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, σύμφωνα με την παράγραφο 7.1.2, πριν από την εφαρμογή των λοιπών απαιτήσεων του παρόντος Προτύπου.

7.2.16. Εάν μια οικονομική οντότητα καταρτίζει ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με το ΔΛΠ 34 *Ενδιάμεση χρηματοοικονομική αναφορά*, δεν είναι απαραίτητο να εφαρμόζει τις απαιτήσεις του παρόντος Προτύπου σε ενδιάμεσες περιόδους προγενέστερες της ημερομηνίας αρχικής εφαρμογής εάν αυτό είναι ανέφικτο (όπως ορίζεται στο ΔΛΠ 8).

Απομείωση (ενότητα 5.5)

7.2.17. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις απαιτήσεις απομείωσης της ενότητας 5.5 αναδρομικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 όπως ορίζεται στις παραγράφους 7.2.15 και 7.2.18–7.2.20.

7.2.18. Κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής, μια οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί λογικές και βάσιμες πληροφορίες οι οποίες είναι διαθέσιμες χωρίς αδικαιολόγητο κόστος ή προσπάθεια για να προσδιορίσει τον πιστωτικό κίνδυνο κατά την ημερομηνία κατά την οποία αναγνωρίστηκε αρχικά ένα χρηματοοικονομικό μέσο (ή για δανειακές δεσμεύσεις και συμβόλαια χρηματοοικονομικής εγγύησης κατά την ημερομηνία κατά την οποία η οικονομική οντότητα συνήψε την ανέκκλητη δέσμευση σύμφωνα με την παράγραφο 5.5.6) και να τον συγκρίνει με τον πιστωτικό κίνδυνο κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής του παρόντος Προτύπου.

7.2.19. Κατά τον προσδιορισμό του κατά πόσον έχει προκύψει σημαντική αύξηση πιστωτικού κινδύνου μετά την αρχική αναγνώριση, μια οικονομική οντότητα μπορεί να εφαρμόσει:

α) τις απαιτήσεις των παραγράφων 5.5.10 και B5.5.22–B5.5.24· και

β) το μαχητό τεκμήριο της παραγράφου 5.5.11 για συμβατικές πληρωμές που εμφανίζουν καθυστέρηση άνω των 30 ημερών εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις απαιτήσεις απομείωσης προσδιορίζοντας σημαντικές αυξήσεις στον πιστωτικό κίνδυνο μετά την αρχική αναγνώριση για τα εν λόγω χρηματοοικονομικά μέσα στη βάση πληροφοριών για ληξιπρόθεσμα στοιχεία.

▼M53

7.2.20. Εάν, κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής, ο προσδιορισμός του κατά πόσον έχει σημειωθεί σημαντική αύξηση του πιστωτικού κινδύνου μετά την αρχική αναγνώριση θα απαιτούσε αδικαιολόγητο κόστος ή προσπάθεια, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει μια πρόβλεψη ζημίας σε ποσό ίσο με τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες καθ' όλη τη διάρκεια ζωής σε κάθε ημερομηνία αναφοράς μέχρις ότου γίνει παύση αναγνώρισης του εν λόγω χρηματοοικονομικού μέσου [εκτός εάν το χρηματοοικονομικό μέσο έχει χαμηλό πιστωτικό κίνδυνο σε μια ημερομηνία αναφοράς, στην οποία περίπτωση εφαρμόζεται η παράγραφος 7.2.19 στοιχείο α)].

Μεταβατική περίοδος για τη λογιστική αντιστάθμισης (κεφάλαιο 6)

7.2.21. Όταν μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει για πρώτη φορά το παρόν Πρότυπο, δύναται να επιλέξει ως λογιστική πολιτική της τη συνέχιση της εφαρμογής των απαιτήσεων λογιστικής αντιστάθμισης του ΔΛΠ 39 αντί των απαιτήσεων που προβλέπονται στο κεφάλαιο 6 του παρόντος Προτύπου. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω πολιτική σε όλες τις σχέσεις αντιστάθμισης. Μια οικονομική οντότητα που επιλέγει την εν λόγω πολιτική εφαρμόζει επίσης το ΕΔΔΠΧΑ 16 *Αντισταθμίσεις μιας καθαρής επένδυσης σε εκμετάλλευση εξωτερικού* χωρίς τις τροποποιήσεις με τις οποίες η εν λόγω Διερμηνεία συμμορφώνεται με τις απαιτήσεις του κεφαλαίου 6 του παρόντος Προτύπου.

7.2.22. Πλην των προβλεπομένων στην παράγραφο 7.2.26, μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις απαιτήσεις λογιστικής αντιστάθμισης του παρόντος Προτύπου μελλοντικά.

7.2.23. Για να εφαρμοστεί η λογιστική αντιστάθμισης από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής των απαιτήσεων λογιστικής αντιστάθμισης του παρόντος Προτύπου, πρέπει τη συγκεκριμένη ημερομηνία να καλύπτονται όλα τα κριτήρια καταλληλότητας.

7.2.24. Οι σχέσεις αντιστάθμισης που κρίνονταν επιλέξιμες για τη λογιστική αντιστάθμισης σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 και οι οποίες επίσης κρίνονται επιλέξιμες για τη λογιστική αντιστάθμισης σύμφωνα με τα κριτήρια του παρόντος Προτύπου (βλέπε παράγραφο 6.4.1), αφού συνυπολογιστεί τυχόν επανακαθορισμός της σχέσης αντιστάθμισης κατά τη μετάβαση (βλέπε παράγραφο 7.2.25 στοιχείο β), θεωρούνται ως συνεχιζόμενες σχέσεις αντιστάθμισης.

7.2.25. Κατά την αρχική εφαρμογή των απαιτήσεων λογιστικής αντιστάθμισης του παρόντος Προτύπου, μια οικονομική οντότητα:

α) δύναται να ξεκινήσει να εφαρμόζει αυτές τις απαιτήσεις από το ίδιο χρονικό σημείο με τη διακοπή της εφαρμογής των απαιτήσεων λογιστικής αντιστάθμισης του ΔΛΠ 39· και

β) θεωρεί τον συντελεστή αντιστάθμισης σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 ως αφετηρία για επανακαθορισμό του συντελεστή αντιστάθμισης μιας συνεχιζόμενης σχέσης αντιστάθμισης, εάν ισχύει. Οποιοδήποτε κέρδος ή ζημία από έναν τέτοιο επανακαθορισμό αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.

7.2.26. Ως εξαίρεση στην αναδρομική εφαρμογή των απαιτήσεων λογιστικής αντιστάθμισης του παρόντος Προτύπου, μια οικονομική οντότητα:

α) εφαρμόζει τη λογιστική αντιμετώπιση για τη διαχρονική αξία των δικαιωμάτων προαίρεσης σύμφωνα με την παράγραφο 6.5.15 αναδρομικά εάν, σύμφωνα με το ΔΛΠ 39, μόνο η μεταβολή στην εσωτερική αξία ενός δικαιώματος προαίρεσης είχε προσδιοριστεί ως μέσο αντιστάθμισης σε μια σχέση αντιστάθμισης. Αυτή η αναδρομική εφαρμογή ισχύει μόνο για τις σχέσεις αντιστάθμισης που υπήρχαν κατά την έναρξη της προγενέστερης συγκριτικής περιόδου ή προσδιορίστηκαν στη συνέχεια.

▼**M53**

β) δύναται να εφαρμόσει τη λογιστική αντιμετώπιση για το προθεσμιακό στοιχείο προθεσμιακών συμβολαίων σύμφωνα με την παράγραφο 6.5.16 αναδρομικά εάν, σύμφωνα με το ΔΛΠ 39, μόνο η μεταβολή στο τρέχον στοιχείο ενός προθεσμιακού συμβολαίου είχε προσδιοριστεί ως μέσο αντιστάθμισης σε μια σχέση αντιστάθμισης. Αυτή η αναδρομική εφαρμογή ισχύει μόνο για τις σχέσεις αντιστάθμισης που υπήρχαν κατά την έναρξη της προγενέστερης συγκριτικής περιόδου ή προσδιορίστηκαν στη συνέχεια. Επιπλέον, εάν μια οικονομική οντότητα επιλέξει την αναδρομική εφαρμογή αυτής της λογιστικής αντιμετώπισης, αυτή εφαρμόζεται σε όλες τις σχέσεις αντιστάθμισης που πληρούν τα κριτήρια για την επιλογή αυτή (ήτοι κατά τη μετάβαση αυτή η επιλογή δεν είναι διαθέσιμη για κάθε σχέση αντιστάθμισης). Η λογιστική αντιμετώπιση για περιθώρια βάσης συναλλαγματικής ισοτιμίας (βλέπε παράγραφο 6.5.16) δύναται να εφαρμοστεί αναδρομικά για τις σχέσεις αντιστάθμισης που υπήρχαν κατά την έναρξη της προγενέστερης συγκριτικής περιόδου ή προσδιορίστηκαν στη συνέχεια·

γ) εφαρμόζει αναδρομικά την απαίτηση της παραγράφου 6.5.6 να μην υπάρχει εκπνοή ή διακοπή του μέσου αντιστάθμισης εάν:

i) ως συνέπεια νομοθετικών ή κανονιστικών ρυθμίσεων ή της θέσπισης νόμων ή κανονισμών, τα συμβαλλόμενα μέρη του μέσου αντιστάθμισης συμφωνούν ότι ένας ή περισσότεροι εκκαθαριστικοί αντισυμβαλλόμενοι θα αντικαταστήσουν τον αρχικό αντισυμβαλλόμενό τους ώστε να καταστεί νέος αντισυμβαλλόμενος για καθένα από τα μέρη· και

ii) τυχόν άλλες αλλαγές στο μέσο αντιστάθμισης περιορίζονται στις αναγκαίες για την προαναφερόμενη αντικατάσταση του αντισυμβαλλομένου.

Οικονομικές οντότητες που έχουν εφαρμόσει νωρίτερα τα ΔΠΧΑ 9 (2009), ΔΠΧΑ 9 (2010) ή ΔΠΧΑ 9 (2013)

7.2.27. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις μεταβατικές απαιτήσεις των παραγράφων 7.2.1–7.2.26 κατά τη σχετική ημερομηνία αρχικής εφαρμογής. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει καθεμία από τις μεταβατικές διατάξεις των παραγράφων 7.2.3–7.2.14 και 7.2.17–7.2.26 μόνο μία φορά (ήτοι εάν μια οικονομική οντότητα επιλέξει μια προσέγγιση εφαρμογής του ΔΠΧΑ 9 που περιλαμβάνει περισσότερες από μία ημερομηνίες αρχικής εφαρμογής, δεν μπορεί να εφαρμόσει καμία από αυτές τις διατάξεις ξανά εάν είχαν ήδη εφαρμοστεί σε προγενέστερη ημερομηνία). (Βλέπε παραγράφους 7.2.2 και 7.3.2.)

7.2.28. Μια οικονομική οντότητα που εφάρμοζε τα ΔΠΧΑ 9 (2009), ΔΠΧΑ 9 (2010) ή ΔΠΧΑ 9 (2013) και πλέον εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο:

α) ανακαλεί τον προηγούμενο προσδιορισμό ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ως επιμετρούμενου στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων εάν ο εν λόγω προσδιορισμός είχε γίνει παλαιότερα σύμφωνα με τον όρο στην παράγραφο 4.1.5 αλλά ο όρος αυτός δεν πληρούται πλέον ως αποτέλεσμα της εφαρμογής του παρόντος Προτύπου·

β) δύναται να προσδιορίσει ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ως επιμετρούμενο στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων εάν ο εν λόγω προσδιορισμός δεν θα πληρούσε παλαιότερα τον όρο της παραγράφου 4.1.5 αλλά πλέον ο εν λόγω όρος πληρούται ως αποτέλεσμα της εφαρμογής του παρόντος Προτύπου·

γ) ανακαλεί τον προηγούμενο προσδιορισμό μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης ως επιμετρούμενης στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων εάν ο εν λόγω προσδιορισμός είχε γίνει παλαιότερα σύμφωνα με τον όρο στην παράγραφο 4.2.2 στοιχείο α) αλλά ο εν λόγω όρος δεν πληρούται πλέον ως αποτέλεσμα της εφαρμογής του παρόντος Προτύπου· και

▼M53

δ) δύναται να προσδιορίσει μια χρηματοοικονομική υποχρέωση ως επιμετρούμενη στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων εάν ο εν λόγω προσδιορισμός δεν πληρούσε παλαιότερα τον όρο της παραγράφου 4.2.2 στοιχείο α) αλλά πλέον ο όρος πληρούται ως αποτέλεσμα της εφαρμογής του παρόντος Προτύπου.

Ο εν λόγω προσδιορισμός και η εν λόγω ανάκληση γίνονται σύμφωνα με τα γεγονότα και τις περιστάσεις που ισχύουν κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής του παρόντος Προτύπου. Η κατάταξη αυτή εφαρμόζεται αναδρομικά.

▼M62

Μεταβατική περίοδος για τα *Χαρακτηριστικά προεξόφλησης με αρνητική αντιστάθμιση*

7.2.29. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει *Χαρακτηριστικά προεξόφλησης με αρνητική αντιστάθμιση* (τροποποιήσεις του ΔΠΧΑ 9) αναδρομικά, σύμφωνα με το ΔΛΠ 8, με την επιφύλαξη των όσων ορίζονται στις παραγράφους 7.2.30 – 7.2.34.

7.2.30. Μια οικονομική οντότητα που εφαρμόζει για πρώτη φορά τις παρούσες τροποποιήσεις ταυτόχρονα με την εφαρμογή για πρώτη φορά του παρόντος Προτύπου, εφαρμόζει τις παραγράφους 7.2.1 – 7.2.28, αντί των παραγράφων 7.2.31 – 7.2.34.

7.2.31. Μια οικονομική οντότητα που εφαρμόζει για πρώτη φορά τις παρούσες τροποποιήσεις μετά την εφαρμογή για πρώτη φορά του παρόντος Προτύπου, εφαρμόζει τις παραγράφους 7.2.32 – 7.2.34. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει και τις άλλες μεταβατικές απαιτήσεις του παρόντος Προτύπου που είναι αναγκαίες για την εφαρμογή των παρουσών τροποποιήσεων. Για τον σκοπό αυτό, οι αναφορές στην ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής νοούνται ως αναφερόμενες στην αρχή της περιόδου αναφοράς κατά την οποία μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει για πρώτη φορά τις παρούσες τροποποιήσεις (ημερομηνία αρχικής εφαρμογής των παρουσών τροποποιήσεων).

7.2.32. Όσον αφορά τον προσδιορισμό χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή χρηματοοικονομικής υποχρέωσης ως επιμετρούμενων στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, μια οντότητα:

α) ανακαλεί τον προηγούμενο προσδιορισμό ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ως επιμετρούμενου στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων εάν ο εν λόγω προσδιορισμός είχε γίνει παλαιότερα σύμφωνα με τον όρο στην παράγραφο 4.1.5 αλλά ο όρος αυτός δεν πληρούται πλέον ως αποτέλεσμα της εφαρμογής των παρουσών τροποποιήσεων·

β) δύναται να προσδιορίσει ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ως επιμετρούμενο στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων εάν ο εν λόγω προσδιορισμός δεν θα πληρούσε παλαιότερα τον όρο της παραγράφου 4.1.5 αλλά πλέον ο εν λόγω όρος πληρούται ως αποτέλεσμα της εφαρμογής των παρουσών τροποποιήσεων·

γ) ανακαλεί τον προηγούμενο προσδιορισμό μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης ως επιμετρούμενης στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων εάν ο εν λόγω προσδιορισμός είχε γίνει παλαιότερα σύμφωνα με τον όρο στην παράγραφο 4.2.2 στοιχείο α) αλλά ο εν λόγω όρος δεν πληρούται πλέον ως αποτέλεσμα της εφαρμογής των παρουσών τροποποιήσεων· και

δ) δύναται να προσδιορίσει μία χρηματοοικονομική υποχρέωση ως επιμετρούμενη στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων εάν ο εν λόγω προσδιορισμός δεν θα πληρούσε παλαιότερα τον όρο της παραγράφου 4.2.2 α) αλλά πλέον ο εν λόγω όρος πληρούται ως αποτέλεσμα της εφαρμογής των παρουσών τροποποιήσεων·

▼**M62**

Ο εν λόγω προσδιορισμός και η εν λόγω ανάκληση γίνονται σύμφωνα με τα γεγονότα και τις περιστάσεις που ισχύουν κατά την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής των παρουσών τροποποιήσεων. Η κατάταξη αυτή εφαρμόζεται αναδρομικά.

7.2.33. Μια οικονομική οντότητα δεν απαιτείται να αναπροσαρμόσει προηγούμενες περιόδους ώστε να αντικατοπτρίζουν την εφαρμογή των παρουσών τροποποιήσεων. Η οικονομική οντότητα δύναται να αναπροσαρμόσει προηγούμενες περιόδους εάν, και μόνο εάν, αυτό είναι εφικτό χωρίς τη χρήση εκ των υστέρων αποκτηθείσας γνώσης και οι επαναδιατυπωμένες οικονομικές καταστάσεις αντικατοπτρίζουν όλες τις απαιτήσεις του παρόντος Προτύπου. Εάν μια οικονομική οντότητα δεν αναπροσαρμόζει προηγούμενες περιόδους, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τυχόν διαφορές ανάμεσα στην προηγούμενη λογιστική αξία και τη λογιστική αξία στην αρχή της ετήσιας περιόδου αναφοράς που περιλαμβάνει την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής των παρουσών τροποποιήσεων στο υπόλοιπο έναρξης των κερδών εις νέον (ή σε άλλο συστατικό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων, κατά περίπτωση) της ετήσιας περιόδου αναφοράς που περιλαμβάνει την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής των παρουσών τροποποιήσεων.

7.2.34. Κατά την περίοδο αναφοράς που περιλαμβάνει την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής των παρουσών τροποποιήσεων, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τις ακόλουθες πληροφορίες κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής για κάθε κατηγορία χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου και χρηματοοικονομικής υποχρέωσης που έχει επηρεαστεί από τις παρούσες τροποποιήσεις:

α) την προηγούμενη κατηγορία επιμέτρησης και τη λογιστική αξία που καθορίστηκε αμέσως πριν από την εφαρμογή των παρουσών τροποποιήσεων·

β) τη νέα κατηγορία επιμέτρησης και τη λογιστική αξία που καθορίστηκε μετά την εφαρμογή των παρουσών τροποποιήσεων·

γ) τη λογιστική αξία όλων των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων στην κατάσταση οικονομικής θέσης που προσδιορίστηκαν προηγουμένως ως επιμετρούμενα στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, αλλά πλέον δεν προσδιορίζονται έτσι· και

δ) τους λόγους προσδιορισμού ή αποπροσδιορισμού χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων που επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων.

▼**M53**

7.3 ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΤΩΝ ΕΔΔΠΧΑ 9, ΔΠΧΑ 9 (2009), ΔΠΧΑ 9 (2010) ΚΑΙ ΔΠΧΑ 9 (2013)

7.3.1. Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά το ΕΔΔΠΧΑ 9 *Επανεκτίμηση των ενσωματωμένων παραγώγων*. Οι απαιτήσεις που προστέθηκαν στο ΔΠΧΑ 9 τον Οκτώβριο του 2010 ενσωμάτωσαν τις απαιτήσεις που είχαν οριστεί σε προηγούμενο χρόνο στις παραγράφους 5 και 7 του ΕΔΔΠΧΑ 9. Ως επακόλουθη τροποποίηση, το ΔΠΧΑ 1 *Πρώτη εφαρμογή των διεθνών προτύπων χρηματοοικονομικής αναφοράς* ενσωμάτωσε τις απαιτήσεις που είχαν οριστεί παλαιότερα στην παράγραφο 8 του ΕΔΔΠΧΑ 9.

7.3.2. Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά τα ΔΠΧΑ 9 (2009), ΔΠΧΑ 9 (2010) και ΔΠΧΑ 9 (2013). Εντούτοις, για ετήσιες περιόδους αναφοράς που ξεκινούν πριν από την 1η Ιανουαρίου 2018, μια οικονομική οντότητα δύναται να επιλέξει να εφαρμόσει τις εν λόγω προγενέστερες εκδόσεις του ΔΠΧΑ 9 αντί της εφαρμογής του παρόντος Προτύπου εάν, και μόνον εάν, η σχετική με την οικονομική οντότητα ημερομηνία αρχικής εφαρμογής είναι προγενέστερη της 1ης Φεβρουαρίου 2015.

▼**M53**

Προσάρτημα Α

Καθορισμένοι όροι

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του παρόντος Προτύπου.

αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες δωδεκαμήνου — Το μέρος των **αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών καθ' όλη τη διάρκεια ζωής** που αντιπροσωπεύει τις **αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες** που προκύπτουν από γεγονότα αθέτησης επί ενός χρηματοοικονομικού μέσου τα οποία είναι πιθανά εντός των 12 μηνών μετά την ημερομηνία αναφοράς.

αγορασμένο ή δημιουργημένο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο απομειωμένης πιστωτικής αξίας — Αγορασμένα ή δημιουργημένα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία για τα οποία γίνεται **απομείωση πιστωτικής αξίας** κατά την αρχική αναγνώριση.

αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες — Ο σταθμισμένος μέσος όρος των **πιστωτικών ζημιών** με συντελεστές στάθμισης τους αντίστοιχους κινδύνους αθέτησης.

αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες καθ' όλη τη διάρκεια ζωής — Οι **αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες** που προκύπτουν από όλα τα πιθανά γεγονότα αθέτησης καθ' όλη την αναμενόμενη διάρκεια ζωής ενός χρηματοοικονομικού μέσου.

αποσβεσμένο κόστος χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή χρηματοοικονομικής υποχρέωσης — Το ποσό στο οποίο επιμετράται το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή η χρηματοοικονομική υποχρέωση κατά την αρχική αναγνώριση, μείον τις αποπληρωμές κεφαλαίου, συν ή μείον τη σωρευμένη απόσβεση με χρήση της **μεθόδου του πραγματικού επιτοκίου** τυχόν διαφορών ανάμεσα στο εν λόγω αρχικό ποσό και το ποσό στη λήξη και, για χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, αναπροσαρμοσμένο με τυχόν **προβλέψεις ζημίας**.

βέβαιη δέσμευση — Δεσμευτική συμφωνία για την ανταλλαγή μιας καθορισμένης ποσότητας πόρων σε καθορισμένη τιμή και σε καθορισμένη μελλοντική ημερομηνία ή ημερομηνίες.

διακρατούμενο για διαπραγμάτευση — Χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή χρηματοοικονομική υποχρέωση που:

α) αποκτήθηκε ή πραγματοποιήθηκε κυρίως για σκοπούς πώλησης ή επαναγοράς στο εγγύς μέλλον·

β) αποτελεί κατά την αρχική αναγνώριση μέρος χαρτοφυλακίου προσδιορισμένων χρηματοοικονομικών μέσων που τελούν υπό κοινή διαχείριση και για τα οποία υπάρχουν τεκμηριωμένες ενδείξεις πρόσφατου σχεδίου βραχυπρόθεσμης αποκόμισης κερδών· ή

γ) είναι **παράγωγο** (εκτός από παράγωγο που αποτελεί συμβόλαιο χρηματοοικονομικής εγγύησης ή προσδιορισμένο και αποτελεσματικό μέσο αντιστάθμισης).

ημερομηνία ανακατάταξης — Η πρώτη ημέρα της πρώτης περιόδου αναφοράς μετά τη μεταβολή στο επιχειρηματικό μοντέλο που υποχρεώνει μια οικονομική οντότητα να προχωρήσει σε ανακατάταξη των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων της.

▼**M53**

κέρδος ή ζημία απομείωσης	Κέρδη ή ζημίες που αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα σύμφωνα με την παράγραφο 5.5.8 και προκύπτουν από την εφαρμογή των απαιτήσεων απομείωσης της ενότητας 5.5.
κέρδος ή ζημία τροποποίησης	Το ποσό που προκύπτει από την αναπροσαρμογή της **προ αποσβέσεων λογιστικής αξίας ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου** για να αντανακλά τις συμβατικές ταμειακές ροές κατόπιν επαναδιαπραγμάτευσης ή τροποποίησης. Η οικονομική οντότητα υπολογίζει εκ νέου την προ αποσβέσεων λογιστική αξία ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ως την παρούσα αξία των εκτιμώμενων μελλοντικών χρηματικών καταβολών ή εισπράξεων καθ' όλη την αναμενόμενη διάρκεια ζωής του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου κατόπιν επαναδιαπραγμάτευσης ή τροποποίησης, οι οποίες προεξοφλούνται με βάση το αρχικό **πραγματικό επιτόκιο** του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου (ή το αρχικό **πραγματικό επιτόκιο προσαρμοσμένο στον πιστωτικό κίνδυνο** όταν πρόκειται για **χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία απομειωμένης πιστωτικής αξίας που έχουν αγορασθεί ή δημιουργηθεί**) ή, όπου αρμόζει, με το αναθεωρημένο **πραγματικό επιτόκιο** που υπολογίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 6.5.10. Κατά την εκτίμηση των αναμενόμενων ταμειακών ροών ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, μια οικονομική οντότητα συνυπολογίζει όλους τους συμβατικούς όρους του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου (για παράδειγμα, προπληρωμές, δικαιώματα προαίρεσης αγοράς και παρόμοια δικαιώματα) αλλά δεν συνυπολογίζει τις **αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες**, εκτός εάν το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο αποτελεί **αγορασμένο ή δημιουργημένο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο απομειωμένης πιστωτικής αξίας**, οπότε η οικονομική οντότητα θα συνυπολογίσει επίσης τις αρχικές αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες που συνυπολογίστηκαν κατά τον υπολογισμό του αρχικού **πραγματικού επιτοκίου προσαρμοσμένου στον πιστωτικό κίνδυνο**.
κόστος συναλλαγών	Το οριακό κόστος που αποδίδεται άμεσα στην απόκτηση, έκδοση ή διάθεση ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης (βλέπε παράγραφο B5.4.8). Οριακό κόστος θεωρείται το κόστος που η οικονομική οντότητα δεν θα είχε υποστεί εάν δεν είχε αποκτήσει, εκδώσει ή διαθέσει το χρηματοοικονομικό μέσο.
μέθοδος του πραγματικού επιτοκίου	Η μέθοδος που χρησιμοποιείται στον υπολογισμό του **αποσβεσμένου κόστους ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης** και στον επιμερισμό και την αναγνώριση των εσόδων από τόκους ή των εξόδων για τόκους στα αποτελέσματα κατά τη σχετική περίοδο.
μερίσματα	Διανομές κερδών στους κατόχους συμμετοχικών τίτλων σε αναλογία της συμμετοχής τους σε συγκεκριμένη κατηγορία κεφαλαίου.

▼**M53**

παράγωγο Χρηματοοικονομικό μέσο ή άλλο συμβόλαιο που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου και διαθέτει και τα τρία ακόλουθα χαρακτηριστικά:

α) η αξία του μεταβάλλεται σύμφωνα με τις μεταβολές καθορισμένου επιτοκίου, τιμής χρηματοοικονομικού μέσου, τιμής βασικού εμπορεύματος, συναλλαγματικής ισοτιμίας, δείκτη τιμών ή συντελεστών, πιστοληπτικής διαβάθμισης ή πιστωτικού δείκτη ή μεταβλητής, με την προϋπόθεση ότι, στην περίπτωση μη χρηματοοικονομικής μεταβλητής, η μεταβλητή δεν αφορά συγκεκριμένα έναν συμβαλλόμενο (ορισμένες φορές αποκαλείται ως «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·

γ) διακανονίζεται σε μελλοντική ημερομηνία.

παύση αναγνώρισης Η αφαίρεση ενός ήδη αναγνωρισμένου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης από την κατάσταση οικονομικής θέσης μιας οικονομικής οντότητας.

πιστωτική ζημία Η διαφορά ανάμεσα σε όλες τις συμβατικές ταμειακές ροές που είναι απαιτητές από μια οικονομική οντότητα σύμφωνα με τη σύμβαση και όλες τις ταμειακές ροές που η οικονομική οντότητα προσδοκά να λάβει (ήτοι όλες οι υστερήσεις ταμειακών ροών), προεξοφλημένη με βάση το αρχικό **πραγματικό επιτόκιο** (ή το **πραγματικό επιτόκιο προσαρμοσμένο στον πιστωτικό κίνδυνο** όταν πρόκειται για **χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία απομειωμένης πιστωτικής αξίας που έχουν αγορασθεί ή δημιουργηθεί**). Μια οικονομική οντότητα εκτιμά τις ταμειακές ροές λαμβάνοντας υπόψη όλους τους συμβατικούς όρους του χρηματοοικονομικού μέσου (για παράδειγμα, προπληρωμή, επέκταση, δικαιώματα προαίρεσης αγοράς και παρόμοια δικαιώματα) για την αναμενόμενη διάρκεια ζωής του εν λόγω χρηματοοικονομικού μέσου. Οι ταμειακές ροές που λαμβάνονται υπόψη περιλαμβάνουν ταμειακές ροές από την πώληση διακρατούμενων εξασφαλίσεων ή άλλων πιστωτικών ενισχύσεων που εμπεριέχονται στους συμβατικούς πόρους. Υπάρχει η παραδοχή ότι η αναμενόμενη διάρκεια ζωής ενός χρηματοοικονομικού μέσου δύναται να εκτιμηθεί αξιόπιστα. Ωστόσο, στις σπάνιες περιπτώσεις στις οποίες η αναμενόμενη διάρκεια ζωής ενός χρηματοοικονομικού μέσου δεν είναι εφικτό να εκτιμηθεί αξιόπιστα, η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί την υπολειπόμενη συμβατική διάρκεια του χρηματοοικονομικού μέσου.

πραγματικό επιτόκιο Το επιτόκιο που προεξοφλεί με ακρίβεια μελλοντικές χρηματικές καταβολές ή εισπράξεις για την αναμενόμενη διάρκεια ζωής του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης στην **προ αποσβέσεων λογιστική αξία ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου** ή στο **αποσβεσμένο κόστος μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης**. Κατά τον υπολογισμό του πραγματικού επιτοκίου, μια οικονομική οντότητα εκτιμά τις ταμειακές ροές λαμβάνοντας υπόψη όλους τους συμβατικούς όρους

▼M53

	που διέπουν το χρηματοοικονομικό μέσο (για παράδειγμα, προεξόφληση, επέκταση, δικαιώματα προαίρεσης αγοράς και παρόμοια δικαιώματα) αλλά δεν λαμβάνει υπόψη τις **αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες**. Στον υπολογισμό περιλαμβάνονται όλες οι αμοιβές και οι μονάδες που καταβλήθηκαν ή λήφθηκαν μεταξύ των συμβαλλομένων που αποτελούν αναπόσπαστο μέρος του πραγματικού επιτοκίου (βλέπε παραγράφους B5.4.1–B5.4.3), το **κόστος συναλλαγών** και κάθε επαύξηση ή έκπτωση. Υπάρχει η παραδοχή ότι οι ταμειακές ροές και η αναμενόμενη ζωή μιας ομάδας χρηματοοικονομικών μέσων μπορούν να εκτιμηθούν αξιόπιστα. Ωστόσο, στις σπάνιες περιπτώσεις στις οποίες είναι αδύνατη η αξιόπιστη εκτίμηση των ταμειακών ροών ή της αναμενόμενης διάρκειας ζωής ενός χρηματοοικονομικού μέσου (ή μιας ομάδας χρηματοοικονομικών μέσων), η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί τις συμβατικές ταμειακές ροές για ολόκληρη τη συμβατική διάρκεια του χρηματοοικονομικού μέσου (ή της ομάδας χρηματοοικονομικών μέσων).
πραγματικό επιτόκιο προσαρμοσμένο στον πιστωτικό κίνδυνο	Το επιτόκιο που προεξοφλεί με ακρίβεια τις μελλοντικές χρηματικές καταβολές ή εισπράξεις καθ' όλη την αναμενόμενη διάρκεια ζωής του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου στο **αποσβεσμένο κόστος ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου** που αποτελεί **αγορασμένο ή δημιουργημένο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο απομειωμένης πιστωτικής αξίας**. Κατά τον υπολογισμό του πραγματικού επιτοκίου προσαρμοσμένου στον πιστωτικό κίνδυνο, μια οικονομική οντότητα εκτιμά τις αναμενόμενες ταμειακές ροές λαμβάνοντας υπόψη όλους τους συμβατικούς όρους που διέπουν το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο (για παράδειγμα, προπληρωμή, επέκταση, δικαιώματα προαίρεσης αγοράς και παρόμοια δικαιώματα) και τις **αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες**. Στον υπολογισμό περιλαμβάνονται όλες οι αμοιβές και οι μονάδες που καταβλήθηκαν ή λήφθηκαν μεταξύ των συμβαλλομένων που αποτελούν αναπόσπαστο μέρος του πραγματικού επιτοκίου (βλέπε παραγράφους B5.4.1-B5.4.3), το **κόστος συναλλαγών** και κάθε επαύξηση ή έκπτωση. Υπάρχει η παραδοχή ότι οι ταμειακές ροές και η αναμενόμενη διάρκεια ζωής μιας ομάδας συναφών χρηματοοικονομικών μέσων δύναται να εκτιμηθεί αξιόπιστα. Ωστόσο, στις σπάνιες περιπτώσεις στις οποίες είναι αδύνατη η αξιόπιστη εκτίμηση των ταμειακών ροών ή της υπολειπόμενης διάρκειας ζωής ενός χρηματοοικονομικού μέσου (ή μιας ομάδας χρηματοοικονομικών μέσων), η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί τις συμβατικές ταμειακές ροές για ολόκληρη τη συμβατική διάρκεια του χρηματοοικονομικού μέσου (ή της ομάδας χρηματοοικονομικών μέσων).
προ αποσβέσεων λογιστική αξία ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου	Το **αποσβεσμένο κόστος ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου**, πριν από την αναπροσαρμογή για τυχόν **προβλέψεις ζημιών**.
πρόβλεψη ζημίας	Πρόβλεψη για **αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες** επί χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που επιμετρώνται σύμφωνα με την παράγραφο 4.1.2, απαιτήσεις από μισθώματα και **συμβατικά περιουσιακά στοιχεία**, το σωρευμένο ποσό απομείωσης για χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται σύμφωνα με την παράγραφο 4.1.2A και η πρόβλεψη για τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες από δανειακές δεσμεύσεις και **συμβόλαια χρηματοοικονομικής εγγύησης**.

▼**M53**

προσδοκώμενη συναλλαγή	Μελλοντική συναλλαγή που αναμένεται αλλά για την οποία δεν υπάρχει δέσμευση.
σε καθυστέρηση	Ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο είναι σε καθυστέρηση (ληξιπρόθεσμο) όταν ένας αντισυμβαλλόμενος έχει παρουσιάσει αδυναμία καταβολής μιας πληρωμής κατά τον συμβατικά καθορισμένο χρόνο της εν λόγω πληρωμής.
σύμβαση κανονικής παράδοσης	Η αγορά ή πώληση ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου βάσει 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.
συμβατικά περιουσιακά στοιχεία	Τα δικαιώματα που προσδιορίζονται στο ΔΠΧΑ 15 *Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες* αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο για τους σκοπούς της αναγνώρισης και επιμέτρησης των κερδών ή ζημιών απομείωσης.
συμβόλαιο χρηματοοικονομικής εγγύησης	Συμβόλαιο το οποίο προβλέπει συγκεκριμένες πληρωμές από τον εκδότη για την αποζημίωση του κατόχου έναντι ζημίας που υπέστη από την αδυναμία συγκεκριμένου οφειλέτη να καταβάλλει εγκαίρως μια πληρωμή σύμφωνα με τους αρχικούς ή τροποποιημένους όρους χρεωστικού τίτλου.
συντελεστής αντιστάθμισης	Η σχέση ανάμεσα στην ποσότητα του μέσου αντιστάθμισης και την ποσότητα του αντισταθμισμένου στοιχείου σε όρους σχετικής στάθμισης.
χρηματοοικονομική υποχρέωση στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων	Χρηματοοικονομική υποχρέωση που καλύπτει έναν από τους ακόλουθους όρους: α) ανταποκρίνεται στον ορισμό του **διακρατούμενου για διαπραγμάτευση**· β) κατά την αρχική αναγνώριση, προσδιορίζεται από την οικονομική οντότητα ως επιμετρούμενη στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων σύμφωνα με την παράγραφο 4.2.2 ή 4.3.5· γ) προσδιορίζεται είτε κατά την αρχική αναγνώριση είτε μεταγενέστερα στην εύλογη αξία ως επιμετρούμενη μέσω των αποτελεσμάτων σύμφωνα με την παράγραφο 6.7.1.
χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο απομειωμένης πιστωτικής αξίας	Ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο θεωρείται απομειωμένης πιστωτικής αξίας όταν έχουν προκύψει ένα ή περισσότερα γεγονότα που έχουν επιζήμιες συνέπειες για τις εκτιμώμενες μελλοντικές ταμειακές ροές του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου. Στις ενδείξεις ότι ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο είναι απομειωμένης πιστωτικής αξίας περιλαμβάνονται παρατηρήσιμες πληροφορίες σχετικά με τα ακόλουθα γεγονότα: α) σημαντική οικονομική δυσχέρεια του εκδότη ή του δανειολήπτη· β) παραβίαση σύμβασης, όπως γεγονός αθέτησης ή καθυστέρησης·

▼**M53**

γ) εκχώρηση στον δανειολήπτη μιας ή περισσότερων παραχωρήσεων από τον δανειστή ή τους δανειστές του δανειολήπτη, για λόγους οικονομικούς ή συμβατικούς που αφορούν την οικονομική δυσχέρεια του δανειολήπτη, τις οποίες παραχωρήσεις ο δανειστής ή οι δανειστές δεν θα εξέταζαν σε διαφορετική περίπτωση·

δ) αύξηση της πιθανότητας ο δανειολήπτης να πτωχεύσει ή να προβεί σε άλλη οικονομική αναδιοργάνωση·

ε) εξαφάνιση ενεργού αγοράς για το εν λόγω χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο λόγω οικονομικών δυσχερειών· ή

στ) αγορά ή δημιουργία χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου υπό το άρτιο ποσό, που αντανακλά τις προκύψασες **πιστωτικές ζημίες**.

Ενδέχεται να μην είναι εφικτό να προσδιοριστεί ένα μεμονωμένο διακριτό γεγονός, αλλά, αντίθετα, η συνδυασμένη επίπτωση μερικών γεγονότων μπορεί να είναι αυτή που έχει προκαλέσει την πιστωτική απομείωση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων.

Οι ακόλουθοι όροι ορίζονται στην παράγραφο 11 του ΔΛΠ 32, στο προσάρτημα Α του ΔΠΧΑ 7, στο προσάρτημα Α του ΔΠΧΑ 13 ή στο προσάρτημα Α του ΔΠΧΑ 15 και χρησιμοποιούνται στο παρόν Πρότυπο με τις σημασίες που προσδιορίζονται στα ΔΛΠ 32, ΔΠΧΑ 7, ΔΠΧΑ 13 ή ΔΠΧΑ 15:

α) πιστωτικός κίνδυνος ([1])·

β) συμμετοχικός τίτλος·

γ) εύλογη αξία·

δ) χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο·

ε) χρηματοοικονομικό μέσο·

στ) χρηματοοικονομική υποχρέωση·

ζ) τιμή συναλλαγής.

Προσάρτημα Β

Οδηγίες εφαρμογής

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του παρόντος Προτύπου.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ (ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2)

Β2.1 Ορισμένες συμβάσεις απαιτούν πληρωμή με βάση κλιματολογικές, γεωλογικές ή άλλες φυσικές μεταβλητές. (Εκείνες που βασίζονται σε κλιματολογικές μεταβλητές είναι γνωστές και ως «καιρικά παράγωγα»). Εάν οι εν λόγω συμβάσεις δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 4, εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου.

Β2.2 Το παρόν Πρότυπο 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 τα συμβόλαια δικαιωμάτων που βασίζονται στον όγκο των πωλήσεων ή των εσόδων από υπηρεσίες που αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 15 *Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες*.

([1]) Αυτός ο όρος (όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 7) χρησιμοποιείται στις απαιτήσεις απεικόνισης των επιπτώσεων των μεταβολών στον πιστωτικό κίνδυνο επί υποχρεώσεων που προσδιορίζονται ως επιμετρούμενες στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων (βλέπε παράγραφο 5.7.7).

▼**M53**

Β2.3 Σε ορισμένες περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα προβαίνει σε «στρατηγικές επενδύσεις» σε συμμετοχικούς τίτλους που εκδίδονται από άλλη οικονομική οντότητα, με την πρόθεση της καθιέρωσης ή διατήρησης μακροπρόθεσμης επιχειρηματικής σχέσης με την οικονομική οντότητα στην οποία πραγματοποιείται η επένδυση. Η επενδύουσα οικονομική οντότητα ή κοινοπραξία χρησιμοποιεί το ΔΛΠ 28 για να διαπιστώσει αν για μια τέτοια επένδυση εφαρμόζεται η λογιστική μέθοδος της καθαρής θέσης.

Β2.4 Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται στα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και στις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις των ασφαλιστών, εκτός από τα δικαιώματα και τις δεσμεύσεις που εξαιρούνται από την παράγραφο 2.1 στοιχείο ε) επειδή ανακύπτουν από συμβόλαια που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 4 *Ασφαλιστήρια συμβόλαια*.

Β2.5 Τα συμβόλαια χρηματοοικονομικής εγγύησης δύνανται να λάβουν διάφορες νομικές μορφές, όπως εγγύηση, ορισμένα είδη πιστωτικής επιστολής, συμβόλαιο που καλύπτει τον κίνδυνο μη πληρωμής οφειλής ή ασφαλιστήριο συμβόλαιο. Ο λογιστικός τους χειρισμός δεν εξαρτάται από τη νομική τους μορφή. Τα ακόλουθα είναι παραδείγματα ορθού λογιστικού χειρισμού [βλέπε παράγραφο 2.1 στοιχείο ε)]:

α) Μολονότι ένα συμβόλαιο χρηματοοικονομικής εγγύησης ανταποκρίνεται στον ορισμό ενός ασφαλιστηρίου συμβολαίου στο ΔΠΧΑ 4, όταν ο μεταφερόμενος κίνδυνος είναι σημαντικός, ο εκδότης εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο. Ωστόσο, εάν ένας εκδότης έχει αναφέρει προηγουμένως ρητά ότι θεωρεί τα εν λόγω συμβόλαια ως ασφαλιστήρια συμβόλαια και έχει χρησιμοποιήσει τη λογιστική μεταχείριση που ισχύει για τα ασφαλιστήρια συμβόλαια, τότε δύναται να επιλέξει να εφαρμόσει είτε το παρόν Πρότυπο είτε το ΔΠΧΑ 4 για τα εν λόγω συμβόλαια χρηματοοικονομικής εγγύησης. Εάν εφαρμόζεται το παρόν Πρότυπο, η παράγραφος 5.1.1 απαιτεί από τον εκδότη να αναγνωρίσει αρχικά ένα συμβόλαιο χρηματοοικονομικής εγγύησης στην εύλογη αξία του. Εάν το συμβόλαιο χρηματοοικονομικής εγγύησης καλύπτει ένα μη συνδεδεμένο μέρος μιας ανεξάρτητης καθαρά εμπορικής συναλλαγής, η εύλογη αξία του κατά τη σύναψή του πιθανόν να ισούται με το καταβαλλόμενο ασφάλιστρο, εκτός εάν υπάρχουν αποδείξεις περί του εναντίου. Στη συνέχεια, εκτός εάν το συμβόλαιο χρηματοοικονομικής εγγύησης προσδιορίσθηκε κατά τη σύναψή του ως επιμετρούμενο στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων ή εκτός εάν ισχύουν οι παράγραφοι 3.2.15–3.2.23 και Β3.2.12–Β3.2.17 (όταν η μεταβίβαση ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου δεν πληροί τις προϋποθέσεις για παύση αναγνώρισης ή όταν ισχύει η προσέγγιση της συνεχιζόμενης ανάμειξης), ο εκδότης το επιμετρά βάσει του υψηλότερου μεταξύ:

i) του ποσού που προσδιορίστηκε σύμφωνα με την ενότητα 5.5· και

ii) του ποσού που αναγνωρίστηκε αρχικά απομειωμένου, όπου απαιτείται, κατά το σωρευτικό ποσό των εσόδων που αναγνωρίστηκε σύμφωνα με τις αρχές του ΔΠΧΑ 15 [βλέπε παράγραφο 4.2.1 στοιχείο γ)].

β) Ορισμένες εγγυήσεις σχετιζόμενες με πιστώσεις δεν απαιτούν, ως προϋπόθεση για την καταβολή τους, να είναι ο κάτοχός τους εκτεθειμένος ή να έχει υποστεί ζημίες από την αδυναμία του οφειλέτη να πραγματοποιήσει εγκαίρως πληρωμές επί του εγγυημένου περιουσιακού στοιχείου. Ένα παράδειγμα τέτοιας εγγύησης είναι μια εγγύηση που απαιτεί να γίνονται πληρωμές σύμφωνα με τις μεταβολές μιας ορισμένης πιστοληπτικής διαβάθμισης ή ενός πιστωτικού δείκτη. Τέτοιες εγγυήσεις δεν αποτελούν συμβόλαια χρηματοοικονομικής εγγύησης όπως ορίζονται στο παρόν Πρότυπο, ούτε ασφαλιστήρια συμβόλαια όπως ορίζονται στο ΔΠΧΑ 4. Εγγυήσεις του τύπου αυτού αποτελούν παράγωγα στα οποία ο εκδότης εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο.

▼M53

γ) Εάν ένα συμβόλαιο χρηματοοικονομικής εγγύησης εκδόθηκε για την πώληση εμπορευμάτων, ο εκδότης εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 15 προκειμένου να προσδιορίσει πότε αναγνωρίζει τα έσοδα από την εγγύηση και από την πώληση των εμπορευμάτων.

Β2.6 Κατά κανόνα ο εκδότης δηλώνει με συνέπεια ότι θεωρεί τα συμβόλαια ως ασφαλιστήρια συμβόλαια σε όλη την αλληλογραφία του με πελάτες και κανονιστικούς φορείς, σε όλα τα συμβόλαια, τα έγγραφα τεκμηρίωσης της επιχείρησης και στις οικονομικές καταστάσεις. Επιπλέον, τα ασφαλιστήρια συμβόλαια υπόκεινται συχνά σε λογιστικές απαιτήσεις που διαφέρουν από εκείνες που ισχύουν για άλλα είδη συναλλαγών, όπως συμβόλαια που εκδίδουν τράπεζες ή εμπορικές επιχειρήσεις. Στις περιπτώσεις αυτές, οι οικονομικές καταστάσεις του εκδότη περιλαμβάνουν, κατά κανόνα, δήλωση ότι ο εκδότης έχει ανταποκριθεί στις εν λόγω λογιστικές απαιτήσεις.

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΠΑΥΣΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗΣ (ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3)

Αρχική αναγνώριση (ενότητα 3.1)

Β3.1.1 Ως συνέπεια της αρχής της παραγράφου 3.1.1, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει στην κατάσταση οικονομικής θέσης της ως περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις, αντίστοιχα, όλα τα συμβατικά δικαιώματα και τις συμβατικές δεσμεύσεις που ανακύπτουν από παράγωγα, εκτός από παράγωγα που αποκλείουν τη λογιστική αντιμετώπιση της μεταβίβασης χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ως πώληση (βλέπε παράγραφο Β3.2.14). Εάν η μεταβίβαση χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου δεν πληροί τις προϋποθέσεις για παύση αναγνώρισης, ο εκδοχέας δεν αναγνωρίζει το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο ως περιουσιακό στοιχείο του (βλέπε παράγραφο Β3.2.15).

Β3.1.2 Τα ακόλουθα είναι ενδεικτικά παραδείγματα εφαρμογής της αρχής της παραγράφου 3.1.1:

α) Οι χωρίς όρους απαιτήσεις και πληρωτέοι λογαριασμοί αναγνωρίζονται ως περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις όταν η οικονομική 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 οικονομική οντότητα που δέχεται μια βέβαιη παραγγελία συνήθως δεν αναγνωρίζει περιουσιακό στοιχείο (και η οικονομική οντότητα που δίδει την παραγγελία δεν αναγνωρίζει υποχρέωση) κατά τον χρόνο της δέσμευσης αλλά, αντ' αυτού, μεταθέτει τον χρόνο αναγνώρισης μέχρις ότου τα παραγγελθέντα εμπορεύματα ή υπηρεσίες έχουν φορτωθεί, παραδοθεί ή παρασχεθεί. Αν μια βέβαιη δέσμευση αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου σύμφωνα με τις παραγράφους 2.4-2.7, η καθαρή εύλογη αξία της αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση κατά την ημερομηνία της δέσμευσης [βλέπε παράγραφο Β4.1.30 στοιχείο γ) κατωτέρω)]. Επιπρόσθετα, εάν μια βέβαιη δέσμευση που δεν είχε αναγνωριστεί προγενέστερα προσδιοριστεί ως αντισταθμισμένο στοιχείο στο πλαίσιο μιας αντιστάθμισης εύλογης αξίας, κάθε μεταβολή της καθαρής εύλογης αξίας που αποδίδεται στον αντισταθμισμένο κίνδυνο αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση κατά τη δημιουργία της αντιστάθμισης [βλέπε παράγραφο 6.5.8 στοιχείο β) και παράγραφο 6.5.9].

γ) Ένα προθεσμιακό συμβόλαιο που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου (βλέπε παράγραφο 2.1) αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση κατά την ημερομηνία της δέσμευσης και όχι κατά την ημερομηνία που λαμβάνει χώρα ο διακανονισμός. Όταν η οικονομική οντότητα συμμετάσχει ως συμβαλλόμενη σε προθεσμιακό συμβόλαιο, οι εύλογες αξίες του δικαιώματος και της δέσμευσης συχνά είναι όμοιες, ώστε η καθαρή εύλογη αξία του προθεσμιακού συμβολαίου να είναι μηδενική. Εάν η καθαρή εύλογη αξία του δικαιώματος και της δέσμευσης δεν είναι μηδενική, το συμβόλαιο αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση.

▼**M53**

δ) Συμβόλαια δικαιωμάτων προαίρεσης που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου (βλέπε παράγραφο 2.1) 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 συνιστούν περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις διότι η οικονομική οντότητα δεν είναι συμβαλλόμενη.

Σύμβαση κανονικής παράδοσης χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων

Β3.1.3 Μια σύμβαση κανονικής παράδοσης χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων αναγνωρίζεται με τη χρήση της λογιστικής της ημερομηνίας εμπορικής συναλλαγής ή της ημερομηνίας διακανονισμού, όπως περιγράφεται στις παραγράφους Β3.1.5 και Β3.1.6. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει με συνέπεια την ίδια μέθοδο σε όλες τις αγορές και πωλήσεις χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που κατατάσσονται στην ίδια κατηγορία σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο. Για τον σκοπό αυτό, τα περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται υποχρεωτικά στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων συνθέτουν χωριστή κατηγορία από τα περιουσιακά στοιχεία που προσδιορίζονται ως επιμετρούμενα στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων. Επιπλέον, χωριστή κατηγορία συνιστούν οι επενδύσεις σε συμμετοχικούς κύκλους που αντιμετωπίζονται λογιστικά με τη χρήση της ευχέρειας που προβλέπεται στην παράγραφο 5.7.5.

Β3.1.4 Ένα συμβόλαιο που απαιτεί ή επιτρέπει τον συμψηφιστικό διακανονισμό της μεταβολής της αξίας του συμβολαίου δεν συνιστά συμβόλαιο κανονικής παράδοσης. Αντιθέτως, ένα τέτοιου είδους συμβόλαιο αντιμετωπίζεται λογιστικά ως παράγωγο κατά την περίοδο μεταξύ της ημερομηνίας της εμπορικής συναλλαγής και της ημερομηνίας διακανονισμού.

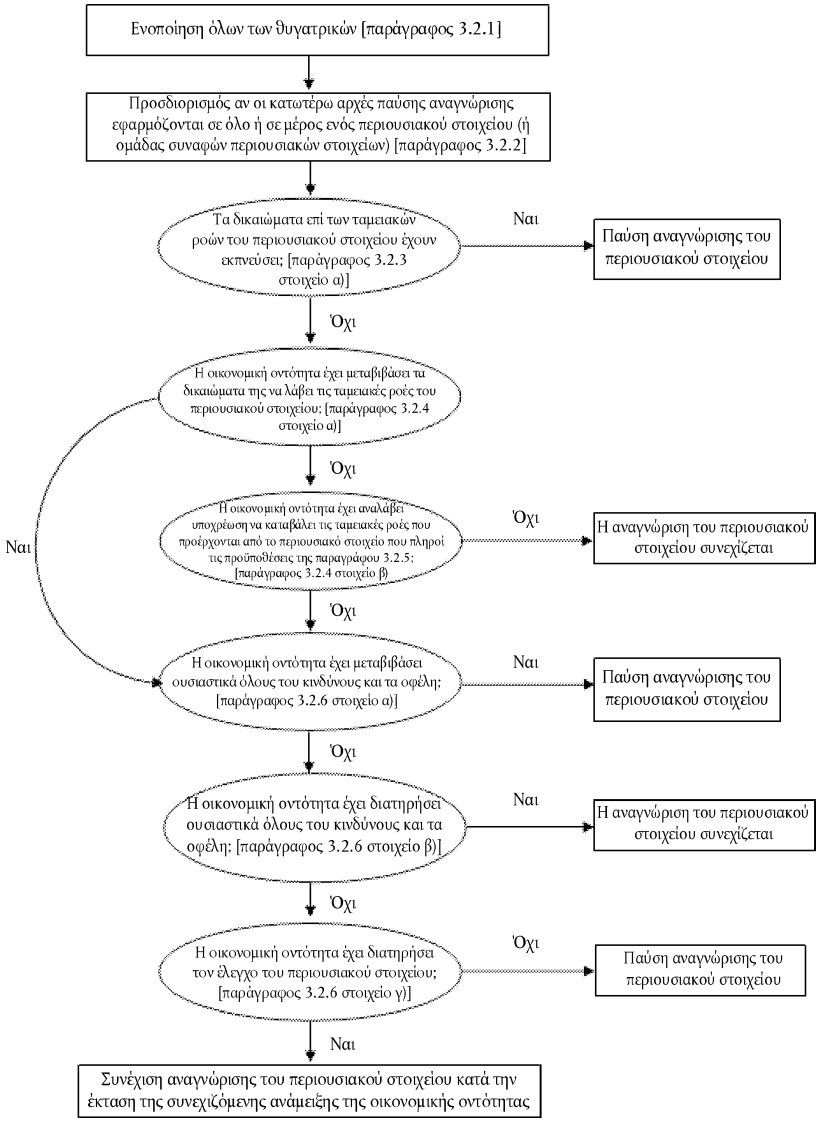
Β3.1.5 Η ημερομηνία εμπορικής συναλλαγής είναι η ημερομηνία κατά την οποία η οικονομική οντότητα δεσμεύεται να αγοράσει ή να πωλήσει ένα περιουσιακό στοιχείο. Η λογιστική της ημερομηνίας εμπορικής συναλλαγής αναφέρεται α) στην αναγνώριση περιουσιακού στοιχείου που αποκτάται και της υποχρέωσης εξόφλησής του κατά την ημερομηνία της εμπορικής συναλλαγής και β) στην παύση αναγνώρισης περιουσιακού στοιχείου που πωλείται, στην αναγνώριση κάθε κέρδους ή ζημίας κατά τη διάθεση και στην αναγνώριση απαίτησης από τον αγοραστή για εξόφληση κατά την ημερομηνία της εμπορικής συναλλαγής. Κατά κανόνα, ο λογισμός τόκων επί της απαίτησης και της αντίστοιχης υποχρέωσης αρχίζει την ημερομηνία διακανονισμού, όταν λαμβάνει χώρα η μεταβίβαση της κυριότητας.

Β3.1.6 Ημερομηνία διακανονισμού είναι η ημερομηνία παράδοσης περιουσιακού στοιχείου στην οικονομική οντότητα ή από αυτή. Η λογιστική της ημερομηνίας διακανονισμού αναφέρεται α) στην αναγνώριση περιουσιακού στοιχείου την ημέρα που αυτό λαμβάνεται από την οικονομική οντότητα και β) στην παύση αναγνώρισης περιουσιακού στοιχείου και στην αναγνώριση κάθε κέρδους ή ζημίας κατά τη διάθεση την ημέρα που αυτό παραδίδεται από την οικονομική οντότητα. Όταν εφαρμόζεται η λογιστική της ημερομηνίας διακανονισμού, η οικονομική οντότητα λογιστικοποιεί κάθε μεταβολή της εύλογης αξίας του περιουσιακού στοιχείου που θα ληφθεί κατά τη διάρκεια της περιόδου μεταξύ της ημερομηνίας εμπορικής 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 επιμετρώνται στο αποσβεσμένο κόστος· αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα για περιουσιακά στοιχεία που έχουν καταταχθεί ως χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία επιμετρούμενα στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων· και αναγνωρίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα για χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων σύμφωνα με την παράγραφο 4.1.2A και για τις επενδύσεις σε συμμετοχικούς τίτλους που αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με την παράγραφο 5.7.5.

▼**M53**

Παύση αναγνώρισης χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων (ενότητα 3.2)

Β3.2.1 Το ακόλουθο διάγραμμα ροής απεικονίζει την αξιολόγηση του αν και σε ποια έκταση παύει να αναγνωρίζεται ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο.



Συμφωνίες βάσει των οποίων η οικονομική οντότητα διατηρεί τα συμβατικά δικαιώματα επί των ταμειακών ροών ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, αλλά αναλαμβάνει συμβατική δέσμευση να καταβάλει τις ταμειακές ροές σε έναν ή περισσότερους παραλήπτες [παράγραφος 3.2.4 στοιχείο β)].

Β3.2.2 Η περίπτωση που περιγράφεται στην παράγραφο 3.2.4 στοιχείο β) (όταν η οικονομική οντότητα διατηρεί τα συμβατικά δικαιώματα να λαμβάνει τις ταμειακές ροές ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου αλλά αναλαμβάνει συμβατική δέσμευση να καταβάλλει τις ταμειακές ροές σε έναν ή περισσότερους παραλήπτες) συμβαίνει, για παράδειγμα, εάν η οικονομική οντότητα είναι καταπίστευμα και εκδίδει σε επενδυτές εμπράγματα δικαιώματα επί των υποκείμενων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που της ανήκουν και παρέχει υπηρεσίες διαχείρισης των εν λόγω χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων. Στην περίπτωση αυτή, τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία πληρούν τις προϋποθέσεις για παύση αναγνώρισης εάν πληρούνται οι προϋποθέσεις που τίθενται από τις παραγράφους 3.2.5 και 3.2.6.

▼**M53**

Β3.2.3 Στο πλαίσιο της εφαρμογής της παραγράφου 3.2.5, η οικονομική οντότητα θα μπορούσε, για παράδειγμα, να είναι ο εκδότης του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή όμιλος που περιλαμβάνει μια θυγατρική που έχει αποκτήσει το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο και μεταφέρει ταμειακές ροές σε μη συνδεδεμένους τρίτους επενδυτές.

Αξιολόγηση της μεταβίβασης κινδύνων και οφελών κυριότητας (παράγραφος 3.2.6)

Β3.2.4 Παραδείγματα περιστάσεων κατά τις οποίες η οικονομική οντότητα έχει μεταβιβάσει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας είναι:

α) η άνευ όρων πώληση χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου·

β) η πώληση χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου μαζί με δικαίωμα προαίρεσης επαναγοράς του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου στην εύλογη αξία του κατά τη στιγμή της επαναγοράς· και

γ) η πώληση χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου μαζί με δικαίωμα αγοράς ή πώλησης με μηδενική εσωτερική αξία (π.χ. ένα δικαίωμα προαίρεσης που είναι τόσο εκτός του χρηματικού του ισοδύναμου που είναι απίθανο να αποκτήσει θετική εσωτερική αξία πριν από τη λήξη).

Β3.2.5 Παραδείγματα περιστάσεων κατά τις οποίες η οικονομική οντότητα έχει διατηρήσει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας είναι:

α) μια συναλλαγή πώλησης και επαναγοράς όπου η τιμή επαναγοράς είναι καθορισμένη ή είναι η τιμή πώλησης συν την απόδοση του δανειστή·

β) μια συμφωνία για τον δανεισμό χρεογράφων·

γ) η πώληση χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου με ανταλλαγή συνολικής απόδοσης που επαναμεταφέρει στην οικονομική οντότητα την έκθεση σε κίνδυνο αγοράς·

δ) η πώληση χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου μαζί με δικαίωμα αγοράς ή πώλησης με θετική εσωτερική αξία (π.χ. ένα δικαίωμα προαίρεσης που είναι τόσο εντός του χρηματικού του ισοδύναμου που είναι απίθανο να αποκτήσει μηδενική εσωτερική αξία πριν από τη λήξη)· και

ε) η πώληση βραχυπρόθεσμων απαιτήσεων για την οποία η οικονομική οντότητα εγγυάται να αποζημιώσει τον εκδοχέα για πιστωτικές ζημίες που ενδέχεται να επέλθουν.

Β3.2.6 Εάν η οικονομική 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 εάν αποκτήσει ξανά το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο σε νέα συναλλαγή.

Αξιολόγηση της μεταβίβασης του ελέγχου

Β3.2.7 Η οικονομική οντότητα δεν έχει διατηρήσει τον έλεγχο μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου εάν ο εκδοχέας έχει στην πράξη τη δυνατότητα να πωλήσει το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο. Η οικονομική οντότητα έχει διατηρήσει τον έλεγχο μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου εάν ο εκδοχέας δεν έχει στην πράξη τη δυνατότητα να πωλήσει το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο. Ο εκδοχέας έχει στην πράξη τη δυνατότητα να πωλήσει το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο εάν είναι διαπραγματεύσιμο σε ενεργό αγορά διότι ο εκδοχέας μπορεί να επαναγοράσει το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο στην αγορά εάν χρειαστεί να επιστρέψει το περιουσιακό στοιχείο στην οικονομική οντότητα. Για παράδειγμα, ο εκδοχέας μπορεί να έχει στην πράξη τη δυνατότητα να πωλήσει ένα μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο εάν το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο υπόκειται σε δικαίωμα προαίρεσης που επιτρέπει στην οικονομική οντότητα να το επαναγοράσει, αλλά ο εκδοχέας μπορεί

▼M53

εύκολα να αποκτήσει το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο στην αγορά σε περίπτωση άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης. Ο εκδοχέας δεν έχει στην πράξη τη δυνατότητα να πωλήσει το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο εάν η οικονομική οντότητα διατηρεί τέτοιο δικαίωμα προαίρεσης και ο εκδοχέας δεν μπορεί εύκολα να αποκτήσει στην αγορά το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο εάν η οικονομική οντότητα ασκήσει το δικαίωμά της.

Β3.2.8 Ο εκδοχέας έχει στην πράξη τη δυνατότητα να πωλήσει το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο μόνο εάν μπορεί να το πωλήσει ολόκληρο σε μη συνδεδεμένο τρίτο μέρος και να ασκήσει τη δυνατότητα αυτή μονόπλευρα και χωρίς να επιβάλει επιπρόσθετους περιορισμούς στη μεταβίβαση. Το κρίσιμο ερώτημα είναι το τι μπορεί να κάνει στην πράξη ο εκδοχέας και όχι ποια είναι τα συμβατικά του δικαιώματα σχετικά τον χειρισμό του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου ή ποιοι συμβατικοί περιορισμοί υφίστανται. Ειδικότερα:

α) ένα συμβατικό δικαίωμα διάθεσης του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου έχει μικρή πρακτική αξία εάν δεν υπάρχει αγορά για το εν λόγω μεταβιβασθέν στοιχείο, και

β) η δυνατότητα διάθεσης του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου έχει μικρή πρακτική αξία εάν δεν μπορεί να ασκηθεί ελεύθερα. Για τον λόγο αυτό:

i) η δυνατότητα 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 έχει τη δυνατότητα να διαθέσει το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο χωρίς να είναι αναγκαίο να επιβάλει περιοριστικούς όρους ή προϋποθέσεις για τη μεταβίβαση (π.χ. όρους σχετικά με τον τρόπο διαχείρισης ενός δανειακού περιουσιακού στοιχείου ή ενός δικαιώματος προαίρεσης που δίδει στον εκδοχέα δικαίωμα επαναγοράς του περιουσιακού στοιχείου).

Β3.2.9 Το γεγονός ότι δεν είναι πιθανό ο εκδοχέας να πωλήσει το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο δεν σημαίνει, από μόνο του, ότι ο εκχωρητής έχει διατηρήσει τον έλεγχο του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου. Όμως, εάν ένα δικαίωμα πώλησης ή μια 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, εάν η αξία ενός δικαιώματος πώλησης ή μιας εγγύησης είναι αρκετά υψηλή, περιορίζει τη δυνατότητα του εκδοχέα να πωλήσει το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο διότι στην πράξη ο εκδοχέας δεν θα πωλούσε το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο σε τρίτο μέρος χωρίς να επιβάλει 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. Υπό αυτές τις συνθήκες, ο εκχωρητής έχει διατηρήσει τον έλεγχο του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου.

Μεταβιβάσεις που πληρούν τις προϋποθέσεις για παύση αναγνώρισης

Β3.2.10 Η οικονομική οντότητα δύναται να διατηρήσει τα δικαιώματα επί ενός ποσοστού των καταβολών τόκων επί των μεταβιβασθέντων περιουσιακών στοιχείων ως αποζημίωση για τη διαχείριση των εν λόγω περιουσιακών στοιχείων. Το ποσοστό των καταβολών τόκων από το οποίο η οικονομική οντότητα θα παραιτείτο κατά την εκπνοή ή τη μεταβίβαση του συμβολαίου διαχείρισης καταλογίζεται στη διαχειριστική απαίτηση ή στη διαχειριστική υποχρέωση. Το μέρος των καταβολών τόκων από το οποίο η οικονομική οντότητα δεν θα παραιτείτο είναι τοκομερίδιο εισπρακτέο. Για παράδειγμα, εάν η οικονομική οντότητα δεν παραιτείτο από την είσπραξη τόκων κατά την εκπνοή ή τη μεταβίβαση του συμβολαίου διαχείρισης, ολόκληρο το περιθώριο επιτοκίου αποτελεί τοκομερίδιο εισπρακτέο. Για τους σκοπούς της εφαρμογής της παραγράφου 3.2.13 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 παύσει να αναγνωρίζεται και εκείνου που συνεχίζει να αναγνωρίζεται. Εάν δεν έχει καθοριστεί αμοιβή διαχείρισης ή η αμοιβή που θα ληφθεί δεν αναμένεται να αποζημιώσει επαρκώς την οικονομική οντότητα για τη διαχείριση, αναγνωρίζεται διαχειριστική υποχρέωση στην εύλογη αξία για τη δέσμευση αυτή.

▼**M53**

Β3.2.11 Κατά την επιμέτρηση των εύλογων αξιών του μέρους που συνεχίζει να αναγνωρίζεται και του μέρους που έχει παύσει να αναγνωρίζεται για τους σκοπούς της εφαρμογής της παραγράφου 3.2.13, μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις απαιτήσεις επιμέτρησης στην εύλογη αξία του ΔΠΧΑ 13 επιπλέον της παραγράφου 3.2.14.

Μεταβιβάσεις που δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για παύση αναγνώρισης

Β3.2.12 Ακολουθεί μια εφαρμογή της αρχής που περιγράφηκε στην παράγραφο 3.2.15. Εάν μια εγγύηση που παρέχει η οικονομική οντότητα επί του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου για ζημίες από αθετήσεις εμποδίζει την παύση αναγνώρισης του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου επειδή η οικονομική οντότητα έχει διατηρήσει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου, αυτό συνεχίζει να αναγνωρίζεται στο σύνολό του και το αντάλλαγμα που λαμβάνεται αναγνωρίζεται ως υποχρέωση.

Συνεχιζόμενη ανάμειξη σε μεταβιβασθέντα περιουσιακά στοιχεία

Β3.2.13 Τα ακόλουθα είναι παραδείγματα του τρόπου με τον οποίο μια οικονομική οντότητα επιμετρά ένα μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο και τη συνδεδεμένη υποχρέωση σύμφωνα με την παράγραφο 3.2.16.

Όλα τα περιουσιακά στοιχεία

α) Εάν μια εγγύηση που παρέχει η οικονομική οντότητα επί του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου για ζημίες από αθετήσεις εμποδίζει την παύση αναγνώρισης του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου κατά την έκταση της συνεχιζόμενης ανάμειξης, το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο κατά την 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 οικονομική 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). Στη συνέχεια, η αρχική εύλογη αξία της εγγύησης αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα όταν (ή εφόσον) εκπληρωθεί η οφειλή (σύμφωνα με τις αρχές του ΔΠΧΑ 15) και η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου μειώνεται με οποιαδήποτε πρόβλεψη ζημίας.

Περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στο αποσβεσμένο κόστος

β) Εάν ένα δικαίωμα πώλησης το οποίο πωλήθηκε από την οικονομική οντότητα ή ένα δικαίωμα αγοράς που κατέχει η οικονομική οντότητα εμποδίζει την παύση αναγνώρισης ενός μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου και η οικονομική οντότητα επιμετρά το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο στο αποσβεσμένο κόστος, η συνδεδεμένη υποχρέωση επιμετράται στο κόστος της (ήτοι το αντάλλαγμα που ελήφθη) προσαρμοσμένο ως προς την απόσβεση κάθε διαφοράς μεταξύ εκείνου του κόστους και της προ αποσβέσεων λογιστικής αξίας του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου κατά την ημερομηνία εκπνοής του δικαιώματος προαίρεσης. Για παράδειγμα, εάν υποτεθεί ότι η προ αποσβέσεων λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου κατά την ημερομηνία της μεταβίβασης είναι ΝΜ98 και ότι το αντάλλαγμα που ελήφθη είναι ΝΜ95, τότε η προ αποσβέσεων λογιστική αξία 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 ΝΜ100 αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου. Εάν το δικαίωμα προαίρεσης ασκηθεί, κάθε διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας της συνδεδεμένης υποχρέωσης και της τιμής άσκησης αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.

▼**M53**

Περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στην εύλογη αξία

γ) Εάν ένα δικαίωμα αγοράς που διατηρείται από την οικονομική οντότητα εμποδίζει την παύση αναγνώρισης ενός μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου και η οικονομική οντότητα επιμετρά το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο στην εύλογη αξία, το περιουσιακό στοιχείο συνεχίζει να επιμετράται στην εύλογη αξία του. Η συνδεδεμένη υποχρέωση επιμετράται i) στην τιμή άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης μείον τη διαχρονική αξία του δικαιώματος προαίρεσης εάν αυτό έχει θετική εσωτερική αξία ή είναι στην τρέχουσα τιμή ή ii) στην εύλογη αξία του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου μείον τη διαχρονική αξία του δικαιώματος προαίρεσης εάν αυτό έχει μηδενική εσωτερική αξία. Η προσαρμογή ως προς την επιμέτρηση της συνδεδεμένης υποχρέωσης διασφαλίζει ότι η καθαρή λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου και της συνδεδεμένης υποχρέωσης είναι η εύλογη αξία του δικαιώματος αγοράς. Για παράδειγμα, εάν η εύλογη αξία του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου είναι NM80, 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) Εάν ένα δικαίωμα πώλησης που πωλήθηκε από την οικονομική οντότητα εμποδίζει την παύση αναγνώρισης ενός μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου και η οικονομική 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. Η επιμέτρηση του περιουσιακού στοιχείου στην εύλογη αξία περιορίζεται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ της εύλογης αξίας και της τιμής άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης διότι η οικονομική 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. Για παράδειγμα, εάν 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) Εάν ένα όριο διακύμανσης επιτοκίων, με τη μορφή αγορασθέντος δικαιώματος αγοράς και πωληθέντος δικαιώματος πώλησης, εμποδίζει την παύση αναγνώρισης ενός μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου και η οικονομική οντότητα επιμετρά το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο στην εύλογη αξία, το περιουσιακό στοιχείο συνεχίζει να επιμετράται στην εύλογη αξία του. Η συνδεδεμένη υποχρέωση επιμετράται i) στο άθροισμα της τιμής άσκησης του δικαιώματος αγοράς και της εύλογης αξίας του δικαιώματος πώλησης μείον τη διαχρονική αξία του δικαιώματος αγοράς, εάν το δικαίωμα αγοράς έχει θετική εσωτερική αξία ή είναι στην τρέχουσα τιμή ή ii) στο άθροισμα της εύλογης αξίας του περιουσιακού στοιχείου και της εύλογης αξίας του δικαιώματος πώλησης μείον τη διαχρονική αξία του δικαιώματος αγοράς εάν αυτό έχει μηδενική εσωτερική αξία. Η προσαρμογή ως προς τη συνδεδεμένη υποχρέωση 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 οικονομική οντότητα. Για παράδειγμα, ας υποτεθεί ότι η οικονομική οντότητα μεταβιβάζει ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο που επιμετράται στην εύλογη αξία ενώ συγχρόνως αγοράζει ένα δικαίωμα αγοράς με τιμή άσκησης NM120 και πωλεί ένα δικαίωμα πώλησης με τιμή άσκησης NM80. Ας υποτεθεί επίσης ότι η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου είναι NM100 κατά την ημερομηνία της μεταβίβασης. Η διαχρονική αξία του

▼M53

δικαιώματος πώλησης και του δικαιώματος αγοράς είναι NM1 και NM5, αντίστοιχα. Στην περίπτωση αυτή, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει ένα περιουσιακό στοιχείο NM100 (η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου) και μια υποχρέωση NM96 [(NM100 + NM1) – NM5]. Το αποτέλεσμα είναι μια καθαρή αξία ενεργητικού NM4, που είναι η εύλογη αξία των δικαιωμάτων προαίρεσης που κατέχει και έχει πωλήσει η οικονομική οντότητα.

Όλες οι μεταβιβάσεις

Β3.2.14 Στον βαθμό που η μεταβίβαση χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου δεν πληροί τις προϋποθέσεις για παύση αναγνώρισης, τα συμβατικά δικαιώματα ή οι δεσμεύσεις του εκχωρητή που σχετίζονται με τη μεταβίβαση δεν λογιστικοποιούνται χωριστά ως παράγωγα, εάν 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 δεσμεύσεων εις διπλούν. Για παράδειγμα, ένα δικαίωμα αγοράς που διατηρείται από τον εκχωρητή μπορεί να εμποδίσει τη μεταβίβαση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων να αντιμετωπιστεί λογιστικά ως πώληση. Στην περίπτωση αυτή, το δικαίωμα αγοράς δεν αναγνωρίζεται χωριστά ως παράγωγο περιουσιακό στοιχείο.

Β3.2.15 Στον βαθμό που η μεταβίβαση χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου δεν πληροί τις προϋποθέσεις για παύση αναγνώρισης, ο εκδοχέας δεν αναγνωρίζει το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο ως περιουσιακό στοιχείο του. Ο εκδοχέας παύει να αναγνωρίζει τα μετρητά ή άλλο αντάλλαγμα που έχει καταβληθεί και αναγνωρίζει απαίτηση από τον εκχωρητή. Εάν ο εκχωρητής έχει και δικαίωμα και δέσμευση να επαναποκτήσει τον έλεγχο ολόκληρου του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου έναντι καθορισμένου ποσού (όπως μέσω συμφωνίας επαναγοράς), ο εκδοχέας μπορεί να επιμετρήσει την απαίτησή του στο αποσβεσμένο κόστος εάν πληροί τα κριτήρια της παραγράφου 4.1.2.

Παραδείγματα

Β3.2.16 Τα ακόλουθα παραδείγματα απεικονίζουν την εφαρμογή των αρχών παύσης αναγνώρισης του παρόντος Προτύπου.

α) *Συμφωνίες επαναγοράς και δανεισμός χρεογράφων*. Εάν ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο πωληθεί βάσει συμφωνίας επαναγοράς του σε καθορισμένη τιμή ή στην τιμή πώλησης συν την απόδοση του δανειστή ή εάν δανειστεί με συμφωνία να επιστραφεί στον εκχωρητή, δεν παύει να αναγνωρίζεται, διότι ο εκχωρητής διατηρεί ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας. Εάν ο εκδοχέας αποκτήσει το δικαίωμα να πωλήσει ή να ενεχυριάσει το περιουσιακό στοιχείο, ο εκχωρητής ανακατατάσσει το περιουσιακό στοιχείο στην κατάσταση οικονομικής θέσης του, για παράδειγμα, ως δανειζόμενο περιουσιακό στοιχείο ή επαναγορασμένη απαίτηση.

β) *Συμφωνίες επαναγοράς και δανεισμός χρεογράφων — Περιουσιακά στοιχεία που είναι ουσιωδώς όμοια*. Εάν ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο πωληθεί βάσει συμφωνίας επαναγοράς του ίδιου ή ουσιωδώς όμοιου περιουσιακού στοιχείου σε καθορισμένη τιμή ή στην τιμή πώλησης συν την απόδοση του δανειστή ή εάν δανειστεί χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο με συμφωνία να επιστραφεί το ίδιο ή ουσιωδώς όμοιο περιουσιακό στοιχείο στον εκχωρητή, δεν παύει να αναγνωρίζεται, διότι ο εκχωρητής διατηρεί ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας.

γ) *Συμφωνίες επαναγοράς και δανεισμός χρεογράφων — Δικαίωμα υποκατάστασης*. Εάν συμφωνία επαναγοράς σε καθορισμένη τιμή επαναγοράς ή σε τιμή που ισούται με την τιμή πώλησης συν την απόδοση του δανειστή, ή παρόμοια συναλλαγή δανεισμού χρεογράφων, παρέχει στον εκδοχέα το δικαίωμα να υποκαταστήσει περιουσιακά στοιχεία που είναι παρόμοια και έχουν την ίδια εύλογη αξία με το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο κατά την ημερομηνία επαναγοράς, το περιουσιακό στοιχείο που πωλείται ή δανείζεται βάσει συναλλαγής επαναγοράς ή δανεισμού χρεογράφων δεν παύει να αναγνωρίζεται διότι ο εκχωρητής διατηρεί ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας.

▼M53

δ) *Δικαίωμα πρώτης άρνησης επαναγοράς στην εύλογη αξία*. Εάν η οικονομική οντότητα πωλήσει χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο και διατηρήσει μόνον ένα δικαίωμα πρώτης άρνησης να επαναγοράσει το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο στην εύλογη αξία εάν ο εκδοχέας το πωλήσει μεταγενέστερα, η οικονομική οντότητα παύει να αναγνωρίζει το περιουσιακό στοιχείο διότι έχει μεταβιβάσει ουσιαστικά όλα τα δικαιώματα και τα οφέλη της κυριότητας.

ε) *Συναλλαγή εικονικής πώλησης*. Η επαναγορά χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου λίγο μετά την πώλησή του αποκαλείται ενίοτε εικονική πώληση. Μια τέτοιου είδους επαναγορά δεν αποκλείει την παύση αναγνώρισης, υπό την προϋπόθεση ότι η αρχική συναλλαγή πληρούσε τις απαιτήσεις για την παύση αναγνώρισης. Όμως, εάν συναφθεί συμφωνία για την πώληση 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 παύει να αναγνωρίζεται.

στ) *Δικαιώματα πώλησης και δικαιώματα αγοράς με θετική εσωτερική αξία*. Εάν ένα μεταβιβασθέν χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο μπορεί να επαναγοραστεί από τον εκχωρητή και το δικαίωμα αγοράς έχει θετική εσωτερική αξία, η μεταβίβαση δεν πληροί τις προϋποθέσεις για παύση αναγνώρισης διότι ο εκχωρητής έχει διατηρήσει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας. Ομοίως, εάν το μεταβιβασθέν χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο μπορεί να επαναπωληθεί από τον εκδοχέα και το δικαίωμα πώλησης έχει θετική εσωτερική αξία, η μεταβίβαση δεν πληροί τις προϋποθέσεις για παύση αναγνώρισης διότι ο εκχωρητής έχει διατηρήσει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας.

ζ) *Δικαιώματα πώλησης και δικαιώματα αγοράς με μηδενική εσωτερική αξία*. Ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο που μεταβιβάζεται και υπόκειται μόνο σε δικαίωμα πώλησης με μηδενική εσωτερική αξία το οποίο διατηρεί ο εκδοχέας ή σε δικαίωμα αγοράς με μηδενική εσωτερική αξία το οποίο διατηρεί ο εκχωρητής, παύει να αναγνωρίζεται. Αυτό συμβαίνει διότι ο εκχωρητής έχει μεταφέρει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας.

η) *Αμέσως διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία που υπόκεινται σε δικαίωμα αγοράς το οποίο δεν έχει ούτε θετική ούτε μηδενική εσωτερική αξία*. Εάν η οικονομική οντότητα κατέχει δικαίωμα αγοράς για περιουσιακό στοιχείο που είναι αμέσως διαθέσιμο στην αγορά και το δικαίωμα προαίρεσης δεν έχει ούτε θετική ούτε μηδενική εσωτερική αξία, το περιουσιακό στοιχείο παύει να αναγνωρίζεται. Αυτό συμβαίνει διότι η οικονομική οντότητα i) δεν έχει διατηρήσει ούτε έχει μεταβιβάσει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας και ii) δεν έχει διατηρήσει τον έλεγχο. Ωστόσο, εάν το περιουσιακό στοιχείο δεν είναι αμέσως διαθέσιμο στην αγορά, η παύση αναγνώρισης αποκλείεται μέχρι το ποσό του περιουσιακού στοιχείου που υπόκειται στο δικαίωμα αγοράς διότι η οικονομική οντότητα έχει διατηρήσει τον έλεγχο του περιουσιακού στοιχείου.

θ) *Περιουσιακό στοιχείο που δεν είναι αμέσως διαθέσιμο και που υπόκειται σε δικαίωμα πώλησης το οποίο πωλείται από οικονομική οντότητα και δεν έχει ούτε θετική ούτε μηδενική εσωτερική αξία*. Εάν μια οικονομική οντότητα μεταβιβάσει χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο το οποίο δεν είναι αμέσως διαθέσιμο στην αγορά και πωλήσει δικαίωμα πώλησης το οποίο δεν έχει μηδενική εσωτερική αξία, η οικονομική οντότητα ούτε διατηρεί αλλά ούτε και μεταβιβάζει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας λόγω του πωληθέντος δικαιώματος πώλησης. Η οικονομική οντότητα διατηρεί τον έλεγχο του περιουσιακού στοιχείου εάν η αξία του δικαιώματος πώλησης είναι αρκετά υψηλή ώστε να αποτρέπει την πώληση του περιουσιακού στοιχείου από τον εκδοχέα, οπότε το περιουσιακό στοιχείο συνεχίζει να αναγνωρίζεται στον βαθμό της συνεχιζόμενης ανάμειξης

▼M53

του εκχωρητή (βλέπε παράγραφο Β3.2.9). Η οικονομική οντότητα μεταβιβάζει τον έλεγχο του περιουσιακού στοιχείου εάν η αξία του δικαιώματος πώλησης δεν είναι αρκετά υψηλή ώστε να αποτρέπει την πώληση του περιουσιακού στοιχείου από τον εκδοχέα, οπότε το περιουσιακό στοιχείο παύει να αναγνωρίζεται.

ι) *Περιουσιακά στοιχεία που υπόκεινται σε δικαίωμα πώλησης ή αγοράς στην εύλογη αξία ή σε μελλοντική συμφωνία επαναγοράς*. Η μεταβίβαση χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου που υπόκειται μόνο σε δικαίωμα πώλησης ή αγοράς 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 παύση αναγνώρισης λόγω της ουσιαστικής μεταβίβασης όλων των κινδύνων και οφελών της κυριότητας.

ια) *Δικαιώματα αγοράς ή πώλησης διακανονιζόμενα τοις μετρητοίς*. Η οικονομική οντότητα αξιολογεί τη μεταβίβαση χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου που υπόκειται σε δικαίωμα αγοράς ή πώλησης ή σε μελλοντική συμφωνία επαναγοράς που θα διακανονιστεί συμψηφιστικά τοις μετρητοίς, ώστε να διαπιστώσει αν έχει διατηρήσει ή μεταβιβάσει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας. Εάν η οικονομική οντότητα δεν έχει διατηρήσει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου, θα διαπιστώσει αν έχει διατηρήσει τον έλεγχο του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου. Το γεγονός ότι το δικαίωμα αγοράς ή πώλησης ή η μελλοντική συμφωνία επαναγοράς διακανονίστηκε συμψηφιστικά τοις μετρητοίς δεν σημαίνει αυτόματα ότι η οικονομική οντότητα έχει μεταβιβάσει τον έλεγχο [βλέπε παράγραφο Β3.2.9 και στοιχεία ζ), η) και θ) ανωτέρω].

ιβ) *Πρόβλεψη για την αφαίρεση λογαριασμού*. Η πρόβλεψη για την αφαίρεση λογαριασμού είναι ένα άνευ όρων δικαίωμα επαναγοράς που δίνει στην οικονομική οντότητα το δικαίωμα να ανακτήσει μεταβιβασθέντα περιουσιακά στοιχεία υποκείμενα σε κάποιους περιορισμούς. Εφόσον, ως αποτέλεσμα ενός τέτοιου δικαιώματος προαίρεσης, η οικονομική οντότητα ούτε διατηρεί ούτε μεταβιβάζει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας, η παύση αναγνώρισης αποκλείεται μόνο μέχρι το ποσό που υπόκειται σε επαναγορά (με την προϋπόθεση ότι ο εκδοχέας δεν μπορεί να πωλήσει τα περιουσιακά στοιχεία). Για παράδειγμα, εάν η λογιστική αξία και το προϊόν της μεταβίβασης δανειακών περιουσιακών στοιχείων είναι NM100 000 και κάθε μεμονωμένο δάνειο μπορεί να επαναγοραστεί αλλά το συνολικό ποσό των δανείων που θα μπορούσε να επαναγοραστεί δεν μπορεί να υπερβεί τις NM10 000, οι NM90 000 πληρούν την προϋπόθεση για παύση αναγνώρισης.

ιγ) *Δικαιώματα τελικής επαναγοράς εκδοθέντων τίτλων*. Μια οικονομική οντότητα, που μπορεί να είναι εκχωρητής, η οποία διαχειρίζεται μεταβιβασθέντα περιουσιακά στοιχεία, δύναται να κατέχει δικαίωμα τελικής επαναγοράς εκδοθέντων τίτλων προκειμένου να αγοράσει τα εναπομένοντα μεταβιβασθέντα περιουσιακά στοιχεία όταν το ποσό των περιουσιακών στοιχείων σε κυκλοφορία μειωθεί σε κάποιο καθορισμένο επίπεδο στο οποίο το κόστος διαχείρισης των εν λόγω περιουσιακών στοιχείων καθίσταται επαχθές σε σχέση με τα οφέλη της διαχείρισης. Εφόσον, ως αποτέλεσμα ενός τέτοιου δικαιώματος τελικής επαναγοράς, η οικονομική οντότητα ούτε διατηρεί ούτε μεταβιβάζει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας και ο εκδοχέας δεν μπορεί να πωλήσει τα περιουσιακά στοιχεία, η παύση αναγνώρισης αποκλείεται μόνο μέχρι το ποσό των περιουσιακών στοιχείων που υπόκειται στο δικαίωμα αγοράς.

ιδ) *Διατηρηθέντα δικαιώματα μειωμένης εξασφάλισης και πιστωτικές εγγυήσεις*. Η οικονομική οντότητα μπορεί να παράσχει στον εκδοχέα πιστωτική ενίσχυση θέτοντας υπό μειωμένη εξασφάλιση το σύνολο ή μέρος των διατηρηθέντων δικαιωμάτων επί του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου. Εναλλακτικά, η οικονομική οντότητα μπορεί να παράσχει στον εκδοχέα πιστωτική ενίσχυση με τη μορφή πιστωτικής εγγύησης που μπορεί να

▼M53

είναι απεριόριστη ή να περιορίζεται σε καθορισμένο ποσό. Εάν η οικονομική οντότητα διατηρήσει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου, αυτό θα συνεχίζει να αναγνωρίζεται στο σύνολό του. Εάν η οικονομική οντότητα διατηρήσει ορισμένους, αλλά όχι ουσιαστικά όλους, τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας και έχει διατηρήσει τον έλεγχο, η παύση αναγνώρισης αποκλείεται μέχρι το ποσό των μετρητών ή άλλων περιουσιακών στοιχείων που η οικονομική οντότητα θα μπορούσε να υποχρεωθεί να καταβάλει.

ιε) *Συμβόλαια ανταλλαγής συνολικής απόδοσης*. Η οικονομική 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 οικονομική οντότητα έναντι μιας καθορισμένης ή κυμαινόμενου επιτοκίου καταβολής και κάθε αύξηση ή μείωση της εύλογης αξίας του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου θα απορροφάται από την οικονομική οντότητα. Στην περίπτωση αυτή, η παύση αναγνώρισης του περιουσιακού στοιχείου στο σύνολό του απαγορεύεται.

ιστ) *Συμβόλαια ανταλλαγής επιτοκίων*. Η οικονομική οντότητα δύναται να μεταβιβάσει σε εκδοχέα ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο σταθερού επιτοκίου και να συνάψει συμβόλαιο ανταλλαγής επιτοκίων με τον εκδοχέα για τη λήψη καθορισμένου επιτοκίου και την καταβολή κυμαινόμενου επιτοκίου βάσει ονομαστικού ποσού που ισούται με το κεφάλαιο του μεταβιβασθέντος χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου. Η ανταλλαγή επιτοκίων δεν αποκλείει την παύση αναγνώρισης του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου εφόσον οι καταβολές επί της ανταλλαγής δεν εξαρτώνται από τις καταβολές επί του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου.

ιζ) *Συμβόλαια αποσβενόμενης ανταλλαγής επιτοκίων*. Η οικονομική οντότητα δύναται να μεταβιβάσει σε εκδοχέα ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο σταθερού επιτοκίου που αποπληρώνεται κατά τη διάρκεια μιας χρονικής περιόδου και να συνάψει συμβόλαιο αποσβενόμενης ανταλλαγής επιτοκίου με τον εκδοχέα για τη λήψη καθορισμένου επιτοκίου και την καταβολή κυμαινόμενου επιτοκίου βάσει ονομαστικού ποσού. Εάν το ονομαστικό ποσό της ανταλλαγής αποσβένεται ώστε να ισούται με το κεφάλαιο του μεταβιβασθέντος χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου που βρίσκεται σε κυκλοφορία οποιαδήποτε χρονική στιγμή, η ανταλλαγή συνήθως έχει ως αποτέλεσμα η οικονομική οντότητα να διατηρεί σημαντικό κίνδυνο προπληρωμής, οπότε η οικονομική οντότητα είτε συνεχίζει να αναγνωρίζει το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο στο σύνολό του είτε συνεχίζει να αναγνωρίζει το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο στον βαθμό της συνεχιζόμενης ανάμειξής της. Αντιθέτως, εάν η απόσβεση του ονομαστικού ποσού της ανταλλαγής δεν συνδέεται με το ποσό του κεφαλαίου σε κυκλοφορία του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου, μια τέτοια ανταλλαγή δεν θα κατέληγε στη διατήρηση του κινδύνου προπληρωμής επί του περιουσιακού στοιχείου από την οικονομική οντότητα. Συνεπώς, δεν θα απέκλειε την παύση αναγνώρισης 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 οικονομική οντότητα σημαντικών κινδύνων και οφελών της κυριότητας επί του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου.

ιη) *Διαγραφή*. Μια οικονομική οντότητα δεν έχει εύλογες προσδοκίες ανάκτησης των συμβατικών ταμειακών ροών επί του συνόλου ή μέρους χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου.

▼**M53**

Β3.2.17 Η παρούσα παράγραφος διασαφηνίζει την εφαρμογή της προσέγγισης της συνεχιζόμενης ανάμειξης όταν η συνεχιζόμενη ανάμειξη της οικονομικής οντότητας αφορά μέρος ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου.

Ας υποτεθεί ότι μια οικονομική οντότητα διαθέτει χαρτοφυλάκιο δανείων με δυνατότητα προπληρωμής, με τοκομερίδιο και πραγματικό επιτόκιο 10 τοις εκατό, και κεφάλαιο και αποσβεσμένο κόστος ΝΜ10 000. Πραγματοποιεί συναλλαγή κατά την οποία, έναντι καταβολής των ΝΜ9 115, ο εκδοχέας λαμβάνει το δικαίωμα για ΝΜ9 000 οποιωνδήποτε εισπράξεων κεφαλαίου συν την απόδοση επ' αυτού 9,5 τοις εκατό. Η οικονομική οντότητα διατηρεί δικαιώματα επί ΝΜ1 000 κάθε είσπραξης κεφαλαίου συν την απόδοση επ' αυτού των 10 τοις εκατό, συν το επιπρόσθετο περιθώριο 0,5 τοις εκατό επί των υπόλοιπων ΝΜ9 000 του κεφαλαίου. Οι εισπράξεις από τις προπληρωμές επιμερίζονται μεταξύ της οικονομικής οντότητας και του εκδοχέα αναλογικά με σχέση 1:9, αλλά κάθε αθέτηση αφαιρείται από το δικαίωμα ΝΜ1 000 της οικονομικής οντότητας έως ότου εξαντληθεί το εν λόγω δικαίωμα. Η εύλογη αξία των δανείων κατά την ημερομηνία της συναλλαγής είναι ΝΜ10 100 και η εύλογη αξία του επιπρόσθετου περιθωρίου της τάξης του 0,5 τοις εκατό είναι ΝΜ40.

Η οικονομική οντότητα διαπιστώνει ότι έχει μεταβιβάσει κάποιους σημαντικούς κινδύνους και οφέλη της κυριότητας (για παράδειγμα, σημαντικό κίνδυνο προπληρωμών) αλλά ότι έχει επίσης διατηρήσει κάποιους σημαντικούς κινδύνους και οφέλη της κυριότητας (λόγω του διατηρηθέντος δικαιώματος μειωμένης εξασφάλισης) και έχει διατηρήσει τον έλεγχο. Συνεπώς εφαρμόζει την προσέγγιση της συνεχιζόμενης ανάμειξης.

Για να εφαρμόσει το παρόν Πρότυπο, η οικονομική οντότητα αναλύει τη συναλλαγή ως α) διατήρηση απόλυτα ανάλογου διατηρηθέντος δικαιώματος ΝΜ1 000, συν β) θέση του εν λόγω διατηρηθέντος δικαιώματος υπό μειωμένη εξασφάλιση προκειμένου να παρασχεθεί πιστωτική ενίσχυση στον εκδοχέα για πιστωτικές ζημίες.

Η οικονομική οντότητα υπολογίζει ότι ΝΜ9 090 (90 % × ΝΜ10 100) του ανταλλάγματος ΝΜ9 115 που ελήφθη αντιπροσωπεύει το αντάλλαγμα για το απόλυτα ανάλογο μερίδιο του 90 τοις εκατό. Το υπόλοιπο του ληφθέντος ανταλλάγματος (ΝΜ25) αντιπροσωπεύει το αντάλλαγμα που ελήφθη για τη θέση του διατηρηθέντος δικαιώματος υπό μειωμένη εξασφάλιση προκειμένου να παρασχεθεί πιστωτική ενίσχυση στον εκδοχέα για πιστωτικές ζημίες. Επιπλέον, το επιπρόσθετο περιθώριο του 0,5 τοις εκατό αντιπροσωπεύει το αντάλλαγμα που ελήφθη για την πιστωτική ενίσχυση. Συνεπώς, το συνολικό αντάλλαγμα που ελήφθη για την πιστωτική ενίσχυση είναι ΝΜ65 (ΝΜ25 + ΝΜ40).

Η οικονομική οντότητα υπολογίζει το κέρδος ή τη ζημία από την πώληση του μεριδίου 90 τοις εκατό των ταμειακών ροών. Εάν υποτεθεί ότι οι χωριστές εύλογες αξίες του μεριδίου 90 τοις εκατό που μεταβιβάστηκε και του μεριδίου 10 τοις εκατό που διατηρήθηκε δεν είναι διαθέσιμες κατά την ημερομηνία της μεταβίβασης, η οικονομική οντότητα κατανέμει τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου σύμφωνα με την παράγραφο 3.2.14 του ΔΠΧΑ 9 ως εξής:

	Εύλογη αξία	*Ποσοστό*	*Κατανεμηθείσα λογιστική αξία*
Μεταβιβασθέν μέρος	9 090	90 %	9 000
Διατηρηθέν μέρος	1 010	10 %	1 000
Σύνολο	**10 100**		**10 000**

▼**M53**

Η οικονομική οντότητα υπολογίζει το κέρδος ή τη ζημία της επί της πώλησης του μεριδίου 90 τοις εκατό των ταμειακών ροών αφαιρώντας την κατανεμηθείσα λογιστική αξία του μεταβιβασθέντος τμήματος από το αντάλλαγμα που ελήφθη, ήτοι NM90 (NM9 090 — NM9 000). Η λογιστική αξία του διατηρηθέντος από την οικονομική οντότητα τμήματος είναι NM1 000.

Επιπρόσθετα, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τη συνεχιζόμενη ανάμειξη που είναι αποτέλεσμα της θέσης του διατηρηθέντος δικαιώματος υπό μειωμένη εξασφάλιση για πιστωτικές ζημίες. Κατά συνέπεια, αναγνωρίζει ένα περιουσιακό στοιχείο NM1 000 (το μέγιστο ποσό των ταμειακών ροών που δεν θα λάμβανε σύμφωνα με τη μειωμένη εξασφάλιση) και μια συνδεδεμένη υποχρέωση NM1 065 (που είναι το μέγιστο ποσό των ταμειακών ροών που δεν θα λάμβανε σύμφωνα με τη μειωμένη εξασφάλιση, ήτοι NM1 000 συν την εύλογη αξία της μειωμένης εξασφάλισης NM65).

Η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί όλες τις ανωτέρω πληροφορίες για τη λογιστικοποίηση της συναλλαγής ως ακολούθως:

	Χρέωση	*Πίστωση*
Αρχικό περιουσιακό στοιχείο	—	9 000
Περιουσιακό στοιχείο που αναγνωρίστηκε για μειωμένη εξασφάλιση ή το υπολειμματικό δικαίωμα	1 000	—
Περιουσιακό στοιχείο για το αντάλλαγμα που ελήφθη με τη μορφή 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 διατηρηθέντος τμήματος και NM1 040 για την επιπρόσθετη συνεχιζόμενη ανάμειξη της οικονομικής οντότητας από τη θέση του διατηρηθέντος δικαιώματος σε μειωμένη εξασφάλιση για πιστωτικές ζημίες (που περιλαμβάνει το επιπρόσθετο περιθώριο των NM40).

Σε μεταγενέστερες περιόδους, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει το αντάλλαγμα που ελήφθη για την πιστωτική ενίσχυση (NM65), με βάση τον αναλογούντα χρόνο, συσσωρεύει τόκους επί του αναγνωρισμένου περιουσιακού στοιχείου με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου και αναγνωρίζει οποιεσδήποτε ζημίες απομείωσης επί των αναγνωρισμένων περιουσιακών στοιχείων. Ως παράδειγμα της τελευταίας περίπτωσης, ας υποτεθεί ότι το επόμενο έτος υπάρχει ζημία απομείωσης επί των υποκείμενων δανείων NM300. Η οικονομική οντότητα μειώνει το αναγνωρισμένο περιουσιακό στοιχείο κατά NM600 (NM300 για το διατηρηθέν δικαίωμα και NM300 για την επιπρόσθετη συνεχιζόμενη ανάμειξη που ανακύπτει από τη μειωμένη εξασφάλιση του διατηρηθέντος δικαιώματος για ζημίες απομείωσης) και μειώνει την αναγνωρισμένη υποχρέωσή της κατά NM300. Το καθαρό αποτέλεσμα είναι χρέωση των αποτελεσμάτων με ζημίες απομείωσης NM300.

▼**M53**

Παύση αναγνώρισης χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων (ενότητα 3.3)

Β3.3.1 Μια χρηματοοικονομική υποχρέωση (ή μέρος αυτής) εξαλείφεται όταν ο οφειλέτης:

α) απαλλάσσεται της υποχρέωσης (ή μέρους αυτής) εξοφλώντας τον πιστωτή, συνήθως με μετρητά, άλλα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, αγαθά ή υπηρεσίες· ή

β) απαλλάσσεται νομίμως από την πρωταρχική ευθύνη της υποχρέωσης (ή μέρους αυτής) είτε μέσω νομικής διαδικασίας είτε από τον πιστωτή. (Εάν ο οφειλέτης έχει δώσει εγγύηση, ο όρος αυτός μπορεί ακόμα να καλύπτεται.)

Β3.3.2 Εάν ο εκδότης χρεωστικού τίτλου επαναγοράσει τον εν λόγω τίτλο, το χρέος εξαλείφεται ακόμη και αν ο εκδότης είναι ειδικός διαπραγματευτής για τον τίτλο ή προτίθεται να τον πωλήσει εκ νέου στο προσεχές μέλλον.

Β3.3.3 Πληρωμή σε τρίτο, συμπεριλαμβανομένης και της καταπιστευματικής μεταβίβασης (ορισμένες φορές καλούμενη «ουσιαστική ακύρωση») δεν απαλλάσσει από μόνη της τον οφειλέτη της αρχικής δέσμευσής του προς τον πιστωτή, εν την απουσία νομικής απαλλαγής.

Β3.3.4 Εάν ο οφειλέτης πληρώσει τρίτο για την ανάληψη δέσμευσης και ειδοποιήσει τον πιστωτή του ότι ο τρίτος έχει αναλάβει τη δανειακή δέσμευση, ο οφειλέτης δεν παύει να αναγνωρίζει τη δανειακή υποχρέωση παρά μόνον εφόσον καλύπτεται ο όρος της παραγράφου Β3.3.1 στοιχείο β). Εάν ο οφειλέτης πληρώσει τρίτο για να αναλάβει μια δέσμευση και λάβει νομική απαλλαγή από τον πιστωτή, ο οφειλέτης έχει εξαλείψει το χρέος. Όμως, εάν ο οφειλέτης συμφωνήσει να καταβάλλει πληρωμές για το χρέος στο τρίτο μέρος ή απευθείας στον αρχικό πιστωτή, ο οφειλέτης αναγνωρίζει νέα δανειακή δέσμευση προς το τρίτο μέρος.

Β3.3.5 Μολονότι η νομική απαλλαγή, είτε δικαστικώς είτε από τον πιστωτή, έχει ως αποτέλεσμα την παύση αναγνώρισης μιας υποχρέωσης, η οικονομική οντότητα δύναται να αναγνωρίσει νέα υποχρέωση εάν τα κριτήρια για την παύση αναγνώρισης που ορίζονται στις παραγράφους 3.2.1–3.2.23 δεν πληρούνται για τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που μεταβιβάστηκαν. Εάν τα κριτήρια εκείνα δεν πληρούνται, τα μεταβιβασθέντα περιουσιακά στοιχεία δεν παύουν να αναγνωρίζονται και η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει νέα υποχρέωση που σχετίζεται με τα μεταβιβασθέντα περιουσιακά στοιχεία.

Β3.3.6 Για τους σκοπούς της παραγράφου 3.3.2, οι όροι διαφέρουν ουσιαστικά εάν η προεξοφλημένη παρούσα αξία των ταμειακών ροών, βάσει των νέων όρων, περιλαμβανομένων οποιωνδήποτε αμοιβών έχουν καταβληθεί και αφαιρουμένων οποιωνδήποτε αμοιβών ελήφθησαν και προεξοφλήθηκαν με τη χρήση του αρχικού πραγματικού επιτοκίου, διαφέρει κατά τουλάχιστον 10 τοις εκατό από την προεξοφλημένη παρούσα αξία των ταμειακών ροών που απομένουν από την αρχική χρηματοοικονομική υποχρέωση. Εάν μια 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. Εάν η ανταλλαγή ή τροποποίηση δεν αντιμετωπίζεται λογιστικά ως εξάλειψη, κάθε κόστος ή αμοιβή αναπροσαρμόζει τη λογιστική αξία της υποχρέωσης και αποσβένεται κατά την εναπομένουσα διάρκεια της τροποποιημένης υποχρέωσης.

▼**M53**

Β3.3.7 Σε ορισμένες περιπτώσεις, ο πιστωτής απαλλάσσει τον οφειλέτη από την υποχρέωση της εξόφλησης, αλλά ο οφειλέτης αναλαμβάνει τη δέσμευση να εξοφλήσει εάν το μέρος που ανέλαβε τη βασική ευθύνη αθετήσει. Στην περίπτωση αυτή ο οφειλέτης:

α) αναγνωρίζει νέα χρηματοοικονομική υποχρέωση βασιζόμενη στην εύλογη αξία της δέσμευσής του για την εγγύηση, και

β) αναγνωρίζει κέρδος ή ζημία με βάση τη διαφορά μεταξύ i) κάθε καταβληθέντος τιμήματος και ii) της λογιστικής αξίας της αρχικής χρηματοοικονομικής υποχρέωσης μείον την εύλογη αξία της νέας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης.

ΚΑΤΑΤΑΞΗ (ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4)

Κατάταξη χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων (ενότητα 4.1)

Το επιχειρηματικό μοντέλο της οικονομικής οντότητας για τη διαχείριση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων

Β4.1.1 Η παράγραφος 4.1.1 στοιχείο α) απαιτεί από την οικονομική οντότητα να κατατάσσει τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία σύμφωνα με το επιχειρηματικό μοντέλο της οικονομικής οντότητας για τη διαχείριση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, εκτός εάν εφαρμόζεται η παράγραφος 4.1.5. Η οικονομική οντότητα εξετάζει κατά πόσον τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία της πληρούν τον όρο της παραγράφου 4.1.2 στοιχείο α) ή τον όρο της παραγράφου 4.1.2Α στοιχείο α) βάσει του επιχειρηματικού μοντέλου όπως καθορίζεται από τα βασικά διοικητικά στελέχη της οικονομικής οντότητας (όπως ορίζεται στο ΔΛΠ 24 *Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών*).

Β4.1.2 Το επιχειρηματικό μοντέλο μιας οικονομικής οντότητας καθορίζεται σε επίπεδο που να αντανακλά τον τρόπο με τον οποίο οι ομάδες χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων βρίσκονται υπό κοινή διαχείριση ώστε να επιτυγχάνεται ένας συγκεκριμένος επιχειρηματικός στόχος. Το επιχειρηματικό μοντέλο της οικονομικής οντότητας δεν εξαρτάται από τις προθέσεις της διοίκησης για ένα μεμονωμένο μέσο. Κατά συνέπεια, ο όρος αυτός δεν συνιστά προσέγγιση της κατάταξης ανά μέσο και πρέπει να καθορίζεται σε ανώτερο επίπεδο συγκέντρωσης. Ωστόσο, μια μεμονωμένη οικονομική οντότητα μπορεί να διαθέτει περισσότερα από ένα επιχειρηματικά μοντέλα για τη διαχείριση των χρηματοοικονομικών μέσων της. Συνεπώς, η κατάταξη δεν χρειάζεται να καθορίζεται στο επίπεδο της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας. Για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα μπορεί να διαθέτει ένα χαρτοφυλάκιο επενδύσεων το οποίο θα διαχειρίζεται προκειμένου να εισπράττει συμβατικές ταμειακές ροές και ένα άλλο χαρτοφυλάκιο επενδύσεων το οποίο θα διαχειρίζεται για εμπορική χρήση προκειμένου να επιτυγχάνει μεταβολές στις εύλογες αξίες. Αντιστοίχως, σε ορισμένες περιπτώσεις μπορεί να είναι σκόπιμο να χωρίσει ένα χαρτοφυλάκιο χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων σε επιμέρους χαρτοφυλάκια ώστε να αντικατοπτρίζεται το επίπεδο στο οποίο η οικονομική οντότητα διαχειρίζεται τα εν λόγω χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία. Για παράδειγμα, αυτό μπορεί να συμβεί εάν η οικονομική οντότητα δημιουργήσει ή αγοράσει ένα χαρτοφυλάκιο ενυπόθηκων δανείων και διαχειρίζεται ορισμένα από τα δάνεια με σκοπό να εισπράττει συμβατικές ταμειακές ροές και τα υπόλοιπα με σκοπό να τα πωλήσει.

Β4.1.2Α Το επιχειρηματικό μοντέλο μιας οικονομικής οντότητας αναφέρεται στον τρόπο με τον οποίο η οικονομική οντότητα διαχειρίζεται τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία της για να δημιουργεί ταμειακές ροές. Τούτο σημαίνει ότι το επιχειρηματικό μοντέλο της οικονομικής οντότητας καθορίζει αν οι ταμειακές ροές θα απορρέουν

▼M53

από την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών, την πώληση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή και από τα δύο. Κατά συνέπεια, η εν λόγω αξιολόγηση δεν εκτελείται βάσει σεναρίων τα οποία η οικονομική οντότητα εύλογα δεν αναμένει να συμβούν, όπως τα επονομαζόμενα σενάρια «χειρότερης περίπτωσης» ή «προσομοίωσης κρίσης». Για παράδειγμα, εάν μια οικονομική οντότητα αναμένει ότι θα πωλήσει ένα συγκεκριμένο χαρτοφυλάκιο χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων μόνο σε περίπτωση προσομοίωσης κρίσης, το εν λόγω σενάριο δεν θα πρέπει να επηρεάζει την αξιολόγηση του επιχειρηματικού μοντέλου της οικονομικής οντότητας για τα οικεία περιουσιακά στοιχεία εφόσον η οικονομική οντότητα εκτιμά εύλογα ότι δεν θα προκύψει το εν λόγω σενάριο. Όταν οι ταμειακές ροές πραγματοποιούνται με τρόπο που διαφοροποιείται από τις προσδοκίες της οικονομικής οντότητας στην ημερομηνία κατά την οποία η οικονομική οντότητα αξιολόγησε το επιχειρηματικό μοντέλο (για παράδειγμα, όταν η οικονομική οντότητα πωλεί περισσότερα ή λιγότερα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία από όσα ανέμενε κατά την κατάταξη των περιουσιακών στοιχείων), δεν προκύπτει λάθος προγενέστερης περιόδου στις οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής οντότητας (βλέπε ΔΛΠ 8) ούτε διαφοροποιείται η κατάταξη των υπολοίπων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που διακρατούνται στο πλαίσιο του εν λόγω επιχειρηματικού μοντέλου (δηλαδή των περιουσιακών στοιχείων που η οικονομική οντότητα αναγνώρισε σε προγενέστερες περιόδους και εξακολουθεί να διακρατεί) εφόσον η οικονομική οντότητα έλαβε υπόψη όλες τις σχετικές πληροφορίες που ήταν διαθέσιμες όταν πραγματοποίησε την αξιολόγηση του επιχειρηματικού μοντέλου. Ωστόσο, όταν η οικονομική οντότητα αξιολογεί το επιχειρηματικό μοντέλο για χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που δημιουργήθηκαν ή αποκτήθηκαν προσφάτως, πρέπει να λαμβάνει υπόψη τις πληροφορίες σχετικά με τον τρόπο με τον οποίο πραγματοποιήθηκαν οι ταμειακές ροές στο παρελθόν, μαζί με όλες τις λοιπές σχετικές πληροφορίες.

B4.1.2B Το επιχειρηματικό μοντέλο μιας οικονομικής οντότητας για τη διαχείριση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων αποτελεί γεγονός και όχι απλό ισχυρισμό. Κατά κανόνα, παρατηρείται στις δραστηριότητες που αναλαμβάνει η οικονομική οντότητα για να επιτύχει τον στόχο του επιχειρηματικού μοντέλου. Η οικονομική οντότητα θα πρέπει να επιστρατεύει την κρίση της όταν αξιολογεί το επιχειρηματικό μοντέλο της για τη διαχείριση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και η αξιολόγηση αυτή δεν καθορίζεται από έναν μεμονωμένο παράγοντα ή μία δραστηριότητα. Αντιθέτως, η οικονομική οντότητα πρέπει να εξετάζει όλα τα σχετικά αποδεικτικά στοιχεία που είναι διαθέσιμα κατά τον χρόνο της αξιολόγησης. Τα εν λόγω σχετικά αποδεικτικά στοιχεία περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων:

α) τον τρόπο με τον οποίο εκτιμάται η απόδοση του επιχειρηματικού μοντέλου και των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που διακρατούνται στο πλαίσιο του εν λόγω επιχειρηματικού μοντέλου, και πώς αυτή αναφέρεται στα βασικά διοικητικά στελέχη της οικονομικής οντότητας·

β) τους κινδύνους που επηρεάζουν την απόδοση του επιχειρηματικού μοντέλου (και των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που διακρατούνται στο πλαίσιο του εν λόγω επιχειρηματικού μοντέλου) και, ειδικότερα, τον τρόπο διαχείρισης των εν λόγω κινδύνων· και

γ) τον τρόπο με τον οποίο αποζημιώνονται τα διοικητικά στελέχη της επιχείρησης (για παράδειγμα, εάν η αποζημίωση υπολογίζεται με βάση την εύλογη αξία των υπό διαχείριση περιουσιακών στοιχείων ή τις εισπραχθείσες συμβατικές ταμειακές ροές).

▼**M53**

Επιχειρηματικό μοντέλο με στόχο τη διακράτηση περιουσιακών στοιχείων για την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών

Β4.1.2Γ Η διαχείριση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, τα οποία διακρατούνται στο πλαίσιο ενός επιχειρηματικού μοντέλου με στόχο τη διακράτηση περιουσιακών στοιχείων για την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών, αποσκοπεί στην πραγματοποίηση ταμειακών ροών μέσω της είσπραξης συμβατικών πληρωμών κατά τη διάρκεια ζωής του μέσου. Αυτό σημαίνει ότι η οικονομική οντότητα διαχειρίζεται τα περιουσιακά στοιχεία που διακρατούνται στο πλαίσιο του χαρτοφυλακίου με στόχο την είσπραξη των εν λόγω συμβατικών ταμειακών ροών (αντί να διαχειρίζεται τη συνολική απόδοση επί του χαρτοφυλακίου και μέσω της διακράτησης και μέσω της πώλησης περιουσιακών στοιχείων). Όταν καθορίζεται αν οι ταμειακές ροές θα πραγματοποιηθούν μέσω της είσπραξης των συμβατικών ταμειακών ροών των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, είναι απαραίτητο να λαμβάνεται υπόψη η συχνότητα, η αξία και ο χρόνος των πωλήσεων σε προγενέστερες περιόδους, οι λόγοι των πωλήσεων αυτών και οι προσδοκίες όσον αφορά τη δραστηριότητα μελλοντικών πωλήσεων. Ωστόσο, οι πωλήσεις από μόνες τους δεν καθορίζουν το επιχειρηματικό μοντέλο και, συνεπώς, δεν μπορούν να εξετάζονται μεμονωμένα. Αντιθέτως, οι πληροφορίες σχετικά με τις παρελθοντικές πωλήσεις και τις προσδοκίες για τις μελλοντικές πωλήσεις παρέχουν αποδεικτικά στοιχεία για τον τρόπο με τον οποίο επιτυγχάνεται ο δηλωμένος στόχος της οικονομικής οντότητας για τη διαχείριση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και, ειδικότερα, για τον τρόπο πραγματοποίησης των ταμειακών ροών. Η οικονομική οντότητα πρέπει να εξετάζει τις πληροφορίες για τις παρελθοντικές πωλήσεις σε σχέση με τους λόγους για τους οποίους πραγματοποιήθηκαν οι εν λόγω πωλήσεις, και τις συνθήκες που επικρατούσαν τη δεδομένη στιγμή σε σύγκριση με τις τρέχουσες συνθήκες.

Β4.1.3 Παρόλο που στόχος του επιχειρηματικού μοντέλου μιας οικονομικής οντότητας μπορεί να είναι η διακράτηση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων για την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών, η οικονομική οντότητα δεν χρειάζεται να διακρατεί όλα αυτά τα μέσα μέχρι τη λήξη τους. Έτσι το επιχειρηματικό μοντέλο μιας οικονομικής οντότητας μπορεί να αφορά τη διακράτηση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων για την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών ακόμη και όταν προκύπτουν, ή αναμένεται να προκύψουν στο μέλλον, πωλήσεις χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων.

Β4.1.3Α Το επιχειρηματικό μοντέλο μπορεί να αφορά τη διακράτηση περιουσιακών στοιχείων για την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών ακόμη και στην περίπτωση στην οποία η οικονομική οντότητα πωλεί χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία όταν παρατηρείται αύξηση του πιστωτικού κινδύνου των περιουσιακών στοιχείων. Για να προσδιοριστεί αν αυξήθηκε ο πιστωτικός κίνδυνος των περιουσιακών στοιχείων, η οικονομική οντότητα εξετάζει εύλογες και βάσιμες πληροφορίες, περιλαμβανομένων των πληροφοριών που αφορούν στο μέλλον. Ανεξάρτητα από τη συχνότητα και την αξία τους, οι πωλήσεις που οφείλονται σε αύξηση του πιστωτικού κινδύνου των περιουσιακών στοιχείων δεν είναι ασύμβατες με ένα επιχειρηματικό μοντέλο με στόχο τη διακράτηση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων για την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών, επειδή η πιστωτική ποιότητα των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων έχει σχέση με την ικανότητα της οικονομικής οντότητας να εισπράττει συμβατικές ταμειακές ροές. Οι δραστηριότητες διαχείρισης πιστωτικού κινδύνου που αποβλέπουν στην ελαχιστοποίηση των δυνητικών πιστωτικών ζημιών λόγω επιδείνωσης της πιστωτικής ποιότητας αποτελούν αναπόσπαστο μέρος του εν λόγω επιχειρηματικού μοντέλου. Η πώληση ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου επειδή παύει να πληροί τα πιστωτικά κριτήρια που ορίζονται στην τεκμηριωμένη πολιτική επενδύσεων της οικονομικής οντότητας, αποτελεί παράδειγμα πώλησης η οποία προέκυψε λόγω αύξησης του πιστωτικού κινδύνου. Ωστόσο, ελλείψει τέτοιας πολιτικής, η οικονομική οντότητα μπορεί να αποδεικνύει με άλλους τρόπους ότι η πώληση προέκυψε λόγω αύξησης του πιστωτικού κινδύνου.

▼M53

B4.1.3B Οι πωλήσεις που πραγματοποιούνται για άλλους λόγους, όπως οι πωλήσεις που πραγματοποιούνται για τη διαχείριση του κινδύνου συγκέντρωσης πιστωτικών ανοιγμάτων (χωρίς αύξηση του πιστωτικού κινδύνου των περιουσιακών στοιχείων) μπορούν επίσης να συνάδουν με το επιχειρηματικό μοντέλο με στόχο τη διακράτηση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων για την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών. Ειδικότερα, οι εν λόγω πωλήσεις μπορεί να συνάδουν με το επιχειρηματικό μοντέλο με στόχο τη διακράτηση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων για την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών, εάν οι πωλήσεις αυτές είναι σποραδικές (ακόμη και αν είναι σημαντικής αξίας) ή ασήμαντης αξίας είτε μεμονωμένα είτε συνολικά (ακόμη και αν είναι συχνές). Εάν περισσότερες από μία τέτοιες σποραδικές πωλήσεις πραγματοποιούνται εκτός χαρτοφυλακίου και οι εν λόγω πωλήσεις είναι σημαντικής αξίας (είτε μεμονωμένα είτε συνολικά), η οικονομική οντότητα πρέπει να αξιολογεί κατά πόσον και με ποιον τρόπο οι πωλήσεις αυτές συνάδουν με τον στόχο της είσπραξης συμβατικών ταμειακών ροών. Για την αξιολόγηση αυτή δεν έχει σημασία αν η απαίτηση πώλησης των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων επιβάλλεται από τρίτο ή αν η εν λόγω δραστηριότητα έγκειται στην ευχέρεια της οικονομικής οντότητας. Η αύξηση της συχνότητας ή της αξίας των πωλήσεων σε μια συγκεκριμένη περίοδο δεν είναι απαραιτήτως ασύμβατη με τον στόχο της διακράτησης χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων για την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών, εφόσον η οικονομική οντότητα είναι σε θέση να εκθέσει τους λόγους των πωλήσεων αυτών και να αποδείξει γιατί οι πωλήσεις αυτές δεν αντικατοπτρίζουν κάποια μεταβολή στο επιχειρηματικό μοντέλο της οικονομικής οντότητας. Επίσης, οι πωλήσεις μπορεί να συνάδουν με τον στόχο της διακράτησης χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων για την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών εάν οι πωλήσεις αυτές πραγματοποιούνται κοντά στην ημερομηνία λήξης των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και τα έσοδα από την πώληση προσεγγίζουν την είσπραξη των υπολειπόμενων συμβατικών ταμειακών ροών.

B4.1.4 Ακολουθούν παραδείγματα περιπτώσεων στις οποίες ο στόχος του επιχειρηματικού μοντέλου της οικονομικής οντότητας μπορεί να είναι η διακράτηση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων για την είσπραξη των συμβατικών ταμειακών ροών. Ο κάτωθι κατάλογος παραδειγμάτων δεν είναι εξαντλητικός. Επίσης, τα παραδείγματα δεν αποβλέπουν στην ανάλυση όλων των παραγόντων που μπορεί να έχουν σχέση με την αξιολόγηση του επιχειρηματικού μοντέλου της οικονομικής οντότητας ούτε προσδιορίζουν τη σχετική σημασία των παραγόντων.

Παράδειγμα	Ανάλυση
Παράδειγμα 1 Μια οικονομική οντότητα διακρατεί επενδύσεις για την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών. Οι χρηματοδοτικές ανάγκες της οικονομικής οντότητας είναι προβλέψιμες και η λήξη των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων της είναι αντιστοιχισμένη με τις εκτιμώμενες χρηματοδοτικές ανάγκες της οικονομικής οντότητας. Η οικονομική οντότητα ασκεί δραστηριότητες διαχείρισης πιστωτικού κινδύνου με στόχο την ελαχιστοποίηση των πιστωτικών ζημιών. Στο παρελθόν, οι πωλήσεις πραγματοποιούνταν κατά κανόνα όταν αυξανόταν ο πιστωτικός κίνδυνος των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων σε βαθμό που τα περιουσιακά στοιχεία να μην πληρούν πλέον τα πιστωτικά κριτήρια που ορίζονται στην τεκμηριωμένη πολιτική επενδύσεων της οικονομικής οντότητας. Επίσης, πραγματοποιούνταν σποραδικές πωλήσεις λόγω απρόβλεπτων αναγκών χρηματοδότησης.	Παρόλο που η οικονομική οντότητα εξετάζει, μεταξύ άλλων πληροφοριών, τις εύλογες αξίες των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων σε επίπεδο ρευστότητας (δηλαδή το χρηματικό ποσό που θα εισπράξει μια οικονομική οντότητα εάν χρειαστεί να πωλήσει περιουσιακά στοιχεία), ο στόχος της οικονομικής οντότητας είναι η διακράτηση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων για την είσπραξη των συμβατικών ταμειακών ροών. Οι πωλήσεις δεν αντιβαίνουν στον στόχο αυτό εφόσον πραγματοποιούνται ως αποτέλεσμα της αύξησης του πιστωτικού κινδύνου των περιουσιακών στοιχείων εάν, για παράδειγμα, τα περιουσιακά στοιχεία δεν πληρούν πλέον τα πιστωτικά κριτήρια που ορίζονται στην τεκμηριωμένη πολιτική επενδύσεων της οικονομικής οντότητας. Οι σποραδικές πωλήσεις που προκύπτουν από απρόβλεπτες ανάγκες χρηματοδότησης (π.χ. σε περίπτωση προσομοίωσης κρίσης) επίσης δεν αντιβαίνουν στον εν λόγω στόχο, ακόμη και αν οι πωλήσεις αυτές είναι σημαντικής αξίας.

▼M53

Παράδειγμα	Ανάλυση
Οι αναφορές στα βασικά διοικητικά στελέχη επικεντρώνονται στην πιστωτική ποιότητα των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και στη συμβατική απόδοση. Επίσης, η οικονομική οντότητα παρακολουθεί τις εύλογες αξίες των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, μεταξύ άλλων πληροφοριών.	
Παράδειγμα 2 Το επιχειρηματικό μοντέλο μιας οικονομικής οντότητας αφορά την αγορά χαρτοφυλακίων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, όπως δάνεια. Τα χαρτοφυλάκια αυτά ενδέχεται να περιλαμβάνουν ή να μην περιλαμβάνουν χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία απομειωμένης πιστωτικής αξίας. Εάν η αποπληρωμή των δανείων δεν πραγματοποιηθεί εγκαίρως, η οικονομική οντότητα επιχειρεί την πραγματοποίηση των συμβατικών ταμειακών ροών με διάφορα μέσα — για παράδειγμα, επικοινωνώντας με τον οφειλέτη μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, τηλεφωνικώς ή με άλλες μεθόδους. Στόχος της οικονομικής οντότητας είναι η είσπραξη των συμβατικών ταμειακών ροών και η οικονομική οντότητα δεν διαχειρίζεται κανένα από τα δάνεια του εν λόγω χαρτοφυλακίου με στόχο την πραγματοποίηση ταμειακών ροών μέσω της πώλησής τους. Σε ορισμένες περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα συνάπτει συμφωνίες ανταλλαγής επιτοκίων ώστε να μετατρέπει το επιτόκιο συγκεκριμένων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ενός χαρτοφυλακίου από κυμαινόμενο σε σταθερό.	Στόχος του επιχειρηματικού μοντέλου της οικονομικής οντότητας είναι η διακράτηση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων για την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών. Η ίδια ανάλυση ισχύει ακόμη και αν η οικονομική οντότητα δεν αναμένει να εισπράξει όλες τις συμβατικές ταμειακές ροές (π.χ. ορισμένα από τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία έχουν απομειωμένη πιστωτική αξία κατά την αρχική αναγνώριση). Επιπλέον, το γεγονός ότι η οικονομική οντότητα συνάπτει συμφωνίες παραγώγων για να τροποποιήσει τις ταμειακές ροές του χαρτοφυλακίου δεν μεταβάλλει από μόνο του το επιχειρηματικό μοντέλο της οικονομικής οντότητας.
Παράδειγμα 3 Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει επιχειρηματικό μοντέλο με στόχο τη χορήγηση δανείων σε πελάτες και, στη συνέχεια, την πώληση των δανείων αυτών σε φορέα τιτλοποίησης. Ο φορέας τιτλοποίησης εκδίδει τίτλους και τους διαθέτει σε επενδυτές. Η οικονομική οντότητα που χορηγεί τα δάνεια ελέγχει τον φορέα τιτλοποίησης και έτσι τον ενοποιεί. Ο φορέας τιτλοποίησης εισπράττει τις συμβατικές ταμειακές ροές από τα δάνεια και τις μεταβιβάζει στους επενδυτές του. Για τους σκοπούς του παρόντος παραδείγματος λαμβάνεται ως παραδοχή ότι τα δάνεια εξακολουθούν να αναγνωρίζονται στην ενοποιημένη κατάσταση οικονομικής θέσης, εφόσον δεν παύουν να αναγνωρίζονται από τον φορέα τιτλοποίησης.	Ο ενοποιημένος όμιλος χορήγησε τα δάνεια με στόχο τη διακράτησή τους για την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών. Ωστόσο, η οικονομική οντότητα που τα χορήγησε έχει στόχο την πραγματοποίηση ταμειακών ροών στο χαρτοφυλάκιο δανείων από την πώληση των δανείων στον φορέα τιτλοποίησης, με αποτέλεσμα για τους σκοπούς της κατάρτισης των ατομικών οικονομικών της καταστάσεων να μην θεωρείται ότι διαχειρίζεται το χαρτοφυλάκιο αυτό για την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών.
Παράδειγμα 4 Ένα χρηματοπιστωτικό ίδρυμα διακρατεί χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία για να αντιμετωπίσει ανάγκες ρευστότητας σε περίπτωση προσομοίωσης κρίσης (π.χ. μαζική ανάληψη των καταθέσεων από την τράπεζα). Η οικονομική οντότητα δεν αναμένει την πώληση των εν λόγω περιουσιακών στοιχείων παρά μόνο σε τέτοιες περιπτώσεις. Η οικονομική οντότητα παρακολουθεί την πιστωτική ποιότητα των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και ο στόχος της κατά τη διαχείριση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων είναι η είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών. Η οικονομική οντότητα αξιολογεί την απόδοση των περιουσιακών στοιχείων βάσει των εσόδων από τόκους που εισπράχθηκαν και των πιστωτικών ζημιών που πραγματοποιήθηκαν.	Στόχος του επιχειρηματικού μοντέλου της οικονομικής οντότητας είναι η διακράτηση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων για την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών. Η ανάλυση δεν διαφοροποιείται ακόμη και αν κατά τη διάρκεια προγενέστερου σεναρίου προσομοίωσης κρίσης η οικονομική οντότητα είχε προβεί σε πωλήσεις σημαντικής αξίας για να ικανοποιήσει τις ανάγκες ρευστότητάς της. Αντιστοίχως, οι επαναλαμβανόμενες πωλήσεις ασήμαντης αξίας δεν είναι ασύμβατες με τη διακράτηση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων για την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών.

▼M53

Παράδειγμα	Ανάλυση
Ωστόσο, η οικονομική οντότητα παρακολουθεί επίσης την εύλογη αξία των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων σε επίπεδο ρευστότητας για να διασφαλίζει ότι το χρηματικό ποσό που θα εισέπραττε εάν χρειαζόταν να πωλήσει τα περιουσιακά στοιχεία σε περίπτωση προσομοίωσης κρίσης, θα επαρκούσε για την αντιμετώπιση των αναγκών ρευστότητας της οικονομικής οντότητας. Κατά περιόδους, η οικονομική οντότητα πραγματοποιεί πωλήσεις ασήμαντης αξίας για να παρουσιάζει ρευστότητα.	Αντιθέτως, όταν μια οικονομική οντότητα διακρατεί χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία για την ικανοποίηση των καθημερινών της αναγκών σε ρευστότητα και η επίτευξη του στόχου αυτού προϋποθέτει συχνές πωλήσεις σημαντικής αξίας, στόχος του επιχειρηματικού μοντέλου της οικονομικής οντότητας δεν είναι η διακράτηση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων για την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών. Αντιστοίχως, όταν η οικονομική οντότητα είναι υποχρεωμένη από την κανονιστική αρχή της να πωλεί κατ' εξακολούθηση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία για να παρουσιάζει περιουσιακά στοιχεία υψηλής ρευστότητας, και η αξία των περιουσιακών στοιχείων που πωλούνται είναι σημαντική, το επιχειρηματικό μοντέλο της οικονομικής οντότητας δεν αποσκοπεί στη διακράτηση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων για την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών. Για τους σκοπούς της ανάλυσης δεν έχει σημασία αν η απαίτηση πώλησης των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων επιβάλλεται από τρίτο ή η εν λόγω ενέργεια έγκειται στη διακριτική ευχέρεια της οικονομικής οντότητας.

Επιχειρηματικό μοντέλο του οποίου ο στόχος επιτυγχάνεται τόσο με την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών όσο και με την πώληση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων

Β4.1.4Α Μια οικονομική οντότητα δύναται να διακρατεί χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία στο πλαίσιο ενός επιχειρηματικού μοντέλου του οποίου ο στόχος επιτυγχάνεται τόσο με την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών όσο και με την πώληση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων. Στο επιχειρηματικό μοντέλο αυτού του είδους, τα βασικά διοικητικά στελέχη της οικονομικής οντότητας έχουν αποφασίσει ότι τόσο η είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών όσο και η πώληση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων είναι ζωτικής σημασίας για την επίτευξη του στόχου του επιχειρηματικού μοντέλου. Υπάρχουν πολλοί στόχοι οι οποίοι συνάδουν με αυτό το είδος επιχειρηματικού μοντέλου. Για παράδειγμα, στόχος του επιχειρηματικού μοντέλου μπορεί να είναι η διαχείριση των καθημερινών αναγκών ρευστότητας, η διατήρηση συγκεκριμένου προφίλ απόδοσης ή η αντιστοίχηση της διάρκειας των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων με τη διάρκεια των υποχρεώσεων τις οποίες χρηματοδοτούν τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία. Για την επίτευξη του στόχου αυτού, η οικονομική οντότητα θα προβαίνει τόσο στην είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών όσο και στην πώληση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων.

Β4.1.4Β Σε σύγκριση με ένα επιχειρηματικό μοντέλο με στόχο τη διακράτηση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων για την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών, το εν λόγω επιχειρηματικό μοντέλο περιλαμβάνει κατά κανόνα πωλήσεις με μεγαλύτερη συχνότητα και αξία. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι η πώληση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων είναι ζωτικής σημασίας για την επίτευξη του στόχου του επιχειρηματικού μοντέλου και δεν είναι απλώς παρεπόμενη δραστηριότητα. Ωστόσο, δεν υπάρχει κατώτατο όριο για τη συχνότητα ή την αξία των πωλήσεων που πρέπει να πραγματοποιούνται στο πλαίσιο του εν λόγω επιχειρηματικού μοντέλου, επειδή τόσο η είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών όσο και η πώληση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων είναι ζωτικής σημασίας για την επίτευξη του στόχου του.

Β4.1.4Γ Ακολουθούν παραδείγματα περιπτώσεων στις οποίες ο στόχος του επιχειρηματικού μοντέλου της οικονομικής οντότητας μπορεί να επιτευχθεί τόσο με την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών όσο και με την πώληση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων. Ο κάτωθι κατάλογος παραδειγμάτων δεν είναι εξαντλητικός. Επίσης, τα παραδείγματα δεν αποβλέπουν στην περιγραφή όλων των παραγόντων που μπορεί να αφορούν την αξιολόγηση του επιχειρηματικού μοντέλου της οικονομικής οντότητας ούτε προσδιορίζουν τη σχετική σημασία των παραγόντων.

▼M53

Παράδειγμα	Ανάλυση
Παράδειγμα 5 Μια οικονομική οντότητα εκτιμά ότι θα προβεί σε κεφαλαιουχικές δαπάνες εντός των επόμενων ετών. Η οικονομική οντότητα επενδύει το ταμειακό της πλεόνασμα σε βραχυπρόθεσμα και μακροπρόθεσμα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ώστε να είναι σε θέση να χρηματοδοτήσει τις δαπάνες όταν ανακύψει η ανάγκη. Πολλά από τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία έχουν συμβατική ζωή που υπερβαίνει την προβλεπόμενη περίοδο επένδυσης της οικονομικής οντότητας. Η οικονομική οντότητα θα διακρατήσει τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία για την είσπραξη των συμβατικών ταμειακών ροών και, όταν προκύψει η ευκαιρία, θα πωλήσει τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία για να επενδύσει εκ νέου το χρηματικό ποσό σε άλλα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία με μεγαλύτερη απόδοση. Τα διοικητικά στελέχη που είναι υπεύθυνα για τη διαχείριση του χαρτοφυλακίου αμείβονται βάσει της συνολικής απόδοσης που επιτεύχθηκε στο χαρτοφυλάκιο.	Ο στόχος του επιχειρηματικού μοντέλου επιτυγχάνεται τόσο με την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών όσο και με την πώληση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων. Η οικονομική οντότητα θα αποφασίζει σε συνεχή βάση αν η απόδοση του χαρτοφυλακίου μεγιστοποιείται από την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών ή από την πώληση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, μέχρι να ανακύψει ανάγκη για το επενδυμένο χρηματικό ποσό. Αντιθέτως, έστω ότι μια οικονομική οντότητα εκτιμά ότι θα χρειαστεί ταμειακές εκροές σε πέντε χρόνια για τη χρηματοδότηση κεφαλαιουχικών δαπανών και επενδύει το ταμειακό της πλεόνασμα σε βραχυπρόθεσμα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία. Όταν λήξουν οι επενδύσεις, η οικονομική οντότητα επενδύει ξανά τα ταμειακά διαθέσιμα σε νέα βραχυπρόθεσμα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία. Η οικονομική οντότητα διατηρεί τη στρατηγική αυτή μέχρι τη στιγμή που θα προκύψει ανάγκη για τα κεφάλαια, κατά την οποία η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί τα έσοδα από τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που λήγουν για να χρηματοδοτήσει τις κεφαλαιουχικές δαπάνες. Πριν από τη λήξη πραγματοποιούνται μόνον ασήμαντης αξίας πωλήσεις (εκτός εάν αυξηθεί ο πιστωτικός κίνδυνος). Στόχος του εν λόγω αντιφατικού επιχειρηματικού μοντέλου είναι η διακράτηση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων για την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών.
Παράδειγμα 6 Ένα χρηματοπιστωτικό ίδρυμα διακρατεί χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία για την ικανοποίηση των καθημερινών αναγκών του σε ρευστότητα. Η οικονομική οντότητα επιδιώκει να ελαχιστοποιήσει τα έξοδα διαχείρισης των εν λόγω αναγκών ρευστότητας και συνεπώς, διαχειρίζεται ενεργά την απόδοση του χαρτοφυλακίου. Η απόδοση αυτή συνίσταται στην είσπραξη των συμβατικών πληρωμών, καθώς και των κερδών και ζημιών από την πώληση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων. Κατά συνέπεια, η οικονομική οντότητα διακρατεί χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία για την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών και πωλεί χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία για να επενδύσει εκ νέου σε άλλα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία μεγαλύτερης απόδοσης ή για να τα αντιστοιχίσει καλύτερα με τη διάρκεια των υποχρεώσεών της. Στο παρελθόν, η εν λόγω στρατηγική είχε ως αποτέλεσμα συχνές πωλήσεις και οι εν λόγω πωλήσεις ήταν σημαντικής αξίας. Η δραστηριότητα αυτή αναμένεται να συνεχιστεί και στο μέλλον.	Στόχος του επιχειρηματικού μοντέλου είναι η μεγιστοποίηση της απόδοσης του χαρτοφυλακίου για την κάλυψη των καθημερινών αναγκών ρευστότητας και η οικονομική οντότητα επιτυγχάνει τον στόχο αυτό τόσο με την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών όσο και με την πώληση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων. Με άλλα λόγια, τόσο η είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών όσο και η πώληση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων είναι ζωτικής σημασίας για την επίτευξη του στόχου του επιχειρηματικού μοντέλου.
Παράδειγμα 7 Μια ασφαλιστική εταιρεία διακρατεί χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία για να χρηματοδοτεί τις υποχρεώσεις από ασφαλιστήρια συμβόλαια. Η ασφαλιστική εταιρεία χρησιμοποιεί τα έσοδα από τις συμβατικές ταμειακές ροές των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων για τον διακανονισμό υποχρεώσεων από ασφαλιστήρια συμβόλαια όταν αυτές καθίστανται απαιτητές. Για να διασφαλίσει ότι οι συμβατικές ταμειακές ροές από τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία επαρκούν για τον διακανονισμό των εν λόγω υποχρεώσεων, η ασφαλιστική εταιρεία προβαίνει τακτικά σε σημαντικές αγορές και πωλήσεις με στόχο την αποκατάσταση της ισορροπίας στο χαρτοφυλάκιο περιουσιακών στοιχείων της και την κάλυψη αναγκών που ενδέχεται να προκύψουν σε ταμειακές ροές.	Στόχος του επιχειρηματικού μοντέλου είναι η χρηματοδότηση των υποχρεώσεων από ασφαλιστήρια συμβόλαια. Για να επιτευχθεί ο στόχος αυτός, η οικονομική οντότητα εισπράττει συμβατικές ταμειακές ροές όταν καθίστανται απαιτητές και πωλεί χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία για να διατηρήσει το επιθυμητό προφίλ στο χαρτοφυλάκιο περιουσιακών στοιχείων. Έτσι, τόσο η είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών όσο και η πώληση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων είναι ζωτικής σημασίας για την επίτευξη του στόχου του επιχειρηματικού μοντέλου.

▼**M53**

Άλλα επιχειρηματικά μοντέλα

B4.1.5 Τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων εάν δεν διακρατούνται στο πλαίσιο ενός επιχειρηματικού μοντέλου με στόχο τη διακράτηση περιουσιακών στοιχείων για την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών ή ενός επιχειρηματικού μοντέλου του οποίου ο στόχος επιτυγχάνεται τόσο με την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών όσο και με την πώληση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων (βλέπε επίσης παράγραφο 5.7.5). Επιχειρηματικό μοντέλο που έχει ως αποτέλεσμα την επιμέτρηση στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων είναι το επιχειρηματικό μοντέλο στο πλαίσιο του οποίου η οικονομική οντότητα διαχειρίζεται τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία με στόχο την πραγματοποίηση ταμειακών ροών μέσω της πώλησης των περιουσιακών στοιχείων. Η οικονομική οντότητα λαμβάνει αποφάσεις βάσει των εύλογων αξιών των περιουσιακών στοιχείων και διαχειρίζεται τα περιουσιακά στοιχεία για την πραγματοποίηση των εν λόγω εύλογων αξιών. Στην περίπτωση αυτή, ο στόχος της οικονομικής οντότητας έχει κατά κανόνα ως αποτέλεσμα τις ενεργές αγορές και πωλήσεις. Παρόλο που η οικονομική οντότητα θα εισπράττει συμβατικές ταμειακές ροές ενόσω διακρατεί τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, ο στόχος ενός τέτοιου επιχειρηματικού μοντέλου δεν επιτυγχάνεται και με την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών και με την πώληση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων. Τούτο οφείλεται στο γεγονός ότι η είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών δεν είναι ζωτικής σημασίας για την επίτευξη του στόχου του επιχειρηματικού μοντέλου· αντιθέτως, πρόκειται για παρεπόμενη δραστηριότητα.

B4.1.6 Ένα χαρτοφυλάκιο χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που βρίσκεται υπό διαχείριση και του οποίου η απόδοση αξιολογείται βάσει της εύλογης αξίας [όπως περιγράφεται στην παράγραφο 4.2.2 στοιχείο β)], δεν διακρατείται ούτε για την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών ούτε για την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών και για την πώληση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων. Η οικονομική οντότητα επικεντρώνεται κυρίως σε πληροφορίες για την εύλογη αξία και αξιοποιεί τις πληροφορίες αυτές για την αξιολόγηση της απόδοσης των περιουσιακών στοιχείων και τη λήψη αποφάσεων. Επίσης, ένα χαρτοφυλάκιο χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων το οποίο εξ ορισμού διακρατείται για εμπορική εκμετάλλευση δεν διακρατείται ούτε για την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών ούτε για την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών και για την πώληση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων. Για τα χαρτοφυλάκια αυτά, η είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών έχει μόνον παρεπόμενο χαρακτήρα όσον αφορά την επίτευξη του στόχου του επιχειρηματικού μοντέλου. Κατά συνέπεια, τα εν λόγω χαρτοφυλάκια χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων πρέπει να επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων.

Συμβατικές ταμειακές ροές που αποτελούν αποκλειστικά πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου

B4.1.7 Η παράγραφος 4.1.1 στοιχείο β) απαιτεί από μια οικονομική οντότητα να κατατάσσει ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο βάσει των χαρακτηριστικών των συμβατικών ταμειακών ροών του, εφόσον το στοιχείο αυτό διακρατείται στο πλαίσιο ενός επιχειρηματικού μοντέλου με στόχο τη διακράτηση περιουσιακών στοιχείων για την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών ή στο πλαίσιο ενός επιχειρηματικού μοντέλου του οποίου ο στόχος επιτυγχάνεται τόσο με την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών όσο και με την πώληση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, εκτός εάν εφαρμόζεται η παράγραφος 4.1.5. Στο πλαίσιο αυτό, ο όρος της παραγράφου 4.1.2 στοιχείο β) και της παραγράφου 4.1.2Α στοιχείο β) υποχρεώνει μια οικονομική οντότητα να καθορίζει αν οι συμβατικές ταμειακές ροές του περιουσιακού στοιχείου αποτελούν αποκλειστικά πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου.

▼**M53**

B4.1.7A Οι συμβατικές ταμειακές ροές που αποτελούν αποκλειστικά πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου συνάδουν με μια βασική συμφωνία δανεισμού. Σε μια βασική συμφωνία δανεισμού, το αντάλλαγμα για τη διαχρονική αξία του χρήματος (βλέπε παραγράφους B4.1.9A¬B4.1.9E) και τον πιστωτικό κίνδυνο είναι κατά κανόνα τα σημαντικότερα στοιχεία του τόκου. Ωστόσο, σε μια τέτοια συμφωνία ο τόκος μπορεί επίσης να περιλαμβάνει αντάλλαγμα και για άλλους βασικούς κινδύνους δανεισμού (για παράδειγμα, τον κίνδυνο ρευστότητας) και για άλλα έξοδα (για παράδειγμα, διοικητικά έξοδα) που σχετίζονται με τη διακράτηση του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου για μια συγκεκριμένη χρονική περίοδο. Επίσης, ο τόκος μπορεί να περιλαμβάνει ένα περιθώριο κέρδους το οποίο συνάδει με μια βασική συμφωνία δανεισμού. Σε ακραίες οικονομικές συνθήκες, ο τόκος μπορεί να είναι αρνητικός εάν, για παράδειγμα, ο κάτοχος ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου καταβάλλει ρητά ή σιωπηρά αντίτιμο για την κατάθεση των χρημάτων του για συγκεκριμένο χρονικό διάστημα (και η εν λόγω προμήθεια υπερβαίνει το αντάλλαγμα που καταβάλλεται στον κάτοχο για τη διαχρονική αξία του χρήματος, τον πιστωτικό κίνδυνο και άλλους βασικούς κινδύνους δανεισμού και έξοδα). Ωστόσο, οι συμβατικοί όροι οι οποίοι θεσπίζουν την έκθεση σε κινδύνους ή τη μεταβλητότητα των συμβατικών ταμειακών ροών που δεν σχετίζεται με βασική συμφωνία δανεισμού, όπως η έκθεση στις μεταβολές των τιμών μετοχών ή των τιμών βασικών εμπορευμάτων, δεν έχουν ως αποτέλεσμα συμβατικές ταμειακές ροές που αποτελούν αποκλειστικά πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου. Ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο που δημιουργείται ή αγοράζεται μπορεί να αποτελεί βασική συμφωνία δανεισμού ανεξάρτητα από το αν πρόκειται για δάνειο με τη νομική μορφή του.

B4.1.7B Σύμφωνα με την παράγραφο 4.1.3 στοιχείο α), ως κεφάλαιο νοείται η εύλογη αξία του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου κατά την αρχική αναγνώριση. Ωστόσο, το εν λόγω ποσό κεφαλαίου ενδέχεται να μεταβληθεί κατά τη διάρκεια ζωής του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου (για παράδειγμα, σε περίπτωση εξόφλησης του κεφαλαίου).

B4.1.8 Μια οικονομική οντότητα αξιολογεί αν οι συμβατικές ταμειακές ροές αποτελούν αποκλειστικά πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου για το νόμισμα στο οποίο εκφράζεται το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο.

B4.1.9 Η μόχλευση αποτελεί χαρακτηριστικό συμβατικών ταμειακών ροών ορισμένων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων. Η μόχλευση αυξάνει τη διακύμανση των συμβατικών ταμειακών ροών με αποτέλεσμα να μην έχουν τα οικονομικά χαρακτηριστικά του τόκου. Οι αυτοτελείς συμβάσεις δικαιωμάτων προαίρεσης, τα προθεσμιακά συμβόλαια και οι συμφωνίες ανταλλαγής είναι παραδείγματα χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που περιλαμβάνουν τέτοια μόχλευση. Συνεπώς, οι συμβάσεις αυτές δεν πληρούν τον όρο των παραγράφων 4.1.2 στοιχείο β) και 4.1.2A στοιχείο β) και κατά συνέπεια, δεν μπορούν να επιμετρώνται στο αποσβεσμένο κόστος ή στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων.

Αντάλλαγμα για τη διαχρονική αξία του χρήματος

B4.1.9A Η διαχρονική αξία του χρήματος είναι το στοιχείο του τόκου το οποίο παρέχει αντάλλαγμα αποκλειστικά για την πάροδο του χρόνου. Δηλαδή, το στοιχείο της διαχρονικής αξίας του χρήματος δεν παρέχει αντάλλαγμα για άλλους κινδύνους ή έξοδα που σχετίζονται με τη διακράτηση του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου. Για να εκτιμηθεί αν το στοιχείο παρέχει αντάλλαγμα αποκλειστικά για την πάροδο του χρόνου, η οικονομική οντότητα επιστρατεύει την κρίση της και εξετάζει συναφείς παράγοντες, όπως το νόμισμα στο οποίο εκφράζεται το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο και η περίοδος για την οποία έχει καθοριστεί το επιτόκιο.

▼**M53**

Β4.1.9Β Ωστόσο, σε ορισμένες περιπτώσεις το στοιχείο της διαχρονικής αξίας του χρήματος μπορεί να τροποποιηθεί (δηλαδή είναι ατελές). Για παράδειγμα, αυτό ισχύει εάν το επιτόκιο ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου αναπροσαρμόζεται κατά διαστήματα, αλλά η συχνότητα της εν λόγω αναπροσαρμογής δεν αντιστοιχεί στη διάρκεια του επιτοκίου (για παράδειγμα, το επιτόκιο αναπροσαρμόζεται κάθε μήνα σε επιτόκιο ενός έτους) ή εάν το επιτόκιο ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου αναπροσαρμόζεται κατά διαστήματα σύμφωνα με τον μέσο όρο συγκεκριμένων βραχυπρόθεσμων και μακροπρόθεσμων επιτοκίων. Στις περιπτώσεις αυτές, η οικονομική οντότητα πρέπει να αξιολογήσει την τροποποίηση για να αποφασίσει κατά πόσον οι συμβατικές ταμειακές ροές αντιπροσωπεύουν αποκλειστικά αποπληρωμή κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου. Σε ορισμένες περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα μπορεί να είναι σε θέση να προβεί στην εν λόγω απόφαση πραγματοποιώντας ποιοτική αξιολόγηση του στοιχείου της διαχρονικής αξίας του χρήματος, ενώ σε άλλες περιπτώσεις, μπορεί να είναι απαραίτητο να πραγματοποιήσει ποσοτική αξιολόγηση.

Β4.1.9Γ Κατά την εκτίμηση ενός τροποποιημένου στοιχείου διαχρονικής αξίας του χρήματος, ο στόχος είναι να καθοριστεί κατά πόσον μπορούν να διαφέρουν οι συμβατικές (απροεξόφλητες) ταμειακές ροές από τις (απροεξόφλητες) ταμειακές ροές που θα προέκυπταν εάν το στοιχείο της διαχρονικής αξίας του χρήματος δεν είχε τροποποιηθεί (ταμειακές ροές αναφοράς). Για παράδειγμα, εάν το αξιολογούμενο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο περιλαμβάνει κυμαινόμενο επιτόκιο το οποίο αναπροσαρμόζεται κάθε μήνα σε επιτόκιο ενός έτους, η οικονομική οντότητα θα μπορούσε να συγκρίνει το εν λόγω χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο με ένα χρηματοοικονομικό μέσο με πανομοιότυπους συμβατικούς όρους, και ο πανομοιότυπος πιστωτικός κίνδυνος εκτός του κυμαινόμενου επιτοκίου αναπροσαρμόζεται κάθε μήνα σε επιτόκιο ενός μήνα. Εάν από το τροποποιημένο στοιχείο της διαχρονικής αξίας του χρήματος μπορούσαν να προκύψουν συμβατικές (απροεξόφλητες) ταμειακές ροές οι οποίες διαφέρουν αισθητά από τις (απροεξόφλητες) ταμειακές ροές αναφοράς, το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο δεν πληροί τον όρο των παραγράφων 4.1.2 στοιχείο β) και 4.1.2Α στοιχείο β). Για την ανωτέρω απόφαση, η οικονομική οντότητα πρέπει να εξετάσει τον αντίκτυπο του τροποποιημένου στοιχείου της διαχρονικής αξίας του χρήματος σε κάθε περίοδο αναφοράς και στη διάρκεια ζωής του χρηματοοικονομικού μέσου σωρευτικά. Ο λόγος για τον οποίο το επιτόκιο καθορίστηκε με τον τρόπο αυτό δεν έχει σχέση με την ανάλυση. Σε περίπτωση που είναι σαφές, με περιορισμένη ή χωρίς ανάλυση, το κατά πόσον οι συμβατικές (απροεξόφλητες) ταμειακές ροές επί του αξιολογούμενου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου θα μπορούσαν (ή δεν θα μπορούσαν) να διαφέρουν αισθητά από τις (απροεξόφλητες) ταμειακές ροές αναφοράς, η οικονομική οντότητα δεν χρειάζεται να προβεί σε λεπτομερή αξιολόγηση.

Β4.1.9Δ Κατά την εκτίμηση ενός τροποποιημένου στοιχείου της διαχρονικής αξίας του χρήματος, η οικονομική οντότητα πρέπει να εξετάζει τους παράγοντες οι οποίοι θα μπορούσαν να επηρεάσουν τις μελλοντικές συμβατικές ταμειακές ροές. Για παράδειγμα, εάν μια οικονομική οντότητα αξιολογεί ένα ομόλογο πενταετούς διάρκειας και το κυμαινόμενο επιτόκιο αναπροσαρμόζεται κάθε εξάμηνο σε επιτόκιο πενταετίας, η οικονομική οντότητα δεν μπορεί να συμπεράνει ότι οι συμβατικές ταμειακές ροές αποτελούν αποκλειστικά πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου, απλά και μόνο από το γεγονός ότι η καμπύλη επιτοκίου κατά τη στιγμή της αξιολόγησης είναι τέτοια ώστε η διαφορά μεταξύ του επιτοκίου πενταετίας και του επιτοκίου εξαμήνου δεν είναι σημαντική. Αντ' αυτού, η οικονομική οντότητα πρέπει επίσης να εξετάζει κατά πόσον η σχέση μεταξύ του επιτοκίου πενταετίας και του επιτοκίου εξαμήνου θα μπορούσε να μεταβληθεί κατά τη διάρκεια ζωής του μέσου έτσι ώστε οι συμβατικές (απροεξόφλητες) ταμειακές ροές κατά τη διάρκεια ζωής του μέσου θα μπορούσαν να διαφέρουν αισθητά από τις (απροεξόφλητες) ταμειακές ροές αναφοράς. Ωστόσο, μια οικονομική οντότητα πρέπει να εξετάζει μόνο τα ευλόγως πιθανά σενάρια και όχι κάθε

▼M53

πιθανό σενάριο. Εάν μια οικονομική οντότητα συμπεράνει ότι οι συμβατικές (απροεξόφλητες) ταμειακές ροές θα μπορούσαν να διαφέρουν αισθητά από τις (απροεξόφλητες) ταμειακές ροές αναφοράς, το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο δεν πληροί τον όρο των παραγράφων 4.1.2 στοιχείο β) και 4.1.2Α στοιχείο β) και συνεπώς, δεν μπορεί να επιμετράται στο αποσβεσμένο κόστος ή στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων.

Β4.1.9Ε Σε ορισμένες δικαιοδοσίες τα επιτόκια καθορίζονται από το κράτος ή από κανονιστική αρχή. Για παράδειγμα, μια τέτοια ρύθμιση των επιτοκίων ενδέχεται να εντάσσεται σε μια γενικότερη μακροοικονομική πολιτική ή ενδέχεται να εφαρμόζεται για να παροτρύνει τις οικονομικές οντότητες να επενδύσουν σε έναν συγκεκριμένο κλάδο της οικονομίας. Σε ορισμένες από αυτές τις περιπτώσεις, ο στόχος του στοιχείου της διαχρονικής αξίας του χρήματος δεν είναι να παρέχει αντάλλαγμα αποκλειστικά για την πάροδο του χρόνου. Ωστόσο, εν αντιθέσει με τις παραγράφους Β4.1.9Α–Β4.1.9Δ, ένα ρυθμισμένο επιτόκιο θεωρείται αντιπροσωπευτικό για το στοιχείο της διαχρονικής αξίας του χρήματος με σκοπό την εφαρμογή του όρου των παραγράφων 4.1.2 στοιχείο β) και 4.1.2Α στοιχείο β) εάν το εν λόγω ρυθμισμένο επιτόκιο παρέχει αντάλλαγμα το οποίο γενικώς συνάδει με την πάροδο του χρόνου και δεν ενέχει έκθεση σε κινδύνους ή μεταβλητότητα των συμβατικών ταμειακών ροών που δεν συνάδουν με μια βασική συμφωνία δανεισμού.

Συμβατικοί όροι που μεταβάλλουν τον χρόνο ή το ποσό των συμβατικών ταμειακών ροών

Β4.1.10 Εάν ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο περιλαμβάνει συμβατικό όρο ο οποίος θα μπορούσε να μεταβάλει τον χρόνο ή το ποσό των συμβατικών ταμειακών ροών (για παράδειγμα, εάν το περιουσιακό στοιχείο μπορεί να προεξοφληθεί πριν από τη λήξη του ή εάν μπορεί να επεκταθεί η διάρκειά του), η οικονομική οντότητα πρέπει να καθορίσει αν οι συμβατικές ταμειακές ροές που θα μπορούσαν να προκύψουν κατά τη διάρκεια ζωής του μέσου λόγω του συγκεκριμένου συμβατικού όρου αποτελούν αποκλειστικά πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου. Για την ανωτέρω απόφαση, η οικονομική οντότητα πρέπει να εκτιμήσει τις συμβατικές ταμειακές ροές οι οποίες θα μπορούσαν να προκύψουν τόσο πριν όσο και μετά τη μεταβολή των συμβατικών ταμειακών ροών. Επίσης, η οικονομική οντότητα χρειάζεται ενδεχομένως να εκτιμήσει τη φύση τυχόν ενδεχόμενου γεγονότος (δηλαδή του παράγοντα ενεργοποίησης) που θα μετέβαλε τον χρόνο ή το ποσό των συμβατικών ταμειακών ροών. Παρότι η ίδια η φύση του ενδεχόμενου γεγονότος δεν συνιστά καθοριστικό παράγοντα για την εκτίμηση του κατά πόσον οι συμβατικές ταμειακές ροές αποτελούν αποκλειστικά πληρωμές κεφαλαίου και τόκων, μπορεί να αποτελεί ένδειξη. Για παράδειγμα, ας συγκρίνουμε ένα χρηματοοικονομικό μέσο με επιτόκιο το οποίο αναπροσαρμόζεται προς τα επάνω όταν ο οφειλέτης δεν καταβάλλει έναν συγκεκριμένο αριθμό πληρωμών έναντι ενός χρηματοοικονομικού μέσου με επιτόκιο το οποίο αναπροσαρμόζεται προς τα επάνω όταν ένας καθορισμένος δείκτης μετοχών ανέλθει σε συγκεκριμένο επίπεδο. Στην πρώτη περίπτωση είναι πιθανότερο ότι οι συμβατικές ταμειακές ροές κατά τη διάρκεια ζωής του μέσου θα αποτελούν αποκλειστικά πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου λόγω της σχέσης μεταξύ των μη καταβληθέντων πληρωμών και της αύξησης του πιστωτικού κινδύνου. (Βλέπε επίσης παράγραφο Β4.1.18.)

▼M62

Β4.1.11 Ακολουθούν παραδείγματα συμβατικών όρων από τους οποίους προκύπτουν συμβατικές ταμειακές ροές που αποτελούν αποκλειστικά πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου:

α) κυμαινόμενο επιτόκιο το οποίο περιλαμβάνει αντάλλαγμα για τη διαχρονική αξία του χρήματος, για τον πιστωτικό κίνδυνο που συνδέεται με το ανεξόφλητο υπόλοιπο κεφαλαίου κατά τη διάρκεια μιας συγκεκριμένης χρονικής περιόδου (το αντάλλαγμα για τον πιστωτικό κίνδυνο μπορεί να καθορίζεται μόνο στην αρχική αναγνώριση και συνεπώς είναι σταθερό) και για άλλους βασικούς κινδύνους και έξοδα δανεισμού, καθώς και ένα περιθώριο κέρδους·

▼**M62**

β) συμβατικός όρος ο οποίος επιτρέπει στον εκδότη (δηλαδή στον οφειλέτη) να προεξοφλήσει έναν χρεωστικό τίτλο ή επιτρέπει στον κάτοχο (δηλαδή στον πιστωτή) να επιστρέψει έναν χρεωστικό τίτλο στον εκδότη πριν από τη λήξη και το ποσό προεξόφλησης αντιπροσωπεύει στην ουσία μη καταβληθέντα ποσά κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου, τα οποία ενδέχεται να περιλαμβάνουν εύλογη αποζημίωση για την πρόωρη λύση της σύμβασης· και

γ) συμβατικός όρος ο οποίος επιτρέπει στον εκδότη ή στον κάτοχο να επεκτείνει τον συμβατικό όρο ενός χρεωστικού τίτλου (δηλαδή δικαίωμα επέκτασης) και από τους όρους του δικαιώματος επέκτασης προκύπτουν συμβατικές ταμειακές ροές κατά τη διάρκεια της περιόδου επέκτασης, οι οποίες αποτελούν αποκλειστικά πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου, ενώ ενδέχεται να περιλαμβάνουν εύλογη πρόσθετη αποζημίωση για την επέκταση της σύμβασης.

B4.1.12 Παρά τα οριζόμενα στην παράγραφο B4.1.10, ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο το οποίο διαφορετικά θα πληρούσε τον όρο των παραγράφων 4.1.2 στοιχείο β) και 4.1.2A στοιχείο β) αλλά δεν τον πληροί αποκλειστικά επειδή ένας συμβατικός όρος επιτρέπει στον εκδότη (ή απαιτεί από αυτόν) να προεξοφλήσει έναν χρεωστικό τίτλο ή επιτρέπει στον κάτοχο (ή απαιτεί από αυτόν) να επιστρέψει έναν χρεωστικό τίτλο στον εκδότη πριν από τη λήξη, μπορεί να επιμετράται στο αποσβεσμένο κόστος ή στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων [εφόσον πληροί τον όρο της παραγράφου 4.1.2 στοιχείο α) ή τον όρο της παραγράφου 4.1.2A στοιχείο α)] εάν:

α) η οικονομική οντότητα αποκτά ή δημιουργεί το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο υπέρ το άρτιο ή υπό το άρτιο έναντι του συμβατικού ονομαστικού ποσού·

β) το ποσό της προεξόφλησης αντιπροσωπεύει ουσιαστικά το συμβατικό ονομαστικό ποσό και τους δεδουλευμένους (αλλά μη καταβληθέντες) συμβατικούς τόκους, το οποίο ενδέχεται να περιλαμβάνει εύλογη αποζημίωση για την πρόωρη λύση της σύμβασης· και

γ) κατά την αρχική αναγνώριση του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου από την οικονομική οντότητα, η εύλογη αξία του χαρακτηριστικού της προεξόφλησης είναι ασήμαντη.

B4.1.12A Για την εφαρμογή των παραγράφων B4.1.11 στοιχείο β) και B4.1.12 στοιχείο β), ανεξάρτητα από το συμβάν ή την περίσταση που προκαλεί την πρόωρη λύση της σύμβασης, ένα συμβαλλόμενο μέρος μπορεί να καταβάλει **ή** να λάβει εύλογη αποζημίωση για την εν λόγω πρόωρη λύση. Για παράδειγμα, ένα συμβαλλόμενο μέρος μπορεί να καταβάλει ή να λάβει εύλογη αποζημίωση όταν επιλέξει να καταγγείλει πρόωρα τη σύμβαση (ή αν προκαλέσει τη λύση της σύμβασης με άλλο τρόπο).

▼**M53**

B4.1.13 Τα ακόλουθα παραδείγματα παρουσιάζουν συμβατικές ταμειακές ροές που αποτελούν αποκλειστικά πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου. Ο κάτωθι κατάλογος παραδειγμάτων δεν είναι εξαντλητικός.

▼M53

Μέσο	Ανάλυση
Μέσο Α Το μέσο Α είναι ομόλογο με δηλωμένη ημερομηνία λήξης. Οι πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου συνδέονται με τον δείκτη πληθωρισμού του νομίσματος στο οποίο έχει εκδοθεί το μέσο. Η σύνδεση με τον πληθωρισμό δεν περιλαμβάνει μόχλευση και το κεφάλαιο προστατεύεται.	Οι συμβατικές ταμειακές ροές αποτελούν αποκλειστικά πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου. Η σύνδεση των πληρωμών κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου με δείκτη πληθωρισμού χωρίς μόχλευση αναπροσαρμόζει τη διαχρονική αξία του χρήματος στο τρέχον επίπεδο. Με άλλα λόγια, το επιτόκιο του μέσου αντικατοπτρίζει τον «πραγματικό» τόκο. Συνεπώς, τα ποσά των τόκων αποτελούν αντάλλαγμα για τη διαχρονική αξία του χρήματος επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου. Ωστόσο, εάν οι πληρωμές τόκων συνδέονταν με άλλη μεταβλητή, όπως η απόδοση του οφειλέτη, (π.χ. το καθαρό εισόδημα του οφειλέτη) ή με δείκτη ιδίων κεφαλαίων, οι συμβατικές ταμειακές ροές δεν θα συνιστούσαν πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου (εκτός εάν από τη σύνδεση με την απόδοση του οφειλέτη προκύπτει προσαρμογή η οποία αποζημιώνει τον κάτοχο μόνο για μεταβολές του πιστωτικού κινδύνου του μέσου, με αποτέλεσμα οι συμβατικές ταμειακές ροές να αποτελούν αποκλειστικά πληρωμές κεφαλαίου και τόκων). Τούτο συμβαίνει επειδή οι συμβατικές ταμειακές ροές αντικατοπτρίζουν απόδοση η οποία δεν συνάδει με βασική συμφωνία δανεισμού (βλέπε παράγραφο Β4.1.7Α).
Μέσο Β Το μέσο Β είναι μέσο κυμαινόμενου επιτοκίου με δηλωμένη ημερομηνία λήξης που επιτρέπει στον οφειλέτη να επιλέγει σε συνεχή βάση το επιτόκιο της αγοράς. Για παράδειγμα, σε κάθε ημερομηνία αναπροσαρμογής του επιτοκίου ο οφειλέτης μπορεί να επιλέγει να καταβάλλει το LIBOR τριμήνου για διάστημα τριών μηνών ή το LIBOR ενός μήνα για διάστημα ενός μήνα.	Οι συμβατικές ταμειακές ροές αποτελούν αποκλειστικά πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου εφόσον οι τόκοι που καταβάλλονται κατά τη διάρκεια ζωής του μέσου περιλαμβάνουν αντάλλαγμα για τη διαχρονική αξία του χρήματος, για τον πιστωτικό κίνδυνο που σχετίζεται με το μέσο ή για άλλους βασικούς κινδύνους και έξοδα δανεισμού, καθώς και ένα περιθώριο κέρδους (βλέπε παράγραφο Β4.1.7Α). Το γεγονός ότι το επιτόκιο LIBOR αναπροσαρμόζεται κατά τη διάρκεια της ζωής του μέσου δεν καθιστά από μόνο του ακατάλληλο το μέσο. Ωστόσο, εφόσον ο οφειλέτης είναι σε θέση να επιλέγει να πληρώσει επιτόκιο ενός μήνα το οποίο αναπροσαρμόζεται ανά τρίμηνο, το επιτόκιο αναπροσαρμόζεται με συχνότητα η οποία δεν αντιστοιχεί στη διάρκεια του επιτοκίου. Κατά συνέπεια, το στοιχείο της διαχρονικής αξίας του χρήματος τροποποιείται. Αντιστοίχως, εάν ένα μέσο έχει συμβατικό επιτόκιο που βασίζεται σε διάρκεια η οποία μπορεί να υπερβαίνει την υπολειπόμενη ζωή του μέσου (για παράδειγμα, εάν ένα μέσο πενταετούς διάρκειας καταβάλλει κυμαινόμενο επιτόκιο το οποίο αναπροσαρμόζεται ανά τακτά χρονικά διαστήματα αλλά αντικατοπτρίζει πάντα την πενταετή λήξη), τροποποιείται το στοιχείο της διαχρονικής αξίας του χρήματος. Τούτο συμβαίνει επειδή οι καταβλητέοι τόκοι κάθε περιόδου δεν συνδέονται με την περίοδο των τόκων. Σε τέτοιες περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα πρέπει να προβεί σε ποιοτική ή ποσοτική αξιολόγηση των συμβατικών ταμειακών ροών σε σύγκριση με αυτές ενός μέσου το οποίο είναι πανομοιότυπο σε όλα τα επίπεδα με εξαίρεση ότι η διάρκεια του επιτοκίου αντιστοιχεί στην περίοδο των τόκων, ώστε να αποφασίσει αν οι ταμειακές ροές αποτελούν αποκλειστικά πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου. (Βλέπε ωστόσο παράγραφο Β4.1.9Ε για οδηγίες σχετικά με τα ρυθμισμένα επιτόκια).

▼M53

Μέσο	Ανάλυση
	Για παράδειγμα, κατά την αξιολόγηση ομολόγου πενταετούς διάρκειας το οποίο καταβάλλει κυμαινόμενο επιτόκιο που αναπροσαρμόζεται κάθε εξάμηνο αλλά αντικατοπτρίζει πάντα την πενταετή λήξη, η οικονομική οντότητα εξετάζει τις συμβατικές ταμειακές ροές επί ενός μέσου, το οποίο αναπροσαρμόζεται κάθε εξάμηνο σε επιτόκιο εξαμήνου, ενώ κατά τα λοιπά είναι πανομοιότυπο. Η ίδια ανάλυση θα ίσχυε εάν ο οφειλέτης μπορούσε να επιλέξει μεταξύ των διαφόρων δημοσιευμένων επιτοκίων του δανειστή (π.χ. ο οφειλέτης μπορεί να επιλέξει ανάμεσα στο δημοσιευμένο κυμαινόμενο επιτόκιο ενός μηνός του δανειστή και στο δημοσιευμένο κυμαινόμενο επιτόκιο τριών μηνών του δανειστή).
Μέσο Γ Το μέσο Γ είναι ομόλογο με δηλωμένη ημερομηνία λήξης και καταβάλλει κυμαινόμενο επιτόκιο αγοράς. Το εν λόγω κυμαινόμενο επιτόκιο έχει ανώτατο όριο.	Οι συμβατικές ταμειακές ροές: α) ενός μέσου με σταθερό επιτόκιο όσο και β) ενός μέσου με κυμαινόμενο επιτόκιο αποτελούν πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου εφόσον οι τόκοι περιλαμβάνουν αντάλλαγμα για τη διαχρονική αξία του χρήματος, για τον πιστωτικό κίνδυνο που συνδέεται με το μέσο για τη διάρκεια ζωής του μέσου και για άλλους βασικούς κινδύνους και έξοδα δανεισμού, καθώς και ένα περιθώριο κέρδους. (Βλέπε παράγραφο Β4.1.7Α) Κατά συνέπεια, ένα μέσο το οποίο αποτελεί συνδυασμό του στοιχείου α) και του στοιχείου β) (π.χ. ομόλογο με ανώτατο όριο επιτοκίου) μπορεί να περιέχει ταμειακές ροές οι οποίες να αποτελούν αποκλειστικά πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου. Ένας τέτοιος συμβατικός όρος μπορεί να μειώσει τη μεταβλητότητα των ταμειακών ροών με τον καθορισμό ορίου στο κυμαινόμενο επιτόκιο (π.χ. ανώτατο ή κατώτατο όριο επιτοκίου) ή να αυξήσει τη μεταβλητότητα των ταμειακών ροών επειδή το σταθερό επιτόκιο μετατρέπεται σε κυμαινόμενο.
Μέσο Δ Το μέσο Δ είναι δάνειο πλήρους αναγωγής και καλύπτεται με εξασφαλίσεις.	Το γεγονός ότι ένα δάνειο πλήρους αναγωγής καλύπτεται με εξασφαλίσεις δεν επηρεάζει από μόνο του την ανάλυση για το κατά πόσον οι συμβατικές ταμειακές ροές αποτελούν αποκλειστικά πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου.
Μέσο Ε Το μέσο Ε έχει εκδοθεί από ρυθμιζόμενη τράπεζα και έχει δηλωμένη ημερομηνία λήξης. Το μέσο καταβάλλει σταθερό επιτόκιο και όλες οι συμβατικές ταμειακές ροές είναι μη προαιρετικές.	Ο κάτοχος θα ανέλυε τους **συμβατικούς όρους** του χρηματοοικονομικού μέσου ώστε να αποφασίσει κατά πόσον προκαλούν ταμειακές ροές οι οποίες αποτελούν αποκλειστικά πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου ώστε να συνάδουν με μια βασική συμφωνία δανεισμού.

▼M53

Μέσο	Ανάλυση
Ωστόσο, ο εκδότης διέπεται από νομοθεσία η οποία επιτρέπει ή απαιτεί από εθνική αρχή εξυγίανσης να επιβάλλει ζημίες σε κατόχους συγκεκριμένων μέσων, περιλαμβανομένου του μέσου Ε, σε ειδικές συνθήκες. Για παράδειγμα, η εθνική αρχή εξυγίανσης έχει την εξουσία να απομειώσει το ονομαστικό ποσό του μέσου Ε ή να το μετατρέψει σε σταθερό αριθμό κοινών μετοχών του εκδότη εάν η εθνική αρχή εξυγίανσης αποφασίσει ότι ο εκδότης αντιμετωπίζει σοβαρές οικονομικές δυσκολίες, ότι έχει ανάγκη από πρόσθετα εποπτικά κεφάλαια ή ότι παρουσιάζει «αδυναμία πληρωμής».	Στην ανάλυση αυτή δεν θα λαμβάνονταν υπόψη οι πληρωμές οι οποίες προκύπτουν αποκλειστικά λόγω της εξουσίας της εθνικής αρχής εξυγίανσης να επιβάλλει ζημίες στους κατόχους του μέσου Ε. Τούτο συμβαίνει επειδή η εν λόγω εξουσία, και οι πληρωμές που απορρέουν από αυτήν, δεν αποτελούν **συμβατικούς όρους** του χρηματοοικονομικού μέσου. Αντιθέτως, οι συμβατικές ταμειακές ροές δεν θα αποτελούσαν αποκλειστικά πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου εάν οι **συμβατικοί όροι** του χρηματοοικονομικού μέσου επέτρεπαν ή απαιτούσαν από τον εκδότη ή από άλλη οικονομική οντότητα να επιβάλει ζημίες στον κάτοχο (π.χ. απομειώνοντας το ονομαστικό ποσό ή μετατρέποντας το μέσο σε σταθερό αριθμό κοινών μετοχών του εκδότη) εφόσον οι εν λόγω συμβατικοί όροι είναι πραγματικοί, ακόμη και εάν η πιθανότητα να επιβληθεί τέτοια ζημία είναι περιορισμένη.

B4.1.14 Τα ακόλουθα παραδείγματα παρουσιάζουν συμβατικές ταμειακές ροές που δεν αποτελούν αποκλειστικά πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου. Ο κάτωθι κατάλογος παραδειγμάτων δεν είναι εξαντλητικός.

Μέσο	Ανάλυση
Μέσο ΣΤ Το μέσο ΣΤ είναι ομόλογο μετατρέψιμο σε σταθερό αριθμό συμμετοχικών τίτλων του εκδότη.	Ο κάτοχος θα ανέλυε το μετατρέψιμο ομόλογο στο σύνολό του. Οι συμβατικές ταμειακές ροές δεν αποτελούν αποκλειστικά πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου επειδή αντικατοπτρίζουν απόδοση η οποία δεν συνάδει με βασική συμφωνία δανεισμού (βλέπε παράγραφο B4.1.7A)· δηλαδή η απόδοση συνδέεται με την αξία των ιδίων κεφαλαίων του εκδότη.
Μέσο Ζ Το μέσο Ζ είναι δάνειο που καταβάλλει αντίστροφο κυμαινόμενο επιτόκιο (δηλαδή το επιτόκιο είναι αντιστρόφως ανάλογο προς τα επιτόκια της αγοράς).	Οι συμβατικές ταμειακές ροές δεν αποτελούν αποκλειστικά πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου. Τα ποσά των τόκων δεν αποτελούν αντάλλαγμα για τη διαχρονική αξία του χρήματος επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου.
Μέσο Η Το μέσο Η αποτελεί ένα διαρκές μέσο αλλά ο εκδότης μπορεί να ασκήσει δικαίωμα προαίρεσης αγοράς του μέσου ανά πάσα στιγμή και να καταβάλει στον κάτοχο το ονομαστικό ποσό πλέον οφειλόμενων δεδουλευμένων τόκων. Το μέσο Η καταβάλλει επιτόκιο αγοράς αλλά η καταβολή των τόκων μπορεί να πραγματοποιηθεί μόνον εάν ο εκδότης είναι σε θέση να διατηρήσει τη φερεγγυότητά του στο άμεσο διάστημα μετά την καταβολή. Από τους αναβαλλόμενους τόκους δεν προκύπτουν πρόσθετοι τόκοι.	Οι συμβατικές ταμειακές ροές δεν αποτελούν πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου. Τούτο συμβαίνει επειδή ενδέχεται να ζητηθεί από τον εκδότη να αναβάλει την καταβολή των τόκων και των πρόσθετων τόκων επειδή δεν λογίζονται στους εν λόγω αναβαλλόμενους τόκους. Κατά συνέπεια, τα ποσά των τόκων δεν αποτελούν αντάλλαγμα για τη διαχρονική αξία του χρήματος επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου. Εάν λογίζονταν τόκοι επί των αναβαλλόμενων ποσών, οι συμβατικές ταμειακές ροές θα μπορούσαν να αποτελούν πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου.

▼M53

Μέσο	Ανάλυση
	Το γεγονός καθαυτό ότι το μέσο Η είναι διαρκές δεν συνεπάγεται ότι συμβατικές ταμειακές ροές δεν αποτελούν πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου. Στην πράξη, το διαρκές μέσο φέρει συνεχή (πολλαπλά) δικαιώματα επέκτασης. Τα εν λόγω δικαιώματα ενδέχεται να έχουν ως αποτέλεσμα συμβατικές ταμειακές ροές οι οποίες να αποτελούν πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου, εφόσον η καταβολή των τόκων είναι υποχρεωτική και πρέπει να καταβάλλεται στο διηνεκές. Επίσης, το γεγονός ότι το μέσο Η παρέχει δικαίωμα προαίρεσης αγοράς δεν σημαίνει ότι οι συμβατικές ταμειακές ροές δεν αποτελούν πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου, εκτός εάν παρέχει δικαίωμα προαίρεσης αγοράς σε ποσό το οποίο δεν αντικατοπτρίζει στην ουσία πληρωμή ανεξόφλητου κεφαλαίου και τόκων επί του εν λόγω ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου. Ακόμη και στην περίπτωση στην οποία το ποσό του δικαιώματος προαίρεσης αγοράς περιλαμβάνει ένα ποσό το οποίο ευλόγως αποζημιώνει τον κάτοχο για την πρόωρη λήξη του μέσου, οι συμβατικές ταμειακές ροές θα μπορούσαν να αποτελούν πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου. (Βλέπε επίσης παράγραφο Β4.1.12.)

Β4.1.15 Σε ορισμένες περιπτώσεις ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο μπορεί να έχει συμβατικές ταμειακές ροές οι οποίες περιγράφονται ως κεφάλαιο και τόκοι αλλά οι εν λόγω ταμειακές ροές δεν αποτελούν πληρωμή κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου, όπως ορίζεται στις παραγράφους 4.1.2 στοιχείο β), 4.1.2Α στοιχείο β) και 4.1.3 του παρόντος Προτύπου.

Β4.1.16 Τούτο μπορεί να συμβαίνει εάν το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο αντιπροσωπεύει επένδυση σε συγκεκριμένα περιουσιακά στοιχεία ή ταμειακές ροές και, συνεπώς, οι συμβατικές ταμειακές ροές δεν αποτελούν αποκλειστικά πληρωμές κεφαλαίου ή τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου. Για παράδειγμα, εάν οι συμβατικοί όροι ορίζουν ότι οι ταμειακές ροές του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου αυξάνονται όσο αυξάνονται τα οχήματα που χρησιμοποιούν μια συγκεκριμένη οδό με σταθμό διοδίων, οι εν λόγω συμβατικές ταμειακές ροές δεν συνάδουν με βασική συμφωνία δανεισμού. Κατά συνέπεια, το μέσο δεν πληροί τον όρο των παραγράφων 4.1.2 στοιχείο β) και 4.1.2Α στοιχείο β). Αυτό συμβαίνει όταν η αξίωση του πιστωτή περιορίζεται σε καθορισμένα περιουσιακά στοιχεία του οφειλέτη ή σε ταμειακές ροές από καθορισμένα περιουσιακά στοιχεία (για παράδειγμα, ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο χωρίς δικαίωμα αναγωγής).

Β4.1.17 Ωστόσο, το γεγονός καθαυτό ότι ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο δεν περιλαμβάνει δικαίωμα αναγωγής δεν συνεπάγεται αναγκαστικά ότι το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο δεν πληροί τον όρο των παραγράφων 4.1.2 στοιχείο β) και 4.1.2Α στοιχείο β). Σε τέτοιες περιπτώσεις, ο πιστωτής υποχρεούται να αξιολογήσει (να εξετάσει) τα συγκεκριμένα υποκείμενα περιουσιακά στοιχεία ή τις ταμειακές ροές για να αποφασίσει αν οι συμβατικές ταμειακές ροές του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου που κατατάσσεται αποτελούν πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου. Εάν οι όροι του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου προκαλούν τυχόν άλλες ταμειακές ροές ή περιορίζουν τις ταμειακές ροές κατά τρόπο που δεν συμβαδίζει με τις πληρωμές που αντιπροσωπεύουν κεφάλαιο και τόκους, το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο δεν πληροί τον όρο των παραγράφων 4.1.2 στοιχείο β) και 4.1.2Α στοιχείο β). Η εν λόγω αξιολόγηση δεν επηρεάζεται από το αν τα υποκείμενα περιουσιακά στοιχεία είναι χρηματοοικονομικά ή μη χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία.

▼**M53**

Β4.1.18 Ένα χαρακτηριστικό συμβατικών ταμειακών ροών δεν επηρεάζει την κατάταξη του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου όταν θα μπορούσε να έχει ήσσονος μόνο σημασίας αντίκτυπο στις συμβατικές ταμειακές ροές του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου. Για την απόφαση αυτή, η οικονομική οντότητα πρέπει να εξετάσει τον πιθανό αντίκτυπο του χαρακτηριστικού των συμβατικών ταμειακών ροών σε κάθε περίοδο αναφοράς και καθ' όλη τη διάρκεια ζωής του χρηματοοικονομικού μέσου σωρευτικά. Επίσης, εάν ένα χαρακτηριστικό συμβατικών ταμειακών ροών θα μπορούσε να έχει αντίκτυπο στις συμβατικές ταμειακές ροές που δεν θα ήταν ήσσονος σημασίας (είτε σε μια μεμονωμένη περίοδο αναφοράς είτε σωρευτικά), αλλά το εν λόγω χαρακτηριστικό ταμειακών ροών δεν είναι πραγματικό, τότε δεν επηρεάζει την κατάταξη του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου. Ένα χαρακτηριστικό ταμειακών ροών θεωρείται ότι δεν είναι πραγματικό όταν επηρεάζει τις συμβατικές ταμειακές ροές του μέσου μόνο σε περίπτωση που προκύψει κάποιο εξαιρετικά σπάνιο, ιδιαίτερα ασυνήθιστο και καθόλου πιθανό γεγονός.

Β4.1.19 Σε όλες σχεδόν τις πράξεις δανεισμού, το μέσο του πιστωτή κατατάσσεται σε σχέση με τα μέσα των άλλων πιστωτών του οφειλέτη. Ένα μέσο το οποίο είναι μειωμένης εξασφάλισης σε σχέση με άλλα μέσα ενδέχεται να έχει συμβατικές ταμειακές ροές οι οποίες αποτελούν πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου, όταν η μη πληρωμή από πλευράς του οφειλέτη συνιστά παραβίαση της σύμβασης και ο κάτοχος έχει συμβατικό δικαίωμα επί των μη καταβληθέντων ποσών κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου, ακόμη και σε περίπτωση πτώχευσης του οφειλέτη. Για παράδειγμα, μια εμπορική απαίτηση η οποία κατατάσσει τον πιστωτή της ως γενικό πιστωτή πληροί τις προϋποθέσεις ώστε να θεωρείται ότι έχει πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου. Τούτο συμβαίνει ακόμη και όταν ο οφειλέτης εκταμιεύει δάνεια που καλύπτονται με εξασφαλίσεις, γεγονός που σε περίπτωση πτώχευσης θα έδινε στον εν λόγω δανειολήπτη προτεραιότητα έναντι των απαιτήσεων του γενικού πιστωτή επί της εξασφάλισης, αλλά δεν επηρεάζει το συμβατικό δικαίωμα του γενικού πιστωτή επί του μη καταβληθέντος κεφαλαίου και άλλων οφειλόμενων ποσών.

Συμβατικά συνδεδεμένα μέσα

Β4.1.20 Σε ορισμένα είδη συναλλαγών, ο εκδότης ενδέχεται να δίνει προτεραιότητα στις πληρωμές προς τους κατόχους των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, χρησιμοποιώντας πολλαπλά συμβατικά συνδεδεμένα μέσα που προκαλούν συγκέντρωση πιστωτικού κινδύνου (δόσεις). Κάθε δόση φέρει μια κατάταξη μειωμένης εξασφάλισης η οποία καθορίζει τη σειρά με την οποία διανέμονται στη δόση τυχόν ταμειακές ροές που δημιουργούνται από τον εκδότη. Σε αυτές τις περιπτώσεις, οι κάτοχοι μιας δόσης έχουν δικαίωμα αποπληρωμής κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου μόνον εάν ο εκδότης δημιουργεί επαρκείς ταμειακές ροές για την ικανοποίηση δόσεων με υψηλότερη κατάταξη.

Β4.1.21 Σε αυτές τις συναλλαγές, μια δόση διαθέτει χαρακτηριστικά ταμειακών ροών που αποτελούν πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου μόνον εάν:

α) οι συμβατικοί όροι της δόσης που αξιολογείται για κατάταξη (χωρίς να εξετάζεται η υποκείμενη ομάδα χρηματοοικονομικών μέσων) προκαλούν ταμειακές ροές οι οποίες αποτελούν αποκλειστικά πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου (π.χ. το επιτόκιο της δόσης δεν συνδέεται με δείκτη βασικών εμπορευμάτων)·

β) η υποκείμενη ομάδα χρηματοοικονομικών μέσων διαθέτει τα χαρακτηριστικά ταμειακών ροών που ορίζονται στις παραγράφους Β4.1.23 και Β4.1.24· και

▼**M53**

γ) η έκθεση σε πιστωτικό κίνδυνο στην υποκείμενη ομάδα χρηματοοικονομικών μέσων που ενέχει η δόση ισούται το πολύ με την έκθεση της υποκείμενης ομάδας χρηματοοικονομικών μέσων σε πιστωτικό κίνδυνο (για παράδειγμα, η πιστωτική διαβάθμιση της δόσης που αξιολογείται για κατάταξη ισούται τουλάχιστον με την πιστωτική διαβάθμιση που θα αντιστοιχούσε σε μια μεμονωμένη δόση η οποία θα χρηματοδοτούσε την υποκείμενη ομάδα χρηματοοικονομικών μέσων).

Β4.1.22 Μια οικονομική οντότητα πρέπει να συνεχίζει την εξέταση μέχρι να είναι σε θέση να προσδιορίσει την υποκείμενη ομάδα μέσων που δημιουργούν (αντί να διαβιβάζουν) τις ταμειακές ροές. Αυτή είναι η υποκείμενη ομάδα χρηματοοικονομικών μέσων.

Β4.1.23 Η υποκείμενη ομάδα πρέπει να περιέχει ένα ή περισσότερα μέσα τα οποία διαθέτουν συμβατικές ταμειακές ροές που αποτελούν αποκλειστικά πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου.

Β4.1.24 Η υποκείμενη ομάδα μέσων ενδέχεται επίσης να περιλαμβάνει μέσα τα οποία:

α) μειώνουν τη μεταβλητότητα ταμειακών ροών των μέσων που ορίζονται στην παράγραφο Β4.1.23 και, όταν συνδυάζονται με τα μέσα της παραγράφου Β4.1.23, δημιουργούν ταμειακές ροές οι οποίες αποτελούν αποκλειστικά πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου (π.χ. ένα ανώτατο ή κατώτατο όριο επιτοκίου ή μια σύμβαση η οποία μειώνει τον πιστωτικό κίνδυνο ορισμένων ή όλων των μέσων που ορίζονται στην παράγραφο Β4.1.23)· ή

β) ευθυγραμμίζουν τις ταμειακές ροές των δόσεων με τις ταμειακές ροές της ομάδας των υποκείμενων μέσων που ορίζονται στην παράγραφο Β4.1.23 ώστε να εξαλείφονται οι διαφορές αποκλειστικά:

i) για το αν το επιτόκιο είναι σταθερό ή κυμαινόμενο·

ii) στο νόμισμα στο οποίο εκφράζονται οι ταμειακές ροές, περιλαμβανομένου του πληθωρισμού στο νόμισμα αυτό· ή

iii) στον χρόνο των ταμειακών ροών.

Β4.1.25 Όταν οποιοδήποτε μέσο της ομάδας δεν πληροί τις προϋποθέσεις που ορίζονται είτε στην παράγραφο Β4.1.23 είτε στην παράγραφο Β4.1.24, δεν πληρούται ο όρος της παραγράφου Β4.1.21 στοιχείο β). Κατά την εκτέλεση της αξιολόγησης αυτής, ενδέχεται να μην απαιτείται λεπτομερής ανάλυση ανά μέσο της ομάδας. Ωστόσο, μια οικονομική οντότητα πρέπει να επιστρατεύει την κρίση της και να πραγματοποιεί επαρκή ανάλυση ώστε να αποφασίζει κατά πόσον τα μέσα της ομάδας πληρούν τους όρους των παραγράφων Β4.1.23–Β4.1.24. (Βλέπε επίσης παράγραφο Β4.1.18 για οδηγίες σχετικά με τα χαρακτηριστικά συμβατικών ταμειακών ροών τα οποία έχουν αντίκτυπο ήσσονος μόνο σημασίας.)

Β4.1.26 Όταν ο κάτοχος δεν μπορεί να αξιολογήσει τους όρους της παραγράφου Β4.1.21 κατά την αρχική αναγνώριση, η δόση πρέπει να επιμετράται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων. Εάν τα μέσα της υποκείμενης ομάδας μπορούν να μεταβληθούν μετά την αρχική αναγνώριση κατά τρόπο που η ομάδα ενδέχεται να μην πληροί τους όρους των παραγράφων Β4.1.23–Β4.1.24, η δόση δεν πληροί τους όρους της παραγράφου Β4.1.21 και πρέπει να επιμετρηθεί στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων. Ωστόσο, εάν η υποκείμενη ομάδα περιλαμβάνει μέσα τα οποία εξασφαλίζονται με περιουσιακά στοιχεία που δεν πληρούν τους όρους των παραγράφων Β4.1.23–Β4.1.24, η ικανότητα απόκτησης των εν λόγω περιουσιακών στοιχείων παραβλέπεται ώστε να εφαρμόζεται η παρούσα παράγραφος, εκτός εάν η οικονομική οντότητα έχει αποκτήσει τη δόση με την πρόθεση να ελέγξει την εξασφάλιση.

▼M53

Ευχέρεια προσδιορισμού χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή χρηματοοικονομικής υποχρέωσης ως επιμετρούμενων στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων (ενότητες 4.1 και 4.2)

Β4.1.27 Υπό τους όρους των παραγράφων 4.1.5 και 4.2.2, το παρόν Πρότυπο επιτρέπει σε μια οικονομική οντότητα να προσδιορίζει ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο, μια χρηματοοικονομική υποχρέωση ή μια ομάδα χρηματοοικονομικών μέσων (χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις ή αμφότερα) ως επιμετρούμενα στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, με την προϋπόθεση ότι με τον τρόπο αυτό παρέχεται περισσότερο σχετική πληροφόρηση.

Β4.1.28 Η απόφαση μιας οικονομικής οντότητας να προσδιορίσει ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή μια χρηματοοικονομική υποχρέωση ως επιμετρούμενα στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων είναι παρόμοια με μια επιλογή λογιστικής πολιτικής (μολονότι, σε αντίθεση με μια επιλογή λογιστικής πολιτικής, δεν απαιτείται να εφαρμόζεται με συνέπεια σε όλες τις παρόμοιες συναλλαγές). Όταν μια οικονομική οντότητα έχει αυτή την επιλογή, η παράγραφος 14 στοιχείο β) του ΔΛΠ 8 απαιτεί η επιλεγμένη πολιτική να έχει ως αποτέλεσμα οι οικονομικές καταστάσεις να παρέχουν αξιόπιστη και περισσότερο σχετική πληροφόρηση όσον αφορά τις επιδράσεις των συναλλαγών, των λοιπών γεγονότων και συνθηκών στην οικονομική θέση, τη χρηματοοικονομική επίδοση ή τις ταμειακές ροές της οικονομικής οντότητας. Για παράδειγμα, σε περίπτωση προσδιορισμού μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης ως επιμετρούμενης στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, η παράγραφος 4.2.2 παραθέτει τις δύο περιπτώσεις κατά τις οποίες θα πληρούται η απαίτηση για περισσότερο σχετική πληροφόρηση. Συνεπώς, για την επιλογή του εν λόγω προσδιορισμού σύμφωνα με την παράγραφο 4.2.2, η οικονομική οντότητα πρέπει να επιδείξει ότι εμπίπτει σε μία από αυτές τις δύο περιπτώσεις (ή σε αμφότερες).

Ο προσδιορισμός απαλείφει ή μειώνει αισθητά μια λογιστική αναντιστοιχία

Β4.1.29 Η επιμέτρηση χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή χρηματοοικονομικής υποχρέωσης και η κατάταξη των αναγνωρισμένων μεταβολών στην αξία τους καθορίζονται από την κατάταξη του στοιχείου και από το αν το στοιχείο αποτελεί μέρος μιας προσδιορισμένης σχέσης αντιστάθμισης. Οι απαιτήσεις αυτές δύνανται να δημιουργήσουν ανακολουθία στην επιμέτρηση ή την αναγνώριση (ορισμένες φορές αναφερόμενη ως «λογιστική αναντιστοιχία») όταν, για παράδειγμα, εν απουσία προσδιορισμού του ως επιμετρούμενου στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο θα κατατασσόταν ως μεταγενέστερα επιμετρούμενο στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων και η μεταγενέστερη επιμέτρηση μιας υποχρέωσης που η οικονομική οντότητα θεωρεί συναφή θα γινόταν στο αποσβεσμένο κόστος (χωρίς αναγνώριση των μεταβολών στην εύλογη αξία). Σε αυτές τις περιπτώσεις, μια οικονομική οντότητα δύναται να συμπεράνει ότι οι οικονομικές καταστάσεις της θα παρείχαν περισσότερο σχετική πληροφόρηση εάν η επιμέτρηση τόσο του περιουσιακού στοιχείου όσο και της υποχρέωσης γινόταν στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων.

Β4.1.30 Τα παραδείγματα που ακολουθούν εξηγούν πότε αυτή η προϋπόθεση θα μπορούσε να πληρούται. Σε κάθε περίπτωση, μια οικονομική οντότητα δύναται να χρησιμοποιεί αυτή την προϋπόθεση για να προσδιορίσει χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις ως επιμετρούμενα στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων μόνον εάν συμμορφώνεται με την αρχή της παραγράφου 4.1.5 ή 4.2.2 στοιχείο α):

▼**M53**

α) Μια οικονομική οντότητα έχει υποχρεώσεις βάσει ασφαλιστηρίων συμβολαίων των οποίων η επιμέτρηση ενσωματώνει την τρέχουσα πληροφόρηση (όπως προβλέπεται στην παράγραφο 24 του ΔΠΧΑ 4), και χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που θεωρεί συναφή και των οποίων η επιμέτρηση σε διαφορετική περίπτωση θα γινόταν στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων ή στο αποσβεσμένο κόστος.

β) Μια οικονομική οντότητα έχει χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις ή και τα δύο, που μοιράζονται έναν κίνδυνο, όπως είναι ο κίνδυνος επιτοκίου, και αυτό δημιουργεί αντίστροφες μεταβολές στην εύλογη αξία που τείνουν να συμψηφίζονται. Ωστόσο, η επιμέτρηση ορισμένων μόνο μέσων θα γινόταν στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων (για παράδειγμα, εκείνων που είναι παράγωγα ή κατατάσσονται ως διακρατούμενα για διαπραγμάτευση). Ενδέχεται επίσης οι απαιτήσεις για λογιστική αντιστάθμισης να μην πληρούνται επειδή, για παράδειγμα, δεν πληρούνται οι απαιτήσεις της παραγράφου 6.4.1 όσον αφορά την αποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης.

γ) Μια οικονομική οντότητα έχει χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις ή και τα δύο, που μοιράζονται έναν κίνδυνο, όπως είναι ο κίνδυνος επιτοκίου, και αυτό δημιουργεί αντίστροφες μεταβολές στην εύλογη αξία οι οποίες τείνουν να συμψηφίζονται και κανένα από τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις δεν μπορεί να προσδιοριστεί ως μέσο αντιστάθμισης διότι δεν επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων. Επιπλέον, εν απουσία λογιστικής αντιστάθμισης, υφίσταται σημαντική ανακολουθία στην αναγνώριση κερδών και ζημιών. Για παράδειγμα, η οικονομική οντότητα έχει χρηματοδοτήσει μια συγκεκριμένη ομάδα δανείων εκδίδοντας εισηγμένα χρεόγραφα των οποίων οι μεταβολές στην εύλογη αξία τείνουν να συμψηφίζονται. Εάν, επιπρόσθετα, η οικονομική οντότητα αγοράζει και πωλεί τα ομόλογα σε τακτική βάση, αλλά σπανίως, αν ποτέ, αγοράζει και πωλεί τα δάνεια, η αναφορά τόσο των δανείων όσο και των ομολόγων στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων απαλείφει την ανακολουθία στον χρόνο της αναγνώρισης των κερδών και των ζημιών που σε διαφορετική περίπτωση θα προέκυπτε από την επιμέτρηση αμφοτέρων στο αποσβεσμένο κόστος και την αναγνώριση κέρδους ή ζημίας σε κάθε επαναγορά ομολόγου.

Β4.1.31 Σε περιπτώσεις όπως εκείνες που περιγράφονται στην προηγούμενη παράγραφο, ο προσδιορισμός, κατά την αρχική αναγνώριση, των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων που σε διαφορετική περίπτωση δεν θα είχαν επιμετρηθεί έτσι ως επιμετρούμενων στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, δύναται να απαλείψει ή να μειώσει αισθητά την ανακολουθία στην επιμέτρηση ή την αναγνώριση και να παράσχει περισσότερο σχετική πληροφόρηση. Για πρακτικούς σκοπούς, η οικονομική οντότητα δεν απαιτείται να υπεισέλθει στον ίδιο ακριβώς χρόνο σε όλα τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις που δημιουργούν την ανακολουθία στην επιμέτρηση ή την αναγνώριση. Μια λογική καθυστέρηση είναι επιτρεπτή, με την προϋπόθεση ότι κάθε συναλλαγή προσδιορίζεται ως επιμετρούμενη στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων κατά την αρχική της αναγνώριση και, ταυτόχρονα, αναμένεται να πραγματοποιηθούν οποιεσδήποτε υπόλοιπες συναλλαγές.

Β4.1.32 Δεν θα ήταν αποδεκτό να προσδιοριστούν ως επιμετρούμενα στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων ορισμένα μόνο από τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που δημιουργούν την ανακολουθία εάν αυτό δεν θα απάλειφε ούτε θα μείωνε αισθητά την ανακολουθία και, κατά συνέπεια, δεν θα είχε ως αποτέλεσμα την παροχή περισσότερο σχετικής πληροφόρησης. Ωστόσο, θα ήταν αποδεκτός ο προσδιορισμός μόνο

▼M53

ενός μέρους παρόμοιων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή παρόμοιων χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων εάν με αυτόν τον τρόπο επιτυγχάνεται αισθητή μείωση (και πιθανόν μεγαλύτερη μείωση σε σχέση με άλλους επιτρεπόμενους προσδιορισμούς) της ανακολουθίας. Ας υποτεθεί για παράδειγμα ότι μια οικονομική οντότητα έχει μια σειρά παρόμοιων χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων συνολικού ποσού NM100 και μια σειρά παρομοίων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων συνολικού ποσού NM50, τα οποία όμως επιμετρώνται σε διαφορετική βάση Η οικονομική οντότητα δύναται να μειώσει αισθητά την ανακολουθία στην επιμέτρηση προσδιορίζοντας κατά την αρχική αναγνώριση όλα τα περιουσιακά στοιχεία αλλά ορισμένες μόνο από τις υποχρεώσεις (για παράδειγμα, μεμονωμένες υποχρεώσεις που συνολικά ανέρχονται σε NM45) ως επιμετρούμενα στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων. Ωστόσο, επειδή ο προσδιορισμός της επιμέτρησης στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων μπορεί να εφαρμοστεί μόνο σε ολόκληρο το χρηματοοικονομικό μέσο, η οικονομική οντότητα σε αυτό το παράδειγμα πρέπει να προσδιορίσει μια 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.

Πραγματοποιείται διαχείριση μιας ομάδας χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων ή χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων και η απόδοσή τους αξιολογείται βάσει της εύλογης αξίας

Β4.1.33 Μια οικονομική οντότητα δύναται να διαχειρίζεται και να αξιολογεί την απόδοση μιας ομάδας χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων ή χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων κατά τέτοιο τρόπο ώστε η επιμέτρηση της εν λόγω ομάδας στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων να καταλήγει σε περισσότερο συναφή πληροφόρηση. Σε αυτή την περίπτωση, το σημείο εστίασης είναι ο τρόπος με τον οποίο η οικονομική οντότητα διαχειρίζεται και αξιολογεί την απόδοση, παρά η φύση των χρηματοοικονομικών της μέσων.

Β4.1.34 Για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα δύναται να χρησιμοποιήσει τον όρο αυτό για να προσδιορίσει χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις ως επιμετρούμενες στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων εάν πληροί την αρχή της παραγράφου 4.2.2 στοιχείο β) και η οικονομική οντότητα έχει χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που μοιράζονται έναν ή περισσότερους κινδύνους και η διαχείριση και εκτίμηση των εν λόγω κινδύνων πραγματοποιείται με βάση την εύλογη αξία σύμφωνα με 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 έναν συνδυασμό από παράγωγα και μη παράγωγα χρηματοοικονομικά μέσα.

Β4.1.35 Όπως σημειώθηκε ανωτέρω, η προϋπόθεση αυτή εξαρτάται από τον τρόπο με τον οποίο η οικονομική οντότητα διαχειρίζεται και αξιολογεί την απόδοση της ομάδας των υπό εξέταση χρηματοοικονομικών μέσων. Συνεπώς, (δεδομένης της απαίτησης προσδιορισμού κατά την αρχική αναγνώριση), μια οικονομική οντότητα που προσδιορίζει χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις ως επιμετρούμενες στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων βάσει αυτής της προϋπόθεσης προσδιορίζει με τον ίδιο τρόπο όλες τις επιλέξιμες χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις τις οποίες διαχειρίζεται και αξιολογεί από κοινού.

Β4.1.36 Η τεκμηρίωση της στρατηγικής της οικονομικής οντότητας δεν απαιτείται να είναι εκτενής, ωστόσο πρέπει να επαρκεί ώστε να αποδεικνύεται η συμμόρφωση με την παράγραφο 4.2.2 στοιχείο β). Η τεκμηρίωση αυτή δεν απαιτείται για κάθε μεμονωμένο στοιχείο, αλλά σε επίπεδο χαρτοφυλακίου. Για παράδειγμα, εάν το σύστημα διαχείρισης της απόδοσης ενός τμήματος —όπως έχει εγκριθεί από τα βασικά διοικητικά στελέχη της οικονομικής οντότητας— αποδεικνύει με σαφήνεια ότι η απόδοση του τμήματος αξιολογείται σε αυτή τη βάση, δεν απαιτείται περαιτέρω τεκμηρίωση για την απόδειξη της συμμόρφωσης με την παράγραφο 4.2.2 στοιχείο β).

▼M53

Ενσωματωμένα παράγωγα (ενότητα 4.3)

Β4.3.1 Όταν μια οικονομική οντότητα γίνεται συμβαλλόμενο μέρος σε υβριδικό συμβόλαιο που περιλαμβάνει ένα κύριο συμβόλαιο το οποίο δεν αποτελεί περιουσιακό στοιχείο που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου, σύμφωνα με την παράγραφο 4.3.3, η οικονομική οντότητα πρέπει να αναγνωρίζει κάθε τέτοιο ενσωματωμένο παράγωγο, να εκτιμά αν απαιτείται να διαχωριστεί από το κύριο συμβόλαιο, και για εκείνα που απαιτείται να διαχωριστούν, να επιμετρά τα παράγωγα στην εύλογη αξία κατά την αρχική αναγνώριση και στη συνέχεια στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων.

Β4.3.2 Εάν ένα κύριο συμβόλαιο δεν έχει δηλωμένη ή προκαθορισμένη λήξη και αντιπροσωπεύει υπολειμματικό δικαίωμα στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία μιας οικονομικής οντότητας, τότε τα οικονομικά χαρακτηριστικά και οι κίνδυνοί του είναι εκείνοι ενός συμμετοχικού τίτλου, και ένα ενσωματωμένο παράγωγο θα χρειαζόταν να διαθέτει χαρακτηριστικά συμμετοχής που σχετίζονται με την ίδια οικονομική οντότητα ώστε να θεωρηθεί άμεσα συνδεόμενο. Εάν το κύριο συμβόλαιο δεν είναι συμμετοχικός τίτλος και εμπίπτει στον ορισμό ενός χρηματοοικονομικού μέσου, τότε τα οικονομικά χαρακτηριστικά και οι κίνδυνοί του είναι εκείνοι ενός χρεωστικού τίτλου.

Β4.3.3 Ένα ενσωματωμένο παράγωγο που δεν αφορά δικαιώματα προαίρεσης (όπως ένα ενσωματωμένο προθεσμιακό συμβόλαιο ή συμβόλαιο ανταλλαγής) διαχωρίζεται από το κύριο συμβολαιό 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 δικαιώματος προαίρεσης-swaption) διαχωρίζεται από το κύριο συμβόλαιο βάσει των δηλωμένων όρων του εν λόγω χαρακτηριστικού προαίρεσης. Η αρχική λογιστική αξία του κύριου μέσου είναι η υπολειμματική αξία μετά τον διαχωρισμό του ενσωματωμένου παραγώγου.

Β4.3.4 Γενικά, πολλαπλά ενσωματωμένα παράγωγα σε ένα μοναδικό υβριδικό συμβόλαιο αντιμετωπίζονται λογιστικά ως ένα ενιαίο σύνθετο ενσωματωμένο παράγωγο. Όμως, τα ενσωματωμένα παράγωγα που κατατάσσονται στα ίδια κεφάλαια (βλέπε ΔΛΠ 32) αντιμετωπίζονται λογιστικά χωριστά από εκείνα που κατατάσσονται ως περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις. Επιπρόσθετα, εάν ένα υβριδικό συμβόλαιο περιέχει περισσότερα από ένα ενσωματωμένα παράγωγα και τα παράγωγα αυτά σχετίζονται με διαφορετικές εκθέσεις σε κίνδυνο, διαχωρίζονται και είναι ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, η λογιστική τους αντιμετώπιση γίνεται διακεκριμένα.

Β4.3.5 Τα οικονομικά χαρακτηριστικά και οι κίνδυνοι ενός ενσωματωμένου παραγώγου δεν θεωρούνται ότι είναι στενά συνδεδεμένα με το κύριο συμβόλαιο [παράγραφος 4.3.3 στοιχείο α)] στα ακόλουθα παραδείγματα. Στα παραδείγματα αυτά, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι όροι της παραγράφου 4.3.3 στοιχεία β) και γ), η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά το ενσωματωμένο παράγωγο διακεκριμένα από το κύριο συμβόλαιο.

α) Ένα δικαίωμα πώλησης ενσωματωμένο σε μέσο 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.

▼**M53**

β) Το δικαίωμα ή η ρήτρα 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. Εάν η οικονομική οντότητα εκδώσει χρεωστικό τίτλο και ο κάτοχος του εν λόγω χρεωστικού τίτλου πωλήσει ένα δικαίωμα αγοράς του χρεωστικού τίτλου σε τρίτο μέρος, ο εκδότης θεωρεί το δικαίωμα 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 ως αποτέλεσμα της άσκησης του δικαιώματος αγοράς.

γ) Τόκοι ή καταβολές κεφαλαίου που συνδέονται με δείκτη μετοχών και 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 το κύριο μέσο γιατί οι εγγενείς κίνδυνοι του κύριου συμβολαίου και του ενσωματωμένου παραγώγου είναι ανόμοιοι.

δ) 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 το κύριο μέσο γιατί οι εγγενείς κίνδυνοι του κύριου συμβολαίου και του ενσωματωμένου παραγώγου είναι ανόμοιοι.

ε) Ένα δικαίωμα πώλησης, αγοράς ή πρόωρης εξόφλησης ενσωματωμένο σε κύριο χρεόγραφο ή κύριο ασφαλιστήριο συμβόλαιο δεν είναι άμεσα συνδεδεμένο με το κύριο συμβόλαιο εκτός εάν:

i) η τιμή άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης είναι περίπου ίση σε κάθε ημερομηνία άσκησης με το αποσβεσμένο κόστος του κύριου χρεωστικού τίτλου ή τη λογιστική αξία του κύριου ασφαλιστηρίου συμβολαίου· ή

ii) η τιμή άσκησης δικαιώματος πρόωρης εξόφλησης αποζημιώνει τον δανειστή για ένα ποσό μέχρι την τρέχουσα αξία απολεσθέντων εσόδων από τόκους για την εναπομένουσα περίοδο του κύριου συμβολαίου. Τα απολεσθέντα έσοδα από τόκους είναι το γινόμενο του προκαταβαλλόμενου κεφαλαίου πολλαπλασιαζόμενου επί την απόκλιση του επιτοκίου. Η απόκλιση του επιτοκίου είναι η διαφορά του πραγματικού επιτοκίου του κύριου συμβολαίου από το πραγματικού επιτόκιο που θα λάμβανε η οικονομική οντότητα κατά την ημερομηνία πρόωρης εξόφλησης εάν επανεπένδυε το προκαταβαλλόμενο κεφάλαιο σε παρόμοιο συμβόλαιο για την υπολειπομένη διάρκεια του κύριου συμβολαίου.

Η αξιολόγηση αν το δικαίωμα πώλησης ή αγοράς συνδέεται στενά με τον κύριο χρεωστικό τίτλο προηγείται του διαχωρισμού του στοιχείου των ιδίων κεφαλαίων ενός μετατρέψιμου χρεωστικού τίτλου σύμφωνα με το ΔΛΠ 32.

στ) 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, σε άλλο συμβαλλόμενο μέρος (τον «εγγυητή»), δεν συνδέονται στενά με 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 κατέχει άμεσα.

▼M53

B4.3.6 Ένα παράδειγμα υβριδικού συμβολαίου 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 με δικαίωμα επαναπώλησης από τον κάτοχο» — «puttable»). Με εξαίρεση την περίπτωση που, κατά την αρχική αναγνώριση, ο εκδότης προσδιορίσει το μέσο με δικαίωμα επαναπώλησης από τον κάτοχο ως χρηματοοικονομική υποχρέωση επιμετρούμενη στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, απαιτείται να διαχωρίσει ένα ενσωματωμένο παράγωγο (π.χ. τη δεικτοποιημένη καταβολή κεφαλαίου) σύμφωνα με την παράγραφο 4.3.3 επειδή το κύριο συμβόλαιο είναι χρεωστικός τίτλος σύμφωνα με την παράγραφο Β4.3.2 και η δεικτοποιημένη καταβολή κεφαλαίου δεν συνδέεται στενά με κύριο χρεωστικό τίτλο σύμφωνα με την παράγραφο Β4.3.5 στοιχείο α). Επειδή η καταβολή κεφαλαίου μπορεί να μειωθεί ή να αυξηθεί, το ενσωματωμένο παράγωγο είναι παράγωγο μη συνδεόμενο με δικαίωμα προαίρεσης, του οποίου η αξία συνδέεται με την υποκείμενη μεταβλητή.

B4.3.7 Στην περίπτωση που ένα μέσο με δικαίωμα επαναπώλησης μπορεί να επιστραφεί από τον κάτοχο στον εκδότη οποιαδήποτε στιγμή έναντι ποσού μετρητών που ισούται με αναλογικό μερίδιο επί της καθαρής αξίας ενεργητικού μιας οικονομικής οντότητας (όπως είναι τα μερίδια ενός αμοιβαίου κεφαλαίου ανοικτού τύπου ή κάποια επενδυτικά προϊόντα που συνδέονται με μονάδες), το αποτέλεσμα του διαχωρισμού ενός ενσωματωμένου παραγώγου και της λογιστικής αντιμετώπισης κάθε συστατικού στοιχείου του είναι η επιμέτρηση του υβριδικού συμβολαίου στο ποσό εξόφλησης που είναι καταβλητέο στη λήξη της περιόδου αναφοράς εάν ο κάτοχος άσκησε το δικαίωμά του να επαναπωλήσει το μέσο στον εκδότη.

▼M54

B4.3.8 Τα οικονομικά χαρακτηριστικά και οι κίνδυνοι ενός ενσωματωμένου παράγωγου είναι στενά συνδεδεμένα προς τα οικονομικά χαρακτηριστικά και τους κινδύνους του κύριου συμβολαίου στα παραδείγματα που ακολουθούν. Στα παραδείγματα αυτά, η οικονομική οντότητα δεν αντιμετωπίζει λογιστικά το ενσωματωμένο παράγωγο διακεκριμένα από το κύριο συμβόλαιο.

▼M53

α) Ένα ενσωματωμένο παράγωγο στο οποίο το υποκείμενο είναι επιτόκιο ή δείκτης επιτοκίων που δύναται να μεταβάλει τον τόκο που σε άλλη περίπτωση θα καταβαλλόταν ή θα λαμβανόταν επί έντοκου κύριου χρεωστικού τίτλου ή ασφαλιστηρίου συμβολαίου, συνδέεται άμεσα με το κύριο συμβόλαιο, εκτός εάν το υβριδικό συμβόλαιο μπορεί να διακανονιστεί κατά τέτοιο τρόπο ώστε ο κάτοχος να μην ανακτήσει ουσιαστικά όλη την αναγνωρισμένη επένδυσή του ή το ενσωματωμένο παράγωγο να μπορεί τουλάχιστον να διπλασιάσει τον αρχικό συντελεστή απόδοσης του κατόχου για το κύριο συμβόλαιο και να καταλήξει σε συντελεστή απόδοσης που είναι τουλάχιστον διπλάσιος από την 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 χρεωστικού τίτλου ή ασφαλιστηρίου συμβολαίου θεωρείται ότι συνδέεται στενά με το κύριο συμβόλαιο, αν το ανώτατο όριο είναι ίσο ή μεγαλύτερο από το τρέχον επιτόκιο της αγοράς ή το κατώτατο όριο είναι ίσο ή μικρότερο από το επιτόκιο της αγοράς κατά την έκδοση του συμβολαίου, και το ανώτατο ή το κατώτατο όριο δεν έχει μόχλευση σε σχέση με το κύριο συμβόλαιο. Ομοίως, οι προβλέψεις που περιλαμβάνονται σε συμβόλαιο αγοράς ή πώλησης ενός περιουσιακού στοιχείου (π.χ. ενός αγαθού) και ορίζουν ένα ανώτατο και ένα κατώτατο όριο στην τιμή που θα πληρωθεί ή θα ληφθεί για το περιουσιακό στοιχείο, είναι στενά συνδεδεμένες με το κύριο συμβόλαιο εάν τόσο το ανώτατο όσο και το κατώτατο όριο είχαν μηδενική εσωτερική αξία κατά τη σύναψη του συμβολαίου και δεν έχουν μόχλευση.

▼M53

γ) Ένα ενσωματωμένο παράγωγο συναλλάγματος το οποίο παρέχει μια ροή καταβολών κεφαλαίου και τόκων που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα και ενσωματώνεται σε κύριο χρεωστικό τίτλο (για παράδειγμα, ένα ομόλογο διπλού νομίσματος) 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 συναλλάγματος 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 νομίσματα:

i) το λειτουργικό νόμισμα οποιουδήποτε κατεξοχήν συμβαλλομένου,

ii) το νόμισμα στο οποίο εκφράζεται στο διεθνές εμπόριο η τιμή των αγαθών ή των υπηρεσιών που αποκτήθηκαν ή παρασχέθηκαν (όπως το 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).

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 συμβατικών ταμειακών ροών ενός χρηματοοικονομικού μέσου το οποίο καθεαυτό δεν περιελάμβανε ενσωματωμένο παράγωγο και ii) δεν περιλαμβάνει περαιτέρω όρους εκτός εκείνων το αρχικού κύριου χρεωστικού τίτλου.

▼M54

στ) Ένα ενσωματωμένο παράγωγο σε κύρια σύμβαση μίσθωσης συνδέεται στενά με το κύριο συμβόλαιο εάν το ενσωματωμένο παράγωγο είναι i) ένας δείκτης συνδεδεμένος με τον πληθωρισμό, όπως για παράδειγμα ένας δείκτης μισθωμάτων συνδεδεμένος με τον δείκτη τιμών καταναλωτή (εφόσον η μίσθωση δεν υπόκειται σε μόχλευση και ο δείκτης συνδέεται με τον πληθωρισμό του οικονομικού περιβάλλοντος της οικονομικής οντότητας), ii) κυμαινόμενα μισθώματα βασιζόμενα στο ύψος των σχετικών πωλήσεων και iii) κυμαινόμενα μισθώματα βασιζόμενα σε κυμαινόμενα επιτόκια.

▼M53

ζ) Ένα στοιχείο συνδεδεμένο με μονάδες επενδυτικού κεφαλαίου (unit-linking) ενσωματωμένο σε κύριο χρηματοοικονομικό μέσο ή ασφαλιστήριο συμβόλαιο συνδέεται άμεσα με το κύριο μέσο ή το κύριο συμβόλαιο εάν οι πληρωμές που εκφράζονται σε μονάδες επιμετρώνται σε τρέχουσες αξίες μονάδων που αντανακλούν την εύλογη αξία των περιουσιακών στοιχείων του επενδυτικού κεφαλαίου. Ένα στοιχείο συνδεδεμένο με μονάδες επενδυτικού κεφαλαίου είναι ένας συμβατικός όρος που προβλέπει πληρωμές εκφραζόμενες σε μονάδες εσωτερικού ή εξωτερικού επενδυτικού κεφαλαίου.

▼M53

η) Ένα παράγωγο ενσωματωμένο σε ασφαλιστήριο συμβόλαιο συνδέεται άμεσα με το κύριο ασφαλιστήριο συμβόλαιο εάν το ενσωματωμένο παράγωγο και το κύριο ασφαλιστήριο συμβόλαιο είναι τόσο αλληλεξαρτώμενα που η οικονομική οντότητα δεν μπορεί να επιμετρήσει διακεκριμένα το ενσωματωμένο παράγωγο (δηλαδή χωρίς να λάβει υπόψη το κύριο συμβόλαιο).

Μέσα που εμπεριέχουν ενσωματωμένα παράγωγα

Β4.3.9 Όπως επισημάνθηκε στην παράγραφο Β4.3.1, όταν μια οικονομική οντότητα γίνεται συμβαλλόμενο μέρος σε υβριδικό συμβόλαιο που περιλαμβάνει ένα κύριο συμβόλαιο το οποίο δεν αποτελεί περιουσιακό στοιχείο που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου και ένα ή περισσότερα ενσωματωμένα παράγωγα, σύμφωνα με την παράγραφο 4.3.3, η οικονομική οντότητα πρέπει να αναγνωρίζει κάθε τέτοιο ενσωματωμένο παράγωγο, να εκτιμά αν απαιτείται να διαχωριστεί από το κύριο συμβόλαιο, και για εκείνα που απαιτείται να διαχωριστούν, να επιμετρά τα παράγωγα στην εύλογη αξία κατά την αρχική αναγνώριση και μεταγενέστερα. Οι απαιτήσεις αυτές μπορεί να είναι περισσότερο σύνθετες ή να καταλήγουν σε λιγότερο αξιόπιστα μέτρα από ό,τι η επιμέτρηση ολόκληρου του μέσου στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων. Για τον λόγο αυτό, το παρόν Πρότυπο επιτρέπει τον προσδιορισμό ολόκληρου του υβριδικού συμβολαίου ως επιμετρούμενου στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων.

Β4.3.10 Ο συγκεκριμένος προσδιορισμός μπορεί να χρησιμοποιηθεί είτε η παράγραφος 4.3.3 απαιτεί τα ενσωματωμένα παράγωγα να διαχωρίζονται από το κύριο συμβόλαιο είτε απαγορεύει αυτόν τον διαχωρισμό. Ωστόσο, η παράγραφος 4.3.5 δεν θα δικαιολογούσε τον προσδιορισμό του υβριδικού συμβολαίου ως επιμετρούμενου στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων στις περιπτώσεις που περιγράφονται στην παράγραφο 4.3.5 στοιχεία α) και β), επειδή αυτό δεν θα μείωνε την πολυπλοκότητα ούτε θα αύξανε την αξιοπιστία.

Επανεκτίμηση των ενσωματωμένων παραγώγων

Β4.3.11 Σύμφωνα με την παράγραφο 4.3.3, η οικονομική οντότητα εκτιμά κατά πόσο ένα ενσωματωμένο παράγωγο θα πρέπει να διαχωριστεί από το κύριο συμβόλαιο και να αντιμετωπιστεί λογιστικά ως παράγωγο όταν η οντότητα καθίσταται για πρώτη φορά συμβαλλόμενο μέρος. Απαγορεύεται μεταγενέστερη επανεκτίμηση, εκτός εάν υπάρχει αλλαγή στους όρους του συμβολαίου η οποία μεταβάλλει σημαντικά τις ταμειακές ροές που διαφορετικά θα απαιτούνταν βάσει του συμβολαίου, περίπτωση κατά την οποία απαιτείται επανεκτίμηση. Η οικονομική οντότητα προσδιορίζει κατά πόσο μια τροποποίηση των ταμειακών ροών είναι σημαντική εξετάζοντας τον βαθμό στον οποίο οι αναμενόμενες μελλοντικές ταμειακές ροές που συνδέονται με το ενσωματωμένο παράγωγο, το κύριο συμβόλαιο ή και τα δύο, έχουν μεταβληθεί και κατά πόσο η μεταβολή είναι σημαντική σε σχέση με τις προηγουμένως αναμενόμενες ταμειακές ροές βάσει του συμβολαίου.

Β4.3.12 Η παράγραφος Β4.3.11 δεν εφαρμόζεται σε παράγωγα ενσωματωμένα σε συμβόλαια που αποκτήθηκαν σε:

α) συνένωση επιχειρήσεων (όπως περιγράφεται στο ΔΠΧΑ 3 *Συνενώσεις επιχειρήσεων*)·

β) συνένωση οικονομικών οντοτήτων ή επιχειρήσεων υπό κοινό έλεγχο, όπως περιγράφεται στις παραγράφους Β1–Β4 του ΔΠΧΑ 3· ή

γ) σύσταση κοινοπραξίας, όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 11 *Σχήματα υπό κοινό έλεγχο*

ή στην πιθανή επανεκτίμησή τους κατά την ημερομηνία της απόκτησης ([1]).

([1]) Το ΔΠΧΑ 3 αναφέρεται στην απόκτηση συμβολαίων με ενσωματωμένα παράγωγα στο πλαίσιο συνενώσεων επιχειρήσεων.

▼M53

Ανακατάταξη χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων (ενότητα 4.4)

Ανακατάταξη χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων

Β4.4.1 Σύμφωνα με την παράγραφο 4.4.1, η οικονομική οντότητα απαιτείται να ανακατατάσσει τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία εάν αλλάξει το επιχειρηματικό της μοντέλο διαχείρισης των εν λόγω χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων. Τέτοιες αλλαγές αναμένεται ότι θα είναι σπάνιες. Τέτοιου είδους αλλαγές καθορίζονται από την ανώτατη διοίκηση της οικονομικής οντότητας ως αποτέλεσμα εξωτερικών ή εσωτερικών αλλαγών και πρέπει να είναι σημαντικές για τη λειτουργία της οικονομικής οντότητας και να μπορούν να αποδεικνύονται σε τρίτα μέρη. Συνεπώς, μια αλλαγή στο επιχειρηματικό μοντέλο της οικονομικής οντότητας πραγματοποιείται μόνο όταν η οικονομική οντότητα είτε αρχίζει είτε παύει να ασκεί μια δραστηριότητα που είναι σημαντική για τη λειτουργία της· για παράδειγμα, όταν η οικονομική οντότητα εξαγοράσει, πωλήσει ή παύσει μια επιχειρηματική μονάδα. Παραδείγματα αλλαγών στο επιχειρηματικό μοντέλο είναι μεταξύ άλλων τα ακόλουθα:

α) Μια οικονομική οντότητα διαθέτει χαρτοφυλάκιο εμπορικών δανείων τα οποία διακρατεί προς πώληση σε βραχυπρόθεσμο ορίζοντα. Η οικονομική οντότητα εξαγοράζει μια εταιρεία η οποία διαχειρίζεται εμπορικά δάνεια και εφαρμόζει επιχειρηματικό μοντέλο διακράτησης των δανείων με σκοπό την είσπραξη των συμβατικών ταμειακών ροών. Το χαρτοφυλάκιο εμπορικών δανείων δεν διατίθεται πλέον προς πώληση και η διαχείρισή του πραγματοποιείται πλέον από κοινού με τα εξαγορασθέντα εμπορικά δάνεια και όλα διακρατούνται με σκοπό την είσπραξη των συμβατικών ταμειακών ροών.

β) Εταιρεία παροχής χρηματοοικονομικών υπηρεσιών αποφασίζει να διακόψει τη λειτουργία του τμήματος ενυπόθηκων δανείων λιανικής. Το τμήμα αυτό δεν αναλαμβάνει πλέον νέα δάνεια και η εταιρεία χρηματοοικονομικών υπηρεσιών προωθεί ενεργά το χαρτοφυλάκιο ενυπόθηκων δανείων που διαθέτει προς πώληση.

Β4.4.2 Μια αλλαγή στους στόχους του επιχειρηματικού μοντέλου της οικονομικής οντότητας πρέπει να πραγματοποιείται πριν από την ημερομηνία ανακατάταξης. Για παράδειγμα, εάν μια εταιρεία παροχής χρηματοοικονομικών υπηρεσιών αποφασίσει στις 15 Φεβρουαρίου να διακόψει τη λειτουργία του τμήματος ενυπόθηκων δανείων λιανικής και πρέπει, συνεπώς, να προχωρήσει σε ανακατάταξη όλων των θιγόμενων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων την 1η Απριλίου (ήτοι την πρώτη ημέρα της επόμενης περιόδου αναφοράς), η οικονομική οντότητα δεν πρέπει να δεχτεί νέα ενυπόθηκα δάνεια ή να εμπλακεί με άλλο τρόπο σε δραστηριότητες σχετιζόμενες με το προηγούμενο επιχειρηματικό της μοντέλο μετά τις 15 Φεβρουαρίου.

Β4.4.3 Οι περιπτώσεις που ακολουθούν δεν αποτελούν αλλαγές στο επιχειρηματικό μοντέλο:

α) αλλαγή προθέσεων σε σχέση με συγκεκριμένα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία (ακόμη και σε περιπτώσεις σημαντικών αλλαγών στις συνθήκες της αγοράς)·

β) προσωρινή εξαφάνιση συγκεκριμένης αγοράς χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων·

γ) μεταβίβαση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων μεταξύ τμημάτων της οικονομικής οντότητας με διαφορετικά επιχειρηματικά μοντέλα.

ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ (ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5)

Αρχική επιμέτρηση (ενότητα 5.1)

Β5.1.1 Η εύλογη αξία ενός χρηματοοικονομικού μέσου κατά την αρχική αναγνώριση είναι συνήθως η τιμή συναλλαγής (ήτοι η εύλογη αξία του δοθέντος ή ληφθέντος ανταλλάγματος, βλέπε επίσης παράγραφο Β5.1.2Α και ΔΠΧΑ 13). Ωστόσο, εάν μέρος του δοθέντος ή ληφθέντος ανταλλάγματος αφορά κάτι άλλο πέραν του χρηματοοικονομικού

▼M53

μέσου, μια οντότητα επιμετρά την εύλογη αξία του χρηματοοικονομικού μέσου. Για παράδειγμα, η εύλογη αξία ενός άτοκου μακροπρόθεσμου δανείου ή μιας άτοκης μακροπρόθεσμης απαίτησης δύναται να επιμετρηθεί ως η παρούσα αξία όλων των μελλοντικών ταμειακών εισπράξεων προεξοφλημένων με τη χρήση του επικρατούντος επιτοκίου στην αγορά για παρεμφερή μέσα (παρεμφερή ως προς το νόμισμα, τη διάρκεια, το είδος του επιτοκίου και άλλους παράγοντες) με παρόμοια πιστωτική αξιολόγηση. Κάθε επιπρόσθετο δανεισθέν ποσό αποτελεί δαπάνη ή μείωση εισοδήματος, εκτός εάν είναι κατάλληλο για αναγνώριση ως άλλου είδους περιουσιακό στοιχείο.

Β5.1.2 Εάν η οικονομική 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 λάβει μια προκαταρκτική αμοιβή ως αποζημίωση, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει το δάνειο στην εύλογη αξία του, ήτοι καθαρό από την αμοιβή που λαμβάνει.

Β5.1.2Α Η βέλτιστη απόδειξη της εύλογης αξίας ενός χρηματοοικονομικού μέσου κατά την αρχική αναγνώριση είναι συνήθως η τιμή συναλλαγής (ήτοι η εύλογη αξία του δοθέντος ή ληφθέντος ανταλλάγματος, βλέπε επίσης ΔΠΧΑ 13). Εάν μια οντότητα προσδιορίσει ότι η εύλογη αξία κατά την αρχική αναγνώριση διαφέρει από την τιμή συναλλαγής όπως αναφέρεται στην παράγραφο 5.1.1Α, η οντότητα λογιστικοποιεί το μέσο αυτό κατά τη συγκεκριμένη ημερομηνία ως εξής:

α) κατά την απαιτούμενη βάσει της παραγράφου 5.1.1 επιμέτρηση, εάν η εύλογη αυτή αξία αποδεικνύεται από επίσημη χρηματιστηριακή τιμή σε ενεργό αγορά για πανομοιότυπο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση (ήτοι εισροή 1ου επιπέδου) ή βάσει τεχνικής αποτίμησης που χρησιμοποιεί μόνο δεδομένα από παρατηρήσιμες αγορές. Μια οντότητα αναγνωρίζει τη διαφορά μεταξύ της εύλογης αξίας κατά την αρχική αναγνώριση και της τιμής συναλλαγής ως κέρδος ή ζημία.

β) σε όλες τις άλλες περιπτώσεις, κατά την απαιτούμενη βάσει της παραγράφου 5.1.1 επιμέτρηση, προσαρμοσμένη ώστε να μεταθέτει τη διαφορά μεταξύ της εύλογης αξίας κατά την αρχική αναγνώριση και της τιμής συναλλαγής. Μετά την αρχική αναγνώριση, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει αυτή τη μετατεθείσα διαφορά ως κέρδος ή ζημία μόνο στο μέτρο που αυτή προκύπτει από αλλαγή σε παράγοντα (συμπεριλαμβανομένου του χρόνου) τον οποίο οι συμμετέχοντες στην αγορά θα λάμβαναν υπόψη κατά την αποτίμηση του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης.

Μεταγενέστερη επιμέτρηση (ενότητες 5.2 και 5.3)

Β5.2.1 Εάν ένα χρηματοοικονομικό μέσο το οποίο προγενέστερα αναγνωριζόταν ως χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο επιμετράται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων και η εύλογη αξία του μειωθεί σε αρνητικές τιμές, συνιστά χρηματοοικονομική υποχρέωση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 4.2.1. Ωστόσο, τα υβριδικά συμβόλαια με κύρια συμβόλαια που είναι περιουσιακά στοιχεία τα οποία εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου επιμετρώνται πάντα σύμφωνα με την παράγραφο 4.3.2.

Β5.2.2 Το ακόλουθο παράδειγμα απεικονίζει τη λογιστική αντιμετώπιση του κόστους συναλλαγών κατά την αρχική και τη μεταγενέστερη επιμέτρηση χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου επιμετρούμενου στην εύλογη αξία με μεταβολές μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων σύμφωνα είτε με την παράγραφο 5.7.5 ή την 4.1.2Α. Μια οικονομική οντότητα αποκτά χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο έναντι NM100 συν μια αμοιβή αγοράς NM2. Αρχικά, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει το περιουσιακό στοιχείο σε NM102. Το τέλος της επόμενης περιόδου αναφοράς είναι μία ημέρα αργότερα, όταν η χρηματιστηριακή τιμή του περιουσιακού στοιχείου είναι NM100. Εάν το περιουσιακό στοιχείο πωλείτο, θα καταβαλλόταν αμοιβή NM3. Την ημερομηνία εκείνη, η οικονομική οντότητα επιμετρά το περιουσιακό στοιχείο σε NM100 (χωρίς αναφορά στην πιθανή προμήθεια επί της πώλησης) και αναγνωρίζει ζημία NM2 στα λοιπά συνολικά έσοδα. Εάν το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο επιμετράται στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων σύμφωνα με την παράγραφο 4.1.2Α, το κόστος συναλλαγών αποσβένεται στα αποτελέσματα με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου.

▼**M53**

B5.2.2A Η μεταγενέστερη επιμέτρηση του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης και η μεταγενέστερη αναγνώριση των κερδών και ζημιών που περιγράφονται στην παράγραφο B5.1.2A συμφωνούν με τις απαιτήσεις του παρόντος Προτύπου.

Επενδύσεις σε συμμετοχικούς τίτλους και συμβάσεις για τις επενδύσεις αυτές

B5.2.3 Όλες οι επενδύσεις σε συμμετοχικούς τίτλους και οι συμβάσεις για τους εν λόγω τίτλους πρέπει να επιμετρώνται στην εύλογη αξία. Ωστόσο, σε περιορισμένες περιπτώσεις, το κόστος μπορεί να υπολογίζεται ως κατάλληλη εκτίμηση της εύλογης αξίας. Αυτό δύναται να ισχύει εάν δεν υπάρχουν διαθέσιμες επαρκείς πιο πρόσφατες πληροφορίες για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας ή εάν υπάρχει μεγάλο εύρος πιθανών επιμετρήσεων εύλογης αξίας και το κόστος αποτελεί τη βέλτιστη εκτίμηση της εύλογης αξίας εντός του εν λόγω εύρους.

B5.2.4 Ενδείξεις ότι το κόστος ενδέχεται να μην είναι αντιπροσωπευτικό της εύλογης αξίας είναι μεταξύ άλλων:

α) σημαντική μεταβολή στην απόδοση της εκδότριας σε σύγκριση με τους προϋπολογισμούς, τα σχέδια ή τα ορόσημα·

β) μεταβολές στις προσδοκίες όσον αφορά την επίτευξη των οροσήμων της εκδότριας για το τεχνικό προϊόν·

γ) σημαντική μεταβολή στην αγορά για τις μετοχές ή τα προϊόντα ή τα δυνητικά προϊόντα της εκδότριας·

δ) σημαντική αλλαγή στην παγκόσμια οικονομία ή στο οικονομικό περιβάλλον στο οποίο δραστηριοποιείται η εκδότρια·

ε) σημαντική μεταβολή στις επιδόσεις συγκρίσιμων οικονομικών οντοτήτων ή στις αποτιμήσεις εκ μέρους της αγοράς συνολικά·

στ) εσωτερικά ζητήματα της εκδότριας, όπως απάτη, εμπορικές διαφορές, δίκη, αλλαγές στη διοίκηση ή τη στρατηγική.

ζ) στοιχεία από εξωτερικές συναλλαγές μετοχών της εκδότριας, είτε από την ίδια την εκδότρια (όπως νέα έκδοση μετοχών) είτε από μεταβιβάσεις συμμετοχικών τίτλων μεταξύ τρίτων μερών.

B5.2.5 Ο κατάλογος της παραγράφου B5.2.4 δεν είναι εξαντλητικός. Η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί όλες τις πληροφορίες σχετικά με τις επιδόσεις και τη λειτουργία της εκδότριας οι οποίες διατίθενται μετά την ημερομηνία αρχικής αναγνώρισης. Στο μέτρο που υφίστανται οποιοιδήποτε συναφείς παράγοντες, δύνανται να αποτελούν ένδειξη ότι το κόστος ενδέχεται να μην είναι αντιπροσωπευτικό της εύλογης αξίας. Σε αυτές τις περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα πρέπει να επιμετρά την εύλογη αξία.

B5.2.6 Το κόστος δεν είναι ποτέ η βέλτιστη εκτίμηση της εύλογης αξίας για επενδύσεις σε διαπραγματευόμενους συμμετοχικούς τίτλους (ή συμβόλαια επί διαπραγματευόμενων συμμετοχικών τίτλων).

▼M53

Επιμέτρηση αποσβεσμένου κόστους (ενότητα 5.4)

Μέθοδος του πραγματικού επιτοκίου

Β5.4.1 Κατά την εφαρμογή της μεθόδου του πραγματικού επιτοκίου, μια οικονομική οντότητα προσδιορίζει τις αμοιβές που αποτελούν αναπόσπαστο μέρος του πραγματικού επιτοκίου ενός χρηματοοικονομικού μέσου. Η περιγραφή των αμοιβών για χρηματοπιστωτικές υπηρεσίες ενδέχεται να μην είναι ενδεικτική της φύσης και της ουσίας των παρεχόμενων υπηρεσιών. Οι αμοιβές που αποτελούν αναπόσπαστο μέρος του πραγματικού επιτοκίου ενός χρηματοοικονομικού μέσου αντιμετωπίζονται ως προσαρμογή του πραγματικού επιτοκίου, εκτός εάν το χρηματοοικονομικό μέσο επιμετράται στην εύλογη αξία, με τη μεταβολή της εύλογης αξίας να αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Σε αυτές τις περιπτώσεις, οι αμοιβές αναγνωρίζονται ως έσοδα ή έξοδα κατά την αρχική αναγνώριση του μέσου.

Β5.4.2 Στις αμοιβές που αποτελούν αναπόσπαστο μέρος του πραγματικού επιτοκίου ενός χρηματοοικονομικού μέσου περιλαμβάνονται οι εξής:

α) αμοιβές δημιουργίας που εισπράττονται από την οικονομική οντότητα σε σχέση με τη δημιουργία ή την απόκτηση ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου. Στις εν λόγω αμοιβές μπορεί να περιλαμβάνεται το αντίτιμο για δραστηριότητες όπως η αξιολόγηση της οικονομικής κατάστασης του δανειολήπτη, η αξιολόγηση και καταγραφή των εγγυήσεων, των εξασφαλίσεων και άλλων συμφωνιών εγγυοδοσίας, η διαπραγμάτευση των όρων του μέσου, η σύνταξη και επεξεργασία εγγράφων και το κλείσιμο της συναλλαγής. Αυτές οι αμοιβές αποτελούν αναπόσπαστο μέρος της δημιουργίας μιας συμμετοχής στο προκύπτον χρηματοοικονομικό μέσο·

β) αμοιβές δέσμευσης που εισπράττονται από την οικονομική οντότητα για τη δημιουργία δανείου όταν η δανειακή δέσμευση δεν επιμετράται σύμφωνα με την παράγραφο 4.2.1 στοιχείο α) και η οικονομική οντότητα είναι πιθανό να συνάψει συγκεκριμένη δανειοδοτική συμφωνία. Οι συγκεκριμένες αμοιβές θεωρούνται αντίτιμο για μια εν εξελίξει συμμετοχή στην απόκτηση ενός χρηματοοικονομικού μέσου. Εάν η δέσμευση λήξει χωρίς η οικονομική οντότητα να προβεί στο δάνειο, η αμοιβή αναγνωρίζεται ως έσοδα κατά τη λήξη·

γ) αμοιβές δημιουργίας που καταβάλλονται κατά την έκδοση χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων που επιμετρώνται στο αποσβεσμένο κόστος. Αυτές οι αμοιβές αποτελούν αναπόσπαστο μέρος της δημιουργίας συμμετοχής σε χρηματοοικονομική υποχρέωση. Μια οικονομική οντότητα κάνει διάκριση των αμοιβών και του κόστους που αποτελούν αναπόσπαστο μέρος του πραγματικού επιτοκίου για τη χρηματοοικονομική υποχρέωση από τις αμοιβές δημιουργίας και το κόστος συναλλαγής που σχετίζονται με το δικαίωμα παροχής υπηρεσιών, όπως οι υπηρεσίες διαχείρισης επενδύσεων.

Β5.4.3 Στις αμοιβές που δεν αποτελούν αναπόσπαστο μέρος του πραγματικού επιτοκίου ενός χρηματοοικονομικού μέσου και αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 15 περιλαμβάνονται οι εξής:

α) αμοιβές που χρεώνονται για την εξυπηρέτηση δανείου·

β) αμοιβές δέσμευσης για τη δημιουργία δανείου όταν η δανειακή δέσμευση δεν επιμετράται σύμφωνα με την παράγραφο 4.2.1 στοιχείο α) και δεν είναι πιθανό να συναφθεί συγκεκριμένη δανειοδοτική συμφωνία· και

γ) αμοιβές κοινοπρακτικού δανείου που εισπράττονται από οικονομική οντότητα που πραγματοποιεί διευθετήσεις για δάνειο και δεν παρακρατεί για την ίδια μέρος του συνολικού δανείου (ή παρακρατεί ένα μέρος με το ίδιο πραγματικό επιτόκιο για ανάλογο κίνδυνο με τους άλλους συμμετέχοντες).

▼**M53**

B5.4.4 Κατά την εφαρμογή της μεθόδου του πραγματικού επιτοκίου, η οικονομική οντότητα συνήθως αποσβένει κάθε αμοιβή, καταβληθείσα ή ληφθείσα μονάδα, κόστος συναλλαγών και άλλα υπέρ ή υπό το άρτιο ποσά που περιλαμβάνονται στον υπολογισμό του πραγματικού επιτοκίου κατά τη διάρκεια της αναμενόμενης ζωής του χρηματοοικονομικού μέσου. Όμως, εάν οι αμοιβές, οι καταβληθείσες ή ληφθείσες μονάδες, το κόστος συναλλαγών και άλλα υπέρ ή υπό το άρτιο ποσά σχετίζονται με την τρέχουσα περίοδο, χρησιμοποιείται βραχύτερη περίοδος. Αυτό θα συμβεί όταν η μεταβλητή με την οποία σχετίζονται οι αμοιβές, οι καταβληθείσες ή ληφθείσες μονάδες, το κόστος συναλλαγών και άλλα ποσά υπέρ ή υπό το άρτιο, αναπροσαρμόζεται στα ισχύοντα επιτόκια της αγοράς πριν από την αναμενόμενη λήξη του χρηματοοικονομικού μέσου. Στην περίπτωση αυτή, η κατάλληλη περίοδος απόσβεσης είναι η περίοδος μέχρι την επόμενη ημερομηνία αναπροσαρμογής του επιτοκίου. Για παράδειγμα, εάν το υπέρ ή υπό το άρτιο ποσό ενός χρηματοοικονομικού μέσου κυμαινόμενου επιτοκίου αντανακλά τους δεδουλευμένους τόκους επί του χρηματοοικονομικού μέσου από την τελευταία καταβολή τόκων ή τις μεταβολές των επιτοκίων της αγοράς από την τελευταία ημερομηνία κατά την οποία το κυμαινόμενο επιτόκιο αναπροσαρμόστηκε στα επιτόκια της αγοράς, αυτό θα αποσβεστεί την ημερομηνία της επόμενης αναπροσαρμογής του κυμαινόμενου επιτοκίου στα επιτόκια της αγοράς. Αυτό συμβαίνει διότι το υπέρ ή υπό το άρτιο ποσό σχετίζεται με την περίοδο έως την ημερομηνία της επόμενης αναπροσαρμογής του επιτοκίου, επειδή, κατά την ημερομηνία εκείνη, η μεταβλητή με την οποία σχετίζεται το υπέρ ή υπό το άρτιο ποσό (ήτοι τα επιτόκια) αναπροσαρμόζεται σύμφωνα με τα επιτόκια της αγοράς. Εάν όμως το υπέρ ή υπό το άρτιο ποσό προκύπτει από μεταβολή του πιστωτικού περιθωρίου επί του κυμαινόμενου επιτοκίου που έχει προσδιοριστεί για το χρηματοοικονομικό μέσο ή από άλλες μεταβλητές που δεν αναπροσαρμόζονται στα επιτόκια της αγοράς, αποσβένεται κατά τη διάρκεια της αναμενόμενης ζωής του χρηματοοικονομικού μέσου.

B5.4.5 Στην περίπτωση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων κυμαινόμενου επιτοκίου, η περιοδική επανεκτίμηση των ταμειακών ροών που πραγματοποιείται προκειμένου να ληφθούν υπόψη οι διακυμάνσεις των επιτοκίων της αγοράς μεταβάλλει το πραγματικό επιτόκιο. Εάν ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή μια χρηματοοικονομική υποχρέωση κυμαινόμενου επιτοκίου αναγνωριστεί αρχικά σε ποσό που ισούται με το εισπρακτέο ή πληρωτέο κατά τη λήξη κεφάλαιο, η επανεκτίμηση των μελλοντικών καταβολών τόκων συνήθως δεν επιδρά σημαντικά στη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης.

B5.4.6 Εάν η οικονομική οντότητα αναθεωρήσει τις εκτιμήσεις καταβολών και εισπράξεών της (εξαιρουμένων τροποποιήσεων σύμφωνα με την παράγραφο 5.4.3 και μεταβολών στις εκτιμήσεις για τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες), προσαρμόζει την προ αποσβέσεων λογιστική αξία του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή το αποσβεσμένο κόστος μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης (ή της ομάδας χρηματοοικονομικών μέσων) έτσι ώστε να αντανακλά τις πραγματικές και αναθεωρημένες εκτιμώμενες συμβατικές ταμειακές ροές. Η οικονομική οντότητα υπολογίζει εκ νέου την προ αποσβέσεων λογιστική αξία του χρηματοοικονομικού μέσου ή το αποσβεσμένο κόστος της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης ως την παρούσα αξία των εκτιμώμενων μελλοντικών συμβατικών ταμειακών ροών χρησιμοποιώντας ως επιτόκιο προεξόφλησης το αρχικό πραγματικό επιτόκιο του χρηματοοικονομικού μέσου (ή το πραγματικό επιτόκιο προσαρμοσμένο στον πιστωτικό κίνδυνο όταν πρόκειται για χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία απομειωμένης πιστωτικής αξίας που έχουν αγορασθεί ή δημιουργηθεί) ή, όπου αρμόζει, το αναθεωρημένο πραγματικό επιτόκιο που υπολογίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 6.5.10. Η προσαρμογή αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα ως έσοδο ή έξοδο.

B5.4.7 Σε ορισμένες περιπτώσεις, ένα χρηματοοικονομικό μέσο θεωρείται απομειωμένης πιστωτικής αξίας κατά την αρχική αναγνώριση διότι ο πιστωτικός κίνδυνος είναι πολύ υψηλός και, σε περίπτωση αγοράς, αποκτάται σημαντικά υπό το άρτιο. Μια οικονομική οντότητα απαιτείται να συμπεριλαμβάνει τις αρχικές αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες στις εκτιμώμενες ταμειακές ροές κατά τον υπολογισμό του πραγματικού επιτοκίου προσαρμοσμένου στον πιστωτικό κίνδυνο για χρηματοοικονομικά μέσα που θεωρούνται όταν αγοράζονται ή δημιουργούνται ως απομειωμένης πιστωτικής αξίας κατά την αρχική αναγνώριση. Ωστόσο, αυτό δεν σημαίνει ότι πραγματικό επιτόκιο προσαρμοσμένο στον πιστωτικό κίνδυνο πρέπει να εφαρμόζεται αποκλειστικά και μόνο επειδή το χρηματοοικονομικό μέσο εμπεριέχει υψηλό πιστωτικό κίνδυνο κατά την αρχική αναγνώριση.

▼M53

Κόστος συναλλαγών

B5.4.8 Το κόστος συναλλαγών περιλαμβάνει αμοιβές και προμήθειες που καταβάλλονται σε εντολοδόχους (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. Το κόστος συναλλαγών δεν περιλαμβάνει τα υπό ή υπέρ το άρτιο ποσά, το κόστος χρηματοδότησης ή εσωτερικά διοικητικά έξοδα ή κόστος διακράτησης.

Διαγραφή

B5.4.9 Οι διαγραφές μπορούν να αφορούν το σύνολο ή μέρος ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου. Για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα σχεδιάζει να ασκήσει το δικαίωμά της επί της εξασφάλισης ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου και δεν αναμένει ότι θα ανακτήσει άνω του 30 τοις εκατό της αξίας του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου από την εξασφάλιση. Εάν η οικονομική οντότητα δεν έχει εύλογες προοπτικές ανάκτησης περαιτέρω ταμειακών ροών από το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο, πρέπει να διαγράψει το υπόλοιπο 70 τοις εκατό του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου.

Απομείωση αξίας (ενότητα 5.5)

Συλλογική και μεμονωμένη βάση αξιολόγησης

B5.5.1 Προκειμένου να επιτευχθεί ο στόχος της αναγνώρισης των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών καθ' όλη τη διάρκεια ζωής σε σχέση με σημαντικές αυξήσεις του πιστωτικού κινδύνου μετά την αρχική αναγνώριση, ενδέχεται να απαιτείται να πραγματοποιηθεί αξιολόγηση των σημαντικών αυξήσεων του πιστωτικού κινδύνου σε συλλογική βάση, εξετάζοντας πληροφορίες που είναι ενδεικτικές σημαντικών αυξήσεων του πιστωτικού κινδύνου, για παράδειγμα, σε μια ομάδα ή υποομάδα χρηματοοικονομικών μέσων. Αυτό αποσκοπεί στο να εξασφαλίζεται ότι μια οικονομική οντότητα επιτυγχάνει τον στόχο της αναγνώρισης αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών καθ' όλη τη διάρκεια ζωής όταν παρουσιάζονται σημαντικές αυξήσεις πιστωτικού κινδύνου, ακόμη και όταν δεν υπάρχουν ακόμη διαθέσιμα αποδεικτικά στοιχεία για τις εν λόγω σημαντικές αυξήσεις πιστωτικού κινδύνου σε επίπεδο μεμονωμένου μέσου.

B5.5.2 Οι αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες καθ' όλη τη διάρκεια ζωής συνήθως αναμένεται να αναγνωρίζονται προτού ένα χρηματοοικονομικό μέσο καταστεί σε καθυστέρηση. Συνήθως, ο πιστωτικός κίνδυνος αυξάνεται σημαντικά προτού ένα χρηματοοικονομικό μέσο καταστεί σε καθυστέρηση ή όταν παρατηρούνται άλλοι παράγοντες καθυστέρησης σε επίπεδο δανειολήπτη (για παράδειγμα, τροποποίηση ή αναδιάρθρωση). Συνεπώς, όταν καθίστανται διαθέσιμες λογικές και βάσιμες πληροφορίες που αφορούν περισσότερο τις μελλοντικές προοπτικές παρά πληροφορίες του παρελθόντος χωρίς αδικαιολόγητο κόστος και προσπάθεια, αυτές πρέπει να χρησιμοποιούνται για να αξιολογούνται οι μεταβολές στον πιστωτικό κίνδυνο.

B5.5.3 Ωστόσο, ανάλογα με τη φύση των χρηματοοικονομικών μέσων και τις διαθέσιμες πληροφορίες πιστωτικού κινδύνου για συγκεκριμένες ομάδες χρηματοοικονομικών μέσων, μια οικονομική οντότητα ενδέχεται να μην είναι σε θέση να εντοπίσει σημαντικές μεταβολές του πιστωτικού κινδύνου για μεμονωμένα χρηματοοικονομικά μέσα προτού αυτά καταστούν σε καθυστέρηση. Αυτό ενδέχεται να ισχύει για χρηματοοικονομικά μέσα όπως τα καταναλωτικά δάνεια, για τα οποία υπάρχουν ελάχιστες ή καθόλου επικαιροποιημένες πληροφορίες πιστωτικού κινδύνου που αποκτώνται και παρακολουθούνται σε τακτική βάση για ένα μεμονωμένο χρηματοοικονομικό μέσο έως ότου ο πελάτης να παραβιάσει τους συμβατικούς όρους. Εάν οι μεταβολές του πιστωτικού κινδύνου για μεμονωμένα χρηματοοικονομικά μέσα δεν εντοπιστούν προτού αυτά καταστούν σε καθυστέρηση, η πρόβλεψη ζημίας που θα βασιζόταν αποκλειστικά σε πληροφορίες πιστωτικού κινδύνου σε επίπεδο μεμονωμένου χρηματοοικονομικού μέσου δεν θα αντανακλούσε πιστά τις μεταβολές του πιστωτικού κινδύνου μετά την αρχική αναγνώριση.

▼**M53**

Β5.5.4 Σε ορισμένες περιπτώσεις, μια οικονομική οντότητα δεν έχει στη διάθεσή της λογικές και βάσιμες πληροφορίες που να καθίστανται διαθέσιμες χωρίς αδικαιολόγητο κόστος ή προσπάθεια για την επιμέτρηση των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών καθ' όλη τη διάρκεια ζωής σε βάση μεμονωμένου μέσου. Σε αυτή την περίπτωση, οι αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες καθ' όλη τη διάρκεια ζωής αναγνωρίζονται σε συλλογική βάση λαμβάνοντας υπόψη περιεκτικές πληροφορίες πιστωτικού κινδύνου. Αυτές οι περιεκτικές πληροφορίες πιστωτικού κινδύνου πρέπει να ενσωματώνουν όχι μόνο πληροφορίες που αφορούν το παρελθόν, αλλά και όλες τις σχετικές πληροφορίες πιστωτικού κινδύνου, συμπεριλαμβανομένων μακροοικονομικών πληροφοριών που αφορούν το μέλλον, προκειμένου να υπολογίζεται κατά προσέγγιση το αποτέλεσμα της αναγνώρισης των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών καθ' όλη τη διάρκεια ζωής όταν έχει σημειωθεί σημαντική αύξηση του πιστωτικού κινδύνου μετά την αρχική αναγνώριση σε επίπεδο μεμονωμένου μέσου.

Β5.5.5 Για τον προσδιορισμό των σημαντικών αυξήσεων του πιστωτικού κινδύνου και την αναγνώριση πρόβλεψης ζημίας σε συλλογική βάση, μια οικονομική οντότητα μπορεί να ομαδοποιεί χρηματοοικονομικά μέσα στη βάση κοινών χαρακτηριστικών πιστωτικού κινδύνου με στόχο τη διευκόλυνση της ανάλυσης που είναι σχεδιασμένη έτσι ώστε να καθιστά δυνατό τον έγκαιρο εντοπισμό σημαντικών αυξήσεων του πιστωτικού κινδύνου. Η οικονομική οντότητα δεν πρέπει να συγκαλύπτει αυτές τις πληροφορίες ομαδοποιώντας χρηματοοικονομικά μέσα με διαφορετικά χαρακτηριστικά κινδύνου. Παραδείγματα κοινών χαρακτηριστικών πιστωτικού κινδύνου είναι, μεταξύ άλλων, τα εξής:

α) είδος μέσου·

β) διαβαθμίσεις πιστωτικού κινδύνου·

γ) είδος εξασφάλισης·

δ) ημερομηνία αρχικής αναγνώρισης·

ε) υπολειπόμενη διάρκεια μέχρι τη λήξη·

στ) κλάδος·

ζ) γεωγραφική τοποθεσία δανειολήπτη· και

η) αξία της εξασφάλισης σε σχέση με το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο, εάν αυτή επηρεάζει την πιθανότητα αθέτησης (για παράδειγμα, τα δάνεια χωρίς δικαίωμα αναγωγής σε ορισμένες δικαιοδοσίες ή οι δείκτες δανείου-αξίας).

Β5.5.6 Σύμφωνα με την παράγραφο 5.5.4, απαιτείται η αναγνώριση αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών καθ' όλη τη διάρκεια ζωής για όλα τα χρηματοοικονομικά μέσα σε σχέση με τα οποία έχουν σημειωθεί σημαντικές αυξήσεις πιστωτικού κινδύνου μετά την αρχική αναγνώριση. Προκειμένου να επιτευχθεί αυτός ο στόχος, εάν μια οικονομική οντότητα δεν μπορεί να ομαδοποιήσει χρηματοοικονομικά μέσα για τα οποία θεωρείται ότι ο πιστωτικός κίνδυνος έχει αυξηθεί σημαντικά μετά την αρχική αναγνώριση με βάση κοινά χαρακτηριστικά πιστωτικού κινδύνου, η οντότητα πρέπει να αναγνωρίσει αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες καθ' όλη τη διάρκεια ζωής σε ένα μέρος των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων για τα οποία θεωρείται ότι ο πιστωτικός κίνδυνος έχει αυξηθεί σημαντικά. Η άθροιση των χρηματοοικονομικών μέσων για την αξιολόγηση του κατά πόσον υπάρχουν μεταβολές του πιστωτικού κινδύνου σε συλλογική βάση μπορεί να αλλάζει με τον χρόνο, καθώς νέες πληροφορίες καθίσταται διαθέσιμες σχετικά με τις ομάδες χρηματοοικονομικών μέσων ή τα μεμονωμένα χρηματοοικονομικά μέσα.

▼M53

Χρόνος αναγνώρισης των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών καθ' όλη τη διάρκεια ζωής

B5.5.7 Η αξιολόγηση του κατά πόσον θα πρέπει να αναγνωριστούν αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες καθ' όλη τη διάρκεια ζωής βασίζεται σε σημαντικές αυξήσεις της πιθανότητας ή του κινδύνου αθέτησης που προκύπτει μετά την αρχική αναγνώριση (ανεξαρτήτως εάν η τιμή ενός χρηματοοικονομικού μέσου έχει αναπροσαρμοστεί έτσι ώστε να αντανακλά μια αύξηση του πιστωτικού κινδύνου) και όχι σε στοιχεία που τεκμηριώνουν ότι ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο έχει καταστεί απομειωμένης πιστωτικής αξίας κατά την ημερομηνία αναφοράς ή σε πραγματική αθέτηση. Γενικά, θα έχει παρατηρηθεί σημαντική αύξηση του πιστωτικού κινδύνου προτού ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο καταστεί απομειωμένης πιστωτικής αξίας ή πριν από την εμφάνιση πραγματικής αθέτησης.

B5.5.8 Όσον αφορά τις ταμειακές δεσμεύσεις, μια οικονομική οντότητα εξετάζει τις μεταβολές του κινδύνου αθέτησης σε σχέση με το δάνειο το οποίο αφορά μια δανειακή δέσμευση. Όσον αφορά τα συμβόλαια χρηματοοικονομικής εγγύησης, μια οικονομική οντότητα εξετάζει τις μεταβολές του κινδύνου αθέτησης του συμβολαίου από πλευράς συγκεκριμένου οφειλέτη.

B5.5.9 Η σημασία μιας μεταβολής του πιστωτικού κινδύνου μετά την αρχική αναγνώριση εξαρτάται από τον κίνδυνο αθέτησης ως είχε κατά την αρχική αναγνώριση. Συνεπώς, μια δεδομένη μεταβολή, σε απόλυτες τιμές, του κινδύνου αθέτησης είναι πιο σημαντική για ένα χρηματοοικονομικό μέσο με χαμηλότερο αρχικό κίνδυνο αθέτησης σε σύγκριση με ένα χρηματοοικονομικό μέσο με υψηλότερο αρχικό κίνδυνο αθέτησης.

B5.5.10 Ο κίνδυνος αθέτησης που φέρουν χρηματοοικονομικά μέσα τα οποία εμπεριέχουν συγκρίσιμο πιστωτικό κίνδυνο αυξάνεται όσο αυξάνεται η αναμενόμενη διάρκεια ζωής του μέσου· για παράδειγμα, ο κίνδυνος αθέτησης για ένα ομόλογο που αξιολογείται με ΑΑΑ και με αναμενόμενη διάρκεια ζωής 10 έτη είναι υψηλότερος από ένα ομόλογο αξιολόγησης ΑΑΑ και με αναμενόμενη διάρκεια ζωής πέντε έτη.

B5.5.11 Εξαιτίας της σχέσης μεταξύ της αναμενόμενης διάρκειας ζωής και του κινδύνου αθέτησης, η μεταβολή του πιστωτικού κινδύνου δεν μπορεί να αξιολογηθεί συγκρίνοντας απλώς τη μεταβολή του απόλυτου κινδύνου αθέτησης διαχρονικά. Για παράδειγμα, εάν ο κίνδυνος αθέτησης για ένα χρηματοοικονομικό μέσο με αναμενόμενη διάρκεια 10 ετών κατά την αρχική αναγνώριση είναι ταυτόσημος με τον κίνδυνο αθέτησης για το ίδιο χρηματοοικονομικό μέσο όταν η αναμενόμενη διάρκεια ζωής του σε επόμενη περίοδο είναι μόνο πέντε έτη, αυτό ενδέχεται να υποδεικνύει αύξηση του πιστωτικού κινδύνου. Αυτό συμβαίνει διότι ο κίνδυνος αθέτησης κατά την αναμενόμενη διάρκεια ζωής συνήθως μειώνεται με την πάροδο του χρόνου εάν ο πιστωτικός κίνδυνος παραμένει αμετάβλητος και το χρηματοοικονομικό μέσο είναι πιο κοντά στη λήξη του. Ωστόσο, όταν πρόκειται για χρηματοοικονομικά μέσα που προβλέπουν σημαντικές υποχρεώσεις πληρωμής μόνο όταν πλησιάζει η λήξη τους, ο κίνδυνος αθέτησης ενδέχεται να μη μειώνεται απαραίτητα με την πάροδο του χρόνου. Σε αυτή την περίπτωση, μια οικονομική οντότητα πρέπει επίσης να λαμβάνει υπόψη άλλους ποιοτικούς παράγοντες που θα μπορούσαν να καταδείξουν αν ο πιστωτικός κίνδυνος έχει αυξηθεί σημαντικά μετά την αρχική αναγνώριση.

B5.5.12 Μια οικονομική οντότητα μπορεί να εφαρμόσει διάφορες προσεγγίσεις κατά την αξιολόγηση του κατά πόσον ο πιστωτικός κίνδυνος ενός χρηματοοικονομικού μέσου έχει αυξηθεί σημαντικά από την αρχική αναγνώριση ή κατά την επιμέτρηση των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών. Μια οικονομική οντότητα μπορεί να εφαρμόζει διαφορετικές προσεγγίσεις για διαφορετικά χρηματοοικονομικά μέσα. Μια προσέγγιση που δεν περιλαμβάνει μια ρητά καθορισμένη πιθανότητα αθέτησης ως δεδομένο αφ' εαυτού, όπως μια προσέγγιση ποσοστού πιστωτικών ζημιών, μπορεί να συμβαδίζει με τις απαιτήσεις του παρόντος Προτύπου, υπό την προϋπόθεση η οικονομική οντότητα είναι σε θέση να διαχωρίζει τις μεταβολές του κινδύνου αθέτησης από τις μεταβολές σε άλλους παράγοντες καθορισμού των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών, όπως η εξασφάλιση, και κατά την αξιολόγηση λαμβάνει υπόψη τα ακόλουθα:

▼**M53**

α) τη μεταβολή του κινδύνου αθέτησης μετά την αρχική αναγνώριση·

β) την αναμενόμενη διάρκεια ζωής του χρηματοοικονομικού μέσου· και

γ) λογικές και βάσιμες πληροφορίες που είναι διαθέσιμες χωρίς αδικαιολόγητο κόστος ή προσπάθεια και ενδέχεται να επηρεάζουν τον πιστωτικό κίνδυνο.

Β5.5.13 Στις μεθόδους που χρησιμοποιούνται για να καθοριστεί αν ο πιστωτικός κίνδυνος έχει αυξηθεί σημαντικά για ένα χρηματοοικονομικό μέσο μετά την αρχική αναγνώριση πρέπει να λαμβάνονται υπόψη τα χαρακτηριστικά του χρηματοοικονομικού μέσου (ή της ομάδας των χρηματοοικονομικών μέσων) και το μοτίβο εξέλιξης των γεγονότων αθέτησης στο παρελθόν για συγκρίσιμα χρηματοοικονομικά μέσα. Παρά την απαίτηση της παραγράφου 5.5.9, όταν πρόκειται για χρηματοοικονομικά μέσα για τα οποία το μοτίβο εξέλιξης των γεγονότων αθέτησης δεν επικεντρώνεται σε συγκεκριμένο σημείο κατά την αναμενόμενη διάρκεια ζωής του χρηματοοικονομικού μέσου, οι μεταβολές του κινδύνου αθέτησης κατά τους επόμενους 12 μήνες ενδέχεται να αποτελούν εύλογη προσέγγιση των μεταβολών του κινδύνου αθέτησης κατά τη διάρκεια ζωής. Σε παρόμοιες περιπτώσεις, μια οικονομική οντότητα μπορεί να χρησιμοποιήσει τις μεταβολές του κινδύνου αθέτησης κατά τους επόμενους 12 μήνες προκειμένου να καθορίσει αν ο πιστωτικός κίνδυνος έχει αυξηθεί σημαντικά μετά την αρχική αναγνώριση, εκτός εάν από τις περιστάσεις προκύπτει ότι μια αξιολόγηση διάρκειας ζωής είναι αναγκαία.

Β5.5.14 Ωστόσο, για ορισμένα χρηματοοικονομικά μέσα ή σε ορισμένες περιστάσεις ενδέχεται να μην ενδείκνυται η χρήση των μεταβολών του κινδύνου αθέτησης κατά τους επόμενους 12 μήνες προκειμένου να καθοριστεί αν πρέπει να αναγνωριστούν αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες καθ' όλη τη διάρκεια ζωής. Για παράδειγμα, η μεταβολή του κινδύνου αθέτησης κατά τους επόμενους 12 μήνες ενδέχεται να μην είναι η κατάλληλη βάση για να καθοριστεί αν ο πιστωτικός κίνδυνος έχει αυξηθεί για ένα χρηματοοικονομικό μέσο με διάρκεια άνω των 12 μηνών όταν:

α) το χρηματοοικονομικό μέσο προβλέπει σημαντικές υποχρεώσεις πληρωμής μόνο μετά τους επόμενους 12 μήνες·

β) προκύπτουν μεταβολές σε σχετικούς μακροοικονομικούς ή άλλους παράγοντες που σχετίζονται με τον πιστωτικό κίνδυνο και δεν αντικατοπτρίζονται επαρκώς στον κίνδυνο αθέτησης κατά τους επόμενους 12 μήνες· ή

γ) όταν οι μεταβολές παραγόντων που σχετίζονται με τον πιστωτικό κίνδυνο επηρεάζουν τον πιστωτικό κίνδυνο του χρηματοοικονομικού μέσου (ή έχουν ακόμη ισχυρότερη επίδραση) πέραν των 12 μηνών.

Καθορισμός του κατά πόσον έχει αυξηθεί σημαντικά ο πιστωτικός κίνδυνος μετά την αρχική αναγνώριση

Β5.5.15 Μια οικονομική οντότητα, όταν καθορίζει αν απαιτείται αναγνώριση αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών καθ' όλη τη διάρκεια ζωής, λαμβάνει υπόψη λογικές και βάσιμες πληροφορίες που είναι διαθέσιμες χωρίς αδικαιολόγητο κόστος και προσπάθεια και που ενδέχεται να επηρεάζουν τον πιστωτικό κίνδυνο ενός χρηματοοικονομικού μέσου σύμφωνα με την παράγραφο 5.5.17 στοιχείο γ). Μια οικονομική οντότητα δεν απαιτείται να πραγματοποιεί εξαντλητική έρευνα για πληροφορίες κατά τον καθορισμό του κατά πόσον ο πιστωτικός κίνδυνος έχει αυξηθεί σημαντικά μετά την αρχική αναγνώριση.

▼**M53**

Β5.5.16 Η ανάλυση πιστωτικού κινδύνου είναι μια πολυπαραγοντική και ολιστική ανάλυση· το κατά πόσον ένας παράγοντας είναι σχετικός και η στάθμιση του σε σχέση με άλλους παράγοντες θα εξαρτηθεί από τον τύπο του προϊόντος, τα χαρακτηριστικά των χρηματοοικονομικών μέσων και του δανειολήπτη καθώς και από τη γεωγραφική περιοχή. Μια οικονομική οντότητα πρέπει να λαμβάνει υπόψη λογικές και βάσιμες πληροφορίες που είναι διαθέσιμες χωρίς αδικαιολόγητο κόστος ή προσπάθεια και αφορούν το συγκεκριμένο χρηματοοικονομικό μέσο που αξιολογείται. Ωστόσο, ορισμένοι παράγοντες ή δείκτες ενδέχεται να μην είναι δυνατόν να εντοπιστούν σε επίπεδο μεμονωμένου χρηματοοικονομικού μέσου. Σε αυτές τις περιπτώσεις, οι παράγοντες ή δείκτες πρέπει να αξιολογούνται για κατάλληλα χαρτοφυλάκια, ομάδες χαρτοφυλακίων ή τμήματα ενός χαρτοφυλακίου χρηματοοικονομικών μέσων προκειμένου να καθορίζεται αν οι απαιτήσεις της παραγράφου 5.5.3 για την αναγνώριση αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών καθ' όλη τη διάρκεια ζωής έχουν εκπληρωθεί.

Β5.5.17 Ο κάτωθι μη εξαντλητικός κατάλογος πληροφοριών ενδέχεται να είναι χρήσιμος για την αξιολόγηση των μεταβολών του πιστωτικού κινδύνου:

α) σημαντικές μεταβολές σε εσωτερικούς δείκτες τιμών του πιστωτικού κινδύνου ως αποτέλεσμα μεταβολής του πιστωτικού κινδύνου από τη σύναψή του, συμπεριλαμβανομένου, μεταξύ άλλων, του πιστωτικού περιθωρίου που θα προέκυπτε σε περίπτωση νέας δημιουργίας ή έκδοσης ενός συγκεκριμένου χρηματοοικονομικού μέσου ή παρόμοιου χρηματοοικονομικού μέσου με τους ίδιους όρους και τον ίδιο αντισυμβαλλόμενο κατά την ημερομηνία αναφοράς·

β) άλλες μεταβολές στα επιτόκια ή στους όρους ενός υφιστάμενου χρηματοοικονομικού μέσου που θα διέφεραν σημαντικά εάν το μέσο είχε μόλις δημιουργηθεί ή εκδοθεί κατά την ημερομηνία αναφοράς (όπως πιο αυστηρές ρήτρες, αυξημένα ποσά εξασφαλίσεων ή εγγυήσεων ή μεγαλύτερο συντελεστή κάλυψης εισοδήματος) λόγω μεταβολών του πιστωτικού κινδύνου του χρηματοοικονομικού μέσου μετά την αρχική αναγνώριση·

γ) σημαντικές μεταβολές σε εξωτερικούς δείκτες πιστωτικού κινδύνου της αγοράς για ένα συγκεκριμένο χρηματοοικονομικό μέσο ή για παρόμοια χρηματοοικονομικά μέσα με την ίδια αναμενόμενη διάρκεια ζωής. Στους δείκτες πιστωτικού κινδύνου της αγοράς που ενδέχεται να μεταβληθούν περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

i) το πιστωτικό περιθώριο·

ii) οι τιμές των συμφωνιών ανταλλαγής κινδύνου αθέτησης για τον δανειολήπτη·

iii) η χρονική διάρκεια ή ο βαθμός στον οποίο η εύλογη αξία ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ήταν μικρότερη από το αποσβεσμένο κόστος του· και

iv) άλλες πληροφορίες της αγοράς που αφορούν τον δανειολήπτη, όπως οι μεταβολές στην τιμή του χρέους και των συμμετοχικών τίτλων ενός δανειολήπτη·

δ) πραγματική ή αναμενόμενη σημαντική μεταβολή στην εξωτερική πιστοληπτική διαβάθμιση του χρηματοοικονομικού μέσου·

ε) πραγματική ή αναμενόμενη υποβάθμιση εσωτερικής πιστοληπτικής διαβάθμισης για τον δανειολήπτη ή μείωση της βαθμολόγησης συμπεριφοράς που χρησιμοποιείται για την αξιολόγηση του πιστωτικού κινδύνου εσωτερικά. Οι εσωτερικές πιστοληπτικές διαβαθμίσεις και η εσωτερική βαθμολόγηση συμπεριφοράς είναι περισσότερο αξιόπιστες όταν αντιστοιχίζονται με εξωτερικές διαβαθμίσεις ή υποστηρίζονται από μελέτες αθέτησης·

▼M53

στ) υφιστάμενες ή προβλεπόμενες δυσμενείς μεταβολές στις επιχειρηματικές, χρηματοοικονομικές ή οικονομικές συνθήκες που αναμένεται να προκαλέσουν σημαντική μεταβολή στην ικανότητα του δανειολήπτη να ανταποκριθεί στις δανειακές δεσμεύσεις του, όπως πραγματική ή αναμενόμενη αύξηση των επιτοκίων ή πραγματική ή αναμενόμενη σημαντική αύξηση των ποσοστών ανεργίας·

ζ) πραγματική ή αναμενόμενη σημαντική μεταβολή των αποτελεσμάτων χρήσης του δανειολήπτη. Μερικά παραδείγματα είναι, μεταξύ άλλων, τα πραγματικά ή αναμενόμενα μειούμενα έσοδα ή περιθώρια, οι αυξανόμενοι λειτουργικοί κίνδυνοι, οι ανεπάρκειες κεφαλαίου κίνησης, η υποβάθμιση της ποιότητας των περιουσιακών στοιχείων ενεργητικού, η αυξημένη μόχλευση ισολογισμού, η ρευστότητα, τα προβλήματα στη διοίκηση ή οι μεταβολές στο αντικείμενο δραστηριοτήτων ή την οργανωτική δομή (όπως η διακοπή ενός τομέα της επιχειρηματικής δραστηριότητας) που έχουν ως αποτέλεσμα σημαντική μεταβολή στην ικανότητα του δανειολήπτη να ανταποκρίνεται στις δανειακές δεσμεύσεις του·

η) σημαντικές μειώσεις του πιστωτικού κινδύνου άλλων χρηματοοικονομικών μέσων του ίδιου δανειολήπτη·

θ) πραγματική ή αναμενόμενη σημαντική δυσμενής μεταβολή στο κανονιστικό, οικονομικό ή τεχνολογικό περιβάλλον του δανειολήπτη που έχει ως αποτέλεσμα σημαντική μεταβολή στην ικανότητα του δανειολήπτη να ανταποκρίνεται στις δανειακές δεσμεύσεις του, όπως μια μείωση της ζήτησης για τα προϊόντα που πωλεί ο δανειολήπτης εξαιτίας μιας τεχνολογικής αλλαγής·

ι) σημαντικές μεταβολές στην αξία της εξασφάλισης που υποστηρίζει την υποχρέωση ή στην ποιότητα των εγγυήσεων τρίτων ή των πιστωτικών ενισχύσεων που αναμένεται να μειώσουν το οικονομικό κίνητρο του δανειολήπτη να καταβάλλει τις προγραμματισμένες συμβατικές πληρωμές ή να επηρεάσουν με άλλο τρόπο την πιθανότητα μιας αθέτησης. Για παράδειγμα, εάν η αξία της εξασφάλισης μειωθεί λόγω μείωσης των τιμών των κατοικιών, οι δανειολήπτες σε ορισμένες δικαιοδοσίες έχουν μεγαλύτερο κίνητρο αθέτησης των στεγαστικών δανείων τους·

ια) σημαντική μεταβολή στην ποιότητα της εγγύησης που έχει παρασχεθεί από μέτοχο (ή τους γονείς ενός ατόμου), εάν ο μέτοχος (ή οι γονείς) έχουν το κίνητρο και την οικονομική δυνατότητα να αποτρέψουν μια αθέτηση μέσω της εισφοράς κεφαλαίων ή μετρητών·

ιβ) σημαντικές μεταβολές, όπως μειώσεις στην οικονομική υποστήριξη από μια μητρική οικονομική οντότητα ή άλλη συνδεδεμένη εταιρεία ή μια πραγματική ή αναμενόμενη σημαντική μεταβολή στην ποιότητα της πιστωτικής ενίσχυσης, που αναμένεται να μειώσουν το οικονομικό κίνητρο του δανειολήπτη να καταβάλλει τις προγραμματισμένες συμβατικές πληρωμές. Στις ενισχύσεις ή στην υποστήριξη της πιστωτικής ποιότητας περιλαμβάνεται η εξέταση της οικονομικής κατάστασης του εγγυητή ή/και, όταν πρόκειται για συμμετοχές που εκδίδονται σε τιτλοποιήσεις, το κατά πόσον οι συμμετοχές μειωμένης εξασφάλισης αναμένεται ότι θα επαρκέσουν για την απορρόφηση των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών (για παράδειγμα, για τα υποκείμενα δάνεια του τίτλου)·

ιγ) αναμενόμενες μεταβολές στην τεκμηρίωση του δανείου, συμπεριλαμβανομένης αναμενόμενης αθέτησης των όρων της σύμβασης που ενδέχεται να έχει ως αποτέλεσμα παρεκκλίσεις ή τροποποιήσεις για ρήτρες, αποχή από την καταβολή τόκων, κλιμάκωση επιτοκίων, απαίτηση πρόσθετων εξασφαλίσεων ή εγγυήσεων ή άλλες μεταβολές στο συμβατικό πλαίσιο του μέσου·

▼**M53**

ιδ) σημαντικές μεταβολές στην αναμενόμενη απόδοση και συμπεριφορά του δανειολήπτη, συμπεριλαμβανομένων μεταβολών στην κατάσταση πληρωμών των δανειοληπτών της ομάδας (για παράδειγμα, αύξηση του αναμενόμενου αριθμού ή της έκτασης των καθυστερημένων συμβατικών πληρωμών ή σημαντικές αυξήσεις του αναμενόμενου αριθμού των οφειλετών πιστωτικών καρτών που αναμένεται να προσεγγίσουν ή να υπερβούν το πιστωτικό όριό τους ή αναμένεται να καταβάλουν το ελάχιστο μηνιαίο ποσό)·

ιε) μεταβολές στην προσέγγιση διαχείρισης πιστώσεων της οικονομικής οντότητας σε σχέση με το χρηματοοικονομικό μέσο· δηλαδή, με βάση νέους δείκτες των μεταβολών του πιστωτικού κινδύνου του χρηματοοικονομικού μέσου, η πρακτική διαχείρισης πιστωτικού κινδύνου της οικονομικής οντότητας αναμένεται να γίνει πιο δυναμική ή να επικεντρωθεί στη διαχείριση του μέσου, όπως το να τεθεί το μέσο υπό στενότερη παρακολούθηση ή έλεγχο ή η οικονομική οντότητα να παρέμβει ειδικά στον δανειολήπτη·

ιστ) πληροφορίες για το παρελθόν, συμπεριλαμβανομένου του μαχητού τεκμηρίου όπως καθορίζεται στην παράγραφο 5.5.11.

B5.5.18 Σε ορισμένες περιπτώσεις, οι διαθέσιμες ποιοτικές και μη στατιστικές ποσοτικές πληροφορίες ενδέχεται να επαρκούν προκειμένου να καθοριστεί αν ένα χρηματοοικονομικό μέσο έχει ικανοποιήσει το κριτήριο για την αναγνώριση πρόβλεψης ζημίας ποσού που ισούται με τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες καθ' όλη τη διάρκεια ζωής. Αυτό σημαίνει ότι οι πληροφορίες δεν είναι αναγκαίο να διοχετεύονται μέσω στατιστικού μοντέλου ή διαδικασίας πιστοληπτικής διαβάθμισης προκειμένου να καθοριστεί αν έχει σημειωθεί σημαντική αύξηση του πιστωτικού κινδύνου για το χρηματοοικονομικό μέσο. Σε άλλες περιπτώσεις, μια οικονομική οντότητα ενδέχεται να απαιτείται να εξετάσει άλλες πληροφορίες, συμπεριλαμβανομένων των πληροφοριών από τα στατιστικά μοντέλα της ή τις διαδικασίες της πιστοληπτικής διαβάθμισης. Εναλλακτικά, η οικονομική οντότητα μπορεί να στηρίξει την αξιολόγηση και στους δύο τύπους πληροφοριών, δηλαδή σε ποιοτικούς παράγοντες που δεν καλύπτονται μέσω της διαδικασίας εσωτερικών διαβαθμίσεων και σε μια ειδική κατηγορία εσωτερικών διαβαθμίσεων κατά την ημερομηνία αναφοράς, λαμβάνοντας υπόψη τα χαρακτηριστικά πιστωτικού κινδύνου κατά την αρχική αναγνώριση, εάν και οι δύο τύποι πληροφοριών είναι σημαντικοί.

Το μαχητό τεκμήριο καθυστέρησης άνω των 30 ημερών

B5.5.19 Το μαχητό τεκμήριο της παραγράφου 5.5.11 δεν αποτελεί απόλυτο δείκτη ότι πρέπει να αναγνωριστούν οι αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες καθ' όλη τη διάρκεια ζωής, αλλά θεωρείται ότι είναι το ύστατο χρονικό σημείο κατά το οποίο πρέπει να αναγνωριστούν αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες καθ' όλη τη διάρκεια ζωής ακόμη και όταν χρησιμοποιούνται πληροφορίες που αφορούν το μέλλον (συμπεριλαμβανομένων μακροοικονομικών παραγόντων σε επίπεδο χαρτοφυλακίου).

B5.5.20 Μια οικονομική οντότητα μπορεί να ανατρέψει αυτό το τεκμήριο. Ωστόσο, μπορεί να το κάνει αυτό μόνο όταν διαθέτει λογικές και βάσιμες πληροφορίες που καταδεικνύουν ότι ακόμη και αν οι συμβατικές πληρωμές καθυστερήσουν για διάστημα άνω των 30 ημερών, αυτό δεν αντικατοπτρίζει σημαντική αύξηση του πιστωτικού κινδύνου ενός χρηματοοικονομικού μέσου. Για παράδειγμα, σε περίπτωση κατά την οποία η μη πληρωμή ήταν αποτέλεσμα διοικητικής παράλειψης και όχι αποτέλεσμα οικονομικής δυσχέρειας του δανειολήπτη ή εάν η οικονομική οντότητα έχει πρόσβαση σε ιστορικά στοιχεία που καταδεικνύουν ότι δεν υπάρχει συσχέτιση μεταξύ σημαντικών αυξήσεων του κινδύνου αθέτησης και των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων για τα οποία οι πληρωμές εμφανίζουν καθυστέρηση άνω των 30 ημερών, αλλά από τα συγκεκριμένα στοιχεία προκύπτει συσχέτιση όταν οι πληρωμές εμφανίζουν καθυστέρηση άνω των 60 ημερών.

▼**M53**

B5.5.21 Μια οικονομική οντότητα δεν μπορεί να αντιστοιχίσει τον χρόνο σημαντικών αυξήσεων του πιστωτικού κινδύνου και της αναγνώρισης των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών καθ' όλη τη διάρκεια ζωής με τον χρόνο κατά τον οποίο ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο κρίνεται απομειωμένης πιστωτικής αξίας ή με τον εσωτερικό καθορισμό της αθέτησης της οικονομικής οντότητας.

Χρηματοοικονομικά μέσα που έχουν χαμηλό πιστωτικό κίνδυνο κατά την ημερομηνία αναφοράς

B5.5.22 Ο πιστωτικός κίνδυνος για ένα χρηματοοικονομικό μέσο θεωρείται χαμηλός για τους σκοπούς της παραγράφου 5.5.10, εάν το χρηματοοικονομικό μέσο παρουσιάζει χαμηλό κίνδυνο αθέτησης, εάν ο δανειολήπτης έχει αδιαμφισβήτητη ικανότητα να ανταποκριθεί στις συμβατικές υποχρεώσεις ταμειακών ροών που απορρέουν από αυτό σε βραχυπρόθεσμο ορίζοντα και εάν οι δυσμενείς μεταβολές στις οικονομικές και επιχειρηματικές συνθήκες σε πιο μακροπρόθεσμο ορίζοντα ενδέχεται, αλλά όχι απαραιτήτως, να μειώσουν την ικανότητα του δανειολήπτη να εκπληρώνει τις σχετικές με αυτό συμβατικές υποχρεώσεις ταμειακών ροών. Τα χρηματοοικονομικά μέσα δεν θεωρείται ότι εμπεριέχουν χαμηλό πιστωτικό κίνδυνο όταν εκτιμάται ότι εμπεριέχουν χαμηλό κίνδυνο ζημίας μόνο και μόνο λόγω της αξίας της εξασφάλισης και το χρηματοοικονομικό μέσο χωρίς την εν λόγω εξασφάλιση δεν θα θεωρούνταν χαμηλού πιστωτικού κινδύνου. Τα χρηματοοικονομικά μέσα δεν θεωρείται, επίσης, ότι εμπεριέχουν χαμηλό πιστωτικό κίνδυνο μόνο και μόνο επειδή εμπεριέχουν χαμηλότερο κίνδυνο αθέτησης από τα υπόλοιπα χρηματοοικονομικά μέσα της οικονομικής οντότητας ή σε σχέση με τον πιστωτικό κίνδυνο της δικαιοδοσίας εντός της οποίας δραστηριοποιείται η οντότητα.

B5.5.23 Προκειμένου να καθορίσει αν ένα χρηματοοικονομικό μέσο εμπεριέχει χαμηλό πιστωτικό κίνδυνο, μια οικονομική οντότητα μπορεί να χρησιμοποιήσει τις εσωτερικές διαβαθμίσεις πιστωτικού κινδύνου ή άλλες μεθοδολογίες που συνάδουν με έναν καθολικά κατανοητό ορισμό του χαμηλού πιστωτικού κινδύνου στις οποίες λαμβάνονται υπόψη οι κίνδυνοι και το είδος των χρηματοοικονομικών μέσων που αξιολογούνται. Μια εξωτερική διαβάθμιση «επενδυτικού βαθμού» αποτελεί παράδειγμα χρηματοοικονομικού μέσου που μπορεί να θεωρηθεί ότι εμπεριέχει χαμηλό πιστωτικό κίνδυνο. Ωστόσο, τα χρηματοοικονομικά μέσα δεν απαιτείται να έχουν αξιολογηθεί από εξωτερικούς φορείς για να θεωρηθεί ότι εμπεριέχουν χαμηλό πιστωτικό κίνδυνο. Ωστόσο, θα πρέπει να θεωρούνται ότι εμπεριέχουν χαμηλό πιστωτικό κίνδυνο από την πλευρά ενός συμμετέχοντα στην αγορά που έχει λάβει υπόψη όλους τους όρους και τις προϋποθέσεις του χρηματοοικονομικού μέσου.

B5.5.24 Οι αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες καθ' όλη τη διάρκεια ζωής δεν αναγνωρίζονται για ένα χρηματοοικονομικό μέσο μόνο και μόνο επειδή αυτό είχε θεωρηθεί ότι εμπεριείχε χαμηλό πιστωτικό κίνδυνο κατά την προηγούμενη περίοδο αναφοράς, ενώ κατά την ημερομηνία αναφοράς δεν θεωρείται πλέον ότι εμπεριέχει χαμηλό πιστωτικό κίνδυνο. Σε αυτές τις περιπτώσεις, μια οικονομική οντότητα καθορίζει αν υπήρξε σημαντική αύξηση του πιστωτικού κινδύνου μετά την αρχική αναγνώριση και, συνεπώς, κατά πόσον απαιτείται να αναγνωριστούν αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες καθ' όλη τη διάρκεια ζωής σύμφωνα με την παράγραφο 5.5.3.

Τροποποιήσεις

B5.5.25 Σε ορισμένες περιπτώσεις, η επαναδιαπραγμάτευση ή τροποποίηση των συμβατικών ταμειακών ροών ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου μπορεί να επιφέρει την παύση της αναγνώρισης του υφιστάμενου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο. Όταν η τροποποίηση ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου έχει ως αποτέλεσμα την παύση αναγνώρισης του υφιστάμενου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου και την επακόλουθη αναγνώριση του τροποποιημένου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, το τροποποιημένο περιουσιακό στοιχείο θεωρείται «νέο» χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο για τους σκοπούς του παρόντος Προτύπου.

▼M53

B5.5.26 Αντιστοίχως, η ημερομηνία της τροποποίησης αντιμετωπίζεται ως η ημερομηνία της αρχικής αναγνώρισης του συγκεκριμένου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου κατά την εφαρμογή των απαιτήσεων απομείωσης στο τροποποιημένο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο. Αυτό τυπικά σημαίνει την επιμέτρηση της πρόβλεψης ζημίας σε ποσό που ισούται με τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες δωδεκαμήνου έως ότου εκπληρωθούν οι απαιτήσεις για την αναγνώριση των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών καθ' όλη τη διάρκεια ζωής της παραγράφου 5.5.3. Ωστόσο, σε ορισμένες σπάνιες περιστάσεις, ύστερα από τροποποίηση που έχει ως αποτέλεσμα την παύση αναγνώρισης του αρχικού χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, ενδέχεται να υπάρχουν δεδομένα που τεκμηριώνουν ότι το τροποποιημένο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο είναι απομειωμένης πιστωτικής αξίας κατά την αρχική αναγνώριση και, συνεπώς, το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο πρέπει να αναγνωριστεί ως δημιουργημένο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο απομειωμένης πιστωτικής αξίας. Αυτό ενδέχεται να συμβεί, για παράδειγμα, σε μια κατάσταση κατά την οποία υπήρξε σημαντική τροποποίηση επισφαλούς περιουσιακού στοιχείου που είχε ως αποτέλεσμα την παύση αναγνώρισης του αρχικού χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου. Σε αυτές τις περιπτώσεις, ενδέχεται να είναι δυνατόν από την τροποποίηση να προκύψει ένα νέο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο το οποίο είναι απομειωμένης πιστωτικής αξίας κατά την αρχική αναγνώριση.

B5.5.27 Εάν οι συμβατικές ταμειακές ροές ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου έχουν αποτελέσει αντικείμενο επαναδιαπραγμάτευσης ή έχουν τροποποιηθεί με άλλο τρόπο, αλλά το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο δεν έχει παύσει να αναγνωρίζεται, το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο δεν θεωρείται αυτομάτως ότι έχει χαμηλό πιστωτικό κίνδυνο. Μια οικονομική οντότητα αξιολογεί κατά πόσον έχει παρουσιαστεί σημαντική αύξηση του πιστωτικού κινδύνου μετά την αρχική αναγνώριση στη βάση όλων των λογικών και βάσιμων πληροφοριών που είναι διαθέσιμες χωρίς αδικαιολόγητο κόστος ή προσπάθεια. Σε αυτές τις πληροφορίες περιλαμβάνονται τα ιστορικά στοιχεία και οι πληροφορίες που αφορούν το μέλλον, καθώς και μια αξιολόγηση του πιστωτικού κινδύνου κατά την αναμενόμενη διάρκεια ζωής του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, συμπεριλαμβανομένων των πληροφοριών σχετικά με τις περιστάσεις που είχαν ως αποτέλεσμα την τροποποίηση. Στα στοιχεία που τεκμηριώνουν ότι δεν πληρούνται πλέον τα κριτήρια για την αναγνώριση αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών καθ' όλη τη διάρκεια ζωής ενδέχεται να περιλαμβάνεται ιστορικό της επικαιροποιημένης και εμπρόθεσμης εκτέλεσης πληρωμών έναντι των τροποποιημένων συμβατικών όρων. Συνήθως, ένας πελάτης πρέπει να επιδεικνύει συστηματικά καλή συμπεριφορά πληρωμών στη διάρκεια μιας χρονικής περιόδου προτού να θεωρηθεί ότι ο πιστωτικός κίνδυνος έχει μειωθεί. Για παράδειγμα, ένα ιστορικό ληξιπρόθεσμων και ελλιπών πληρωμών συνήθως δεν εξαλείφεται μόνο και μόνο με την καταβολή μιας εμπρόθεσμης πληρωμής ύστερα από τροποποίηση των συμβατικών όρων.

Επιμέτρηση των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών

Αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες

B5.5.28 Οι αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες είναι μια σταθμισμένη βάσει πιθανοτήτων εκτίμηση των πιστωτικών ζημιών (δηλαδή, η παρούσα αξία όλων των υστερήσεων ταμειακών ροών) κατά την αναμενόμενη διάρκεια ζωής του χρηματοοικονομικού μέσου. Ως υστέρηση ταμειακών ροών νοείται η διαφορά μεταξύ των ταμειακών ροών που οφείλονται σε μια οικονομική οντότητα σύμφωνα με τη σύμβαση και των ταμειακών ροών που η οντότητα αναμένει να εισπράξει. Επειδή στις αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες λαμβάνεται υπόψη το ποσό και ο χρόνος των πληρωμών, πιστωτική ζημία προκύπτει ακόμη και σε περίπτωση που η οικονομική οντότητα προσδοκά ότι θα εξοφληθεί στο ακέραιο, αλλά αργότερα από τον συμβατικό χρόνο της καταβολής.

B5.5.29 Στα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, ως πιστωτική ζημία νοείται η παρούσα αξία της διαφοράς μεταξύ:

α) των συμβατικών ταμειακών ροών που οφείλονται σε μια οικονομική οντότητα με βάση τη σύμβαση· και

β) των ταμειακών ροών που η οικονομική οντότητα αναμένει να εισπράξει.

▼M53

B5.5.30 Στις μη εκταμιευθείσες δανειακές δεσμεύσεις, ως πιστωτική ζημία νοείται η παρούσα αξία της διαφοράς μεταξύ:

α) των συμβατικών ταμειακών ροών που οφείλονται στην οικονομική οντότητα εάν ο κάτοχος της δανειακής δέσμευσης εκταμιεύσει το δάνειο· και

β) των ταμειακών ροών που η οικονομική οντότητα αναμένει να εισπράξει σε περίπτωση εκταμίευσης του δανείου.

B5.5.31 Η εκτίμηση μιας οικονομικής οντότητας για τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες από δανειακές δεσμεύσεις πρέπει να συμβαδίζει με τις προσδοκίες της για τις εκταμιεύσεις έναντι της εν λόγω δανειακής δέσμευσης, δηλαδή, κατά την εκτίμηση των αναμενόμενων ταμειακών ζημιών δωδεκαμήνου λαμβάνει υπόψη το τμήμα της δανειακής δέσμευσης που αναμένεται να εκταμιευθεί εντός 12 μηνών από την ημερομηνία αναφοράς και κατά την εκτίμηση των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών καθ' όλη τη διάρκεια ζωής λαμβάνει υπόψη το τμήμα της δανειακής δέσμευσης που αναμένεται να εκταμιευθεί κατά την αναμενόμενη διάρκεια ζωής της δανειακής δέσμευσης.

B5.5.32 Για ένα συμβόλαιο χρηματοοικονομικής εγγύησης, η οικονομική οντότητα απαιτείται να καταβάλλει πληρωμές μόνο σε περίπτωση αθέτησης από τον οφειλέτη, σύμφωνα με τους όρους του μέσου το οποίο είναι εγγυημένο. Αντιστοίχως, οι υστερήσεις ταμειακών ροών είναι οι αναμενόμενες πληρωμές για την αποζημίωση του κατόχου έναντι πιστωτικής ζημίας που έχει υποστεί μείον τυχόν ποσά που η οικονομική οντότητα αναμένει να εισπράξει από τον κάτοχο, τον οφειλέτη ή οποιοδήποτε άλλο μέρος. Εάν το περιουσιακό στοιχείο είναι πλήρως εγγυημένο, η εκτίμηση των υστερήσεων ταμειακών ροών για ένα συμβόλαιο χρηματοοικονομικής εγγύησης θα συνάδει με την εκτίμηση των υστερήσεων των ταμειακών ροών για το περιουσιακό στοιχείο που είναι εγγυημένο.

B5.5.33 Για ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο που είναι απομειωμένης πιστωτικής αξίας κατά την ημερομηνία αναφοράς, αλλά το οποίο δεν αποτελεί αγορασμένο ή δημιουργημένο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο απομειωμένης πιστωτικής αξίας, μια οικονομική οντότητα επιμετρά τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες ως τη διαφορά μεταξύ της προ αποσβέσεων λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου και της παρούσας αξίας των εκτιμώμενων μελλοντικών ταμειακών ροών που έχουν προεξοφληθεί με βάση το αρχικό πραγματικό επιτόκιο του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου. Κάθε προσαρμογή αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα ως κέρδος ή ζημία απομείωσης.

▼M54

B5.5.34 Κατά την επιμέτρηση της πρόβλεψης ζημίας για απαίτηση από μίσθωση, οι ταμειακές ροές που χρησιμοποιούνται για τον καθορισμό των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών πρέπει να συνάδουν με τις ταμειακές ροές που χρησιμοποιούνται στην επιμέτρηση της απαίτησης από μίσθωμα σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 16 *Μισθώσεις*.

▼M53

B5.5.35 Μια οικονομική οντότητα μπορεί να χρησιμοποιεί πρακτικές λύσεις κατά την επιμέτρηση των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών εάν αυτές συνάδουν με τις αρχές της παραγράφου 5.5.17. Ένα παράδειγμα πρακτικής λύσης είναι ο υπολογισμός των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών για εμπορικές απαιτήσεις χρησιμοποιώντας έναν πίνακα προβλέψεων. Η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί την πείρα της από το ιστορικό πιστωτικών ζημιών (ύστερα από προσαρμογή, όπως ενδείκνυται σύμφωνα με τις παραγράφους B5.5.51–B5.5.52) για εμπορικές απαιτήσεις προκειμένου να υπολογίσει τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες δωδεκαμήνου ή τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες καθ' όλη τη διάρκεια ζωής για τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, όπως ενδείκνυται. Ένας πίνακας προβλέψεων θα μπορούσε, για παράδειγμα, να καθορίζει σταθερούς συντελεστές προβλέψεων, ανάλογα με τις ημέρες που είναι σε καθυστέρηση η εμπορική απαίτηση (για παράδειγμα, 1 τοις εκατό εάν δεν είναι σε καθυστέρηση, 2 τοις εκατό εάν είναι σε καθυστέρηση λιγότερες από 30 ημέρες, 3 τοις εκατό εάν είναι σε καθυστέρηση περισσότερες από 30 ημέρες αλλά λιγότερες από 90 ημέρες, 20 τοις εκατό εάν είναι σε καθυστέρηση από 90 έως 180 ημέρες κ.λπ.). Ανάλογα με τη διαφοροποίηση της πελατειακής

▼M53

της βάσης, η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί κατάλληλες ομαδοποιήσεις, εάν η πείρα της από το ιστορικό πιστωτικών ζημιών καταδεικνύει σημαντικές διαφορές στις κατανομές ζημιών για διαφορετικές ομάδες πελατών. Στα παραδείγματα κριτηρίων που θα μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν για την ομαδοποίηση περιουσιακών στοιχείων περιλαμβάνονται η γεωγραφική περιοχή, το είδος προϊόντος, η διαβάθμιση πελάτη, η εξασφάλιση ή η ασφάλιση εμπορικών πιστώσεων και το είδος πελάτη (όπως χονδρικής ή λιανικής).

Ορισμός της αθέτησης

Β5.5.36 Σύμφωνα με την παράγραφο 5.5.9, όταν μια οικονομική οντότητα καθορίζει αν ο πιστωτικός κίνδυνος για ένα χρηματοοικονομικό μέσο έχει αυξηθεί σημαντικά, πρέπει να λαμβάνει υπόψη τη μεταβολή του κινδύνου αθέτησης μετά την αρχική αναγνώριση.

Β5.5.37 Όταν ορίζει την αθέτηση για τους σκοπούς του καθορισμού του κινδύνου αθέτησης, μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει ορισμό της αθέτησης που συνάδει με τον ορισμό που χρησιμοποιείται για τους σκοπούς της εσωτερικής διαχείρισης του πιστωτικού κινδύνου για το σχετικό χρηματοοικονομικό μέσο και λαμβάνει υπόψη ποιοτικούς δείκτες (για παράδειγμα, χρηματοοικονομικές ρήτρες), κατά περίπτωση. Ωστόσο, υπάρχει ένα μαχητό τεκμήριο ότι πρέπει να θεωρείται ότι υφίσταται αθέτηση το αργότερο 90 ημέρες αφού ένα χρηματοοικονομικό μέσο εμφανίσει καθυστέρηση, εκτός εάν η οικονομική οντότητα έχει λογικές και βάσιμες πληροφορίες από τις οποίες προκύπτει ότι ένα κριτήριο αθέτησης που καθορίζει μεγαλύτερη καθυστέρηση είναι καταλληλότερο. Ο ορισμός της αθέτησης που χρησιμοποιείται για αυτούς τους σκοπούς πρέπει να εφαρμόζεται με συνέπεια για όλα τα χρηματοοικονομικά μέσα, εκτός εάν προκύψουν πληροφορίες που καταδεικνύουν ότι ένας διαφορετικός ορισμός της αθέτησης είναι καταλληλότερος για ένα συγκεκριμένο χρηματοοικονομικό μέσο.

Χρονική περίοδος εκτίμησης των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών

Β5.5.38 Σύμφωνα με την παράγραφο 5.5.19, η μέγιστη περίοδος κατά την οποία επιμετρώνται οι αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες είναι η μέγιστη συμβατική περίοδος κατά την οποία η οικονομική οντότητα είναι εκτεθειμένη σε πιστωτικό κίνδυνο. Για δανειακές δεσμεύσεις και συμβόλαια χρηματοοικονομικής εγγύησης, η περίοδος αυτή είναι η μέγιστη συμβατική περίοδος κατά την οποία μια οικονομική οντότητα έχει τρέχουσα συμβατική υποχρέωση χορήγησης πίστωσης.

Β5.5.39 Ωστόσο, σύμφωνα με την παράγραφο 5.5.20, ορισμένα χρηματοοικονομικά μέσα περιλαμβάνουν και δάνειο και ένα τμήμα μη εκταμιευμένης δέσμευσης και η συμβατική δυνατότητα της οικονομικής οντότητας να απαιτήσει αποπληρωμή και να ακυρώσει τη μη εκταμιευμένη δέσμευση δεν περιορίζει την έκθεσή της σε πιστωτικές ζημίες κατά την περίοδο συμβατικής ειδοποίησης. Για παράδειγμα, οι ανακυκλούμενες πιστωτικές διευκολύνσεις, όπως οι πιστωτικές κάρτες και οι διευκολύνσεις υπερανάληψης, μπορούν βάσει σύμβασης να ανακληθούν από τον δανειστή με ειδοποίηση που μόλις μιας ημέρας. Ωστόσο, στην πράξη, οι δανειστές συνεχίζουν να χορηγούν πίστωση για μεγαλύτερη περίοδο και ενδέχεται να αποσύρουν τη διευκόλυνση μόνο αφού αυξηθεί ο πιστωτικός κίνδυνος του δανειολήπτη, με αποτέλεσμα να είναι πολύ αργά για να αποτραπούν εν μέρει ή συνολικά οι αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες. Αυτά τα χρηματοοικονομικά μέσα γενικά έχουν τα ακόλουθα χαρακτηριστικά ως αποτέλεσμα της φύσης του χρηματοοικονομικού μέσου, του τρόπου διαχείρισης των χρηματοοικονομικών μέσων και της φύσης των διαθέσιμων πληροφοριών σχετικά με σημαντικές αυξήσεις του πιστωτικού κινδύνου:

α) τα χρηματοοικονομικά μέσα δεν έχουν καθορισμένη διάρκεια ή χρονοδιάγραμμα αποπληρωμών και συνήθως προβλέπουν βραχεία περίοδο ακύρωσης της σύμβασης (για παράδειγμα, μία ημέρα)·

β) η συμβατική δυνατότητα ακύρωσης της σύμβασης δεν επιβάλλεται στο πλαίσιο της κανονικής καθημερινής διαχείρισης του χρηματοοικονομικού μέσου υπό κανονικές συνθήκες και η σύμβαση μπορεί να ακυρωθεί μόνο όταν η οικονομική οντότητα αντιληφθεί αύξηση του πιστωτικού κινδύνου στο επίπεδο της διευκόλυνσης· και

γ) η διαχείριση των χρηματοοικονομικών μέσων διεξάγεται σε συλλογική βάση.

▼**M53**

B5.5.40 Κατά τον καθορισμό της περιόδου κατά την οποία η οικονομική οντότητα αναμένεται να είναι εκτεθειμένη σε πιστωτικό κίνδυνο, αλλά για την οποία οι αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες δεν θα μετριαστούν από τα κανονικά μέτρα διαχείρισης πιστωτικού κινδύνου της οικονομικής οντότητας, μια οντότητα πρέπει να λαμβάνει υπόψη παράγοντες όπως τα ιστορικά στοιχεία και η πείρα σχετικά με:

α) την περίοδο κατά την οποία η οικονομική οντότητα ήταν εκτεθειμένη σε πιστωτικό κίνδυνο για παρόμοια χρηματοοικονομικά μέσα·

β) τη χρονική διάρκεια εμφάνισης σχετικών αθετήσεων για παρόμοια χρηματοοικονομικά μέσα έπειτα από σημαντική αύξηση του πιστωτικού κινδύνου· και

γ) τα μέτρα διαχείρισης του πιστωτικού κινδύνου που αναμένεται να λάβει μια οικονομική οντότητα μετά την αύξηση του πιστωτικού κινδύνου για το χρηματοοικονομικό μέσο, όπως η μείωση ή η ανάκληση των μη εκταμιευμένων ορίων.

Σταθμισμένη βάσει πιθανοτήτων έκβαση

B5.5.41 Στόχος της εκτίμησης των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών δεν είναι η εκτίμηση ούτε της απαισιόδοξης εκδοχής ούτε της αισιόδοξης εκδοχής. Αντ' αυτού, μια εκτίμηση των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών αντικατοπτρίζει πάντα την πιθανότητα να προκύψει πιστωτική ζημία καθώς και την πιθανότητα να μην προκύψει πιστωτική ζημία, ακόμη και αν η πιθανότερη έκβαση είναι να μην υπάρξει πιστωτική ζημία.

B5.5.42 Σύμφωνα με την παράγραφο 5.5.17 στοιχείο α), η εκτίμηση των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών απαιτείται να αντικατοπτρίζει ένα ποσό που έχει καθοριστεί αμερόληπτα και έχει σταθμιστεί βάσει πιθανοτήτων, το οποίο καθορίζεται μέσω της αξιολόγησης ενός εύρους πιθανών εκβάσεων. Στην πράξη, η ανάλυση αυτή δεν χρειάζεται να είναι σύνθετη. Σε ορισμένες περιπτώσεις, ενδέχεται να είναι αρκετή μια σχετικά απλή μοντελοποίηση, χωρίς να απαιτείται μεγάλος αριθμός λεπτομερών προσομοιώσεων σεναρίων. Για παράδειγμα, οι μέσες πιστωτικές ζημίες για μια μεγάλη ομάδα χρηματοοικονομικών μέσων με κοινά χαρακτηριστικά κινδύνου ενδέχεται να είναι μια λογική εκτίμηση του σταθμισμένου βάσει πιθανοτήτων ποσού. Σε άλλες περιπτώσεις, πιθανώς να απαιτείται ο προσδιορισμός σεναρίων που καθορίζουν το ποσό και τον χρόνο των ταμειακών ροών για συγκεκριμένες εκβάσεις και της εκτιμώμενης πιθανότητας να προκύψουν αυτές οι εκβάσεις. Σε αυτές τις περιπτώσεις, οι αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες αντικατοπτρίζουν τουλάχιστον δύο εκβάσεις σύμφωνα με την παράγραφο 5.5.18.

B5.5.43 Για τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες καθ' όλη τη διάρκεια ζωής, μια οικονομική οντότητα εκτιμά τον κίνδυνο αθέτησης για το χρηματοοικονομικό μέσο κατά την αναμενόμενη διάρκεια ζωής του. Οι αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες δωδεκαμήνου αποτελούν τμήμα των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών καθ' όλη τη διάρκεια ζωής και αντιπροσωπεύουν τις υστερήσεις ταμειακών ροών καθ' όλη τη διάρκεια ζωής που θα προκύψουν εάν υπάρξει αθέτηση κατά τους 12 μήνες μετά την ημερομηνία αναφοράς (ή μικρότερη περίοδο, εάν η αναμενόμενη διάρκεια ζωής ενός χρηματοοικονομικού μέσου είναι μικρότερη των 12 μηνών), σταθμισμένες με την πιθανότητα της αθέτησης. Συνεπώς, οι αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες δωδεκαμήνου δεν είναι ούτε οι αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες καθ' όλη τη διάρκεια ζωής που θα προκύψουν για την οικονομική οντότητα από τα χρηματοοικονομικά μέσα για τα οποία προβλέπει αθέτηση κατά τους επόμενους 12 μήνες, ούτε οι υστερήσεις ταμειακών ροών που προβλέπονται κατά τους επόμενους 12 μήνες.

Διαχρονική αξία του χρήματος

B5.5.44 Οι αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες προεξοφλούνται στην ημερομηνία αναφοράς, όχι στην αναμενόμενη ημερομηνία αθέτησης ή άλλη ημερομηνία, χρησιμοποιώντας το πραγματικό επιτόκιο που καθορίζεται κατά την αρχική αναγνώριση ή κάποια προσέγγιση αυτού. Εάν ένα χρηματοοικονομικό μέσο έχει κυμαινόμενο επιτόκιο, οι αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες προεξοφλούνται χρησιμοποιώντας το τρέχον πραγματικό επιτόκιο, όπως καθορίζεται σύμφωνα με την παράγραφο B5.4.5.

▼M53

Β5.5.45 Για αγορασμένα ή δημιουργημένα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία απομειωμένης πιστωτικής αξίας, οι αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες προεξοφλούνται χρησιμοποιώντας το πραγματικό επιτόκιο προσαρμοσμένο στον πιστωτικό κίνδυνο που καθορίζεται κατά την αρχική αναγνώριση.

▼M54

Β5.5.46 Οι αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες από απαιτήσεις από μισθώματα προεξοφλούνται με τη χρήση του ίδιου προεξοφλητικού επιτοκίου που χρησιμοποιείται για την επιμέτρηση της απαίτησης από μίσθωμα σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 16.

▼M53

Β5.5.47 Οι αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες από δανειακή δέσμευση προεξοφλούνται χρησιμοποιώντας το πραγματικό επιτόκιο ή κάποια προσέγγιση αυτού, το οποίο εφαρμόζεται κατά την αναγνώριση του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου που προκύπτει από τη δανειακή δέσμευση. Αυτό συμβαίνει διότι για τους σκοπούς της εφαρμογής των απαιτήσεων απομείωσης ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο που αναγνωρίζεται έπειτα από εκταμίευση ταμειακής δέσμευσης, αντιμετωπίζεται ως συνέχεια αυτής της δέσμευσης και όχι ως νέο χρηματοοικονομικό μέσο. Οι αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες για το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο συνεπώς επιμετρώνται λαμβάνοντας υπόψη τον αρχικό πιστωτικό κίνδυνο της δανειακής δέσμευσης, από την ημερομηνία κατά την οποία η οικονομική οντότητα συνήψε την ανέκκλητη δέσμευση.

Β5.5.48 Οι αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες από συμβόλαια χρηματοοικονομικής εγγύησης ή από δανειακές δεσμεύσεις για τα οποία δεν μπορεί να καθοριστεί πραγματικό επιτόκιο προεξοφλούνται εφαρμόζοντας ένα προεξοφλητικό επιτόκιο που αντικατοπτρίζει την τρέχουσα εκτίμηση της αγοράς για τη διαχρονική αξία του χρήματος και τους κινδύνους που αφορούν ειδικά τις ταμειακές ροές, αλλά μόνο εάν και στον βαθμό κατά τον οποίο οι κίνδυνοι λαμβάνονται υπόψη έπειτα από προσαρμογή του προεξοφλητικού επιτοκίου και όχι των υστερήσεων των ταμειακών ροών που προεξοφλούνται.

Λογικές και βάσιμες πληροφορίες

Β5.5.49 Για τους σκοπούς του παρόντος Προτύπου, λογικές και βάσιμες πληροφορίες θεωρούνται οι πληροφορίες που είναι ευλόγως διαθέσιμες κατά την ημερομηνία αναφοράς χωρίς να απαιτείται αδικαιολόγητο κόστος ή προσπάθεια, συμπεριλαμβανομένων των πληροφοριών για παρελθόντα γεγονότα, για τις τρέχουσες συνθήκες και για τις προβλέψεις των μελλοντικών οικονομικών συνθηκών. Οι πληροφορίες που είναι διαθέσιμες για σκοπούς χρηματοοικονομικής αναφοράς θεωρούνται ότι είναι διαθέσιμες χωρίς αδικαιολόγητο κόστος ή προσπάθεια.

Β5.5.50 Μια οικονομική οντότητα δεν απαιτείται να ενσωματώνει προβλέψεις για μελλοντικές συνθήκες καθ' όλη την αναμενόμενη διάρκεια ζωής ενός χρηματοοικονομικού μέσου. Ο βαθμός άσκησης της κριτικής ικανότητας που απαιτείται για την εκτίμηση των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών εξαρτάται από τη διαθεσιμότητα αναλυτικών πληροφοριών. Καθώς ο χρονικός ορίζοντας των προβλέψεων επεκτείνεται, η διαθεσιμότητα αναλυτικών πληροφοριών μειώνεται και ο βαθμός άσκησης της κριτικής ικανότητας που απαιτείται για την εκτίμηση των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών αυξάνεται. Η εκτίμηση των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών δεν απαιτεί αναλυτική εκτίμηση για πολύ μακρινές μελλοντικές περιόδους —για αυτές τις περιόδους, μια οικονομική οντότητα μπορεί να αντλήσει κατά παρέκταση προβλέψεις από τις διαθέσιμες, αναλυτικές πληροφορίες.

Β5.5.51 Μια οικονομική οντότητα δεν απαιτείται να διεξαγάγει εξαντλητική έρευνα για πληροφορίες, αλλά λαμβάνει υπόψη όλες τις λογικές και βάσιμες πληροφορίες που είναι διαθέσιμες χωρίς αδικαιολόγητο κόστος ή προσπάθεια και είναι σχετικές με την εκτίμηση των

▼M53

αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών, συμπεριλαμβανομένης της επίδρασης των αναμενόμενων προπληρωμών. Στις πληροφορίες που χρησιμοποιούνται περιλαμβάνονται παράγοντες που αφορούν ειδικά τον συγκεκριμένο δανειολήπτη, οι γενικές οικονομικές συνθήκες και μια αξιολόγηση της τρέχουσας καθώς και της προβλεπόμενης διαμόρφωσης των συνθηκών κατά την ημερομηνία αναφοράς. Μια οικονομική οντότητα μπορεί να χρησιμοποιεί διάφορες πηγές δεδομένων, οι οποίες μπορούν να είναι και εσωτερικές (που να αφορούν τις ίδιες) και εξωτερικές. Στις πιθανές πηγές δεδομένων περιλαμβάνονται η εσωτερική πείρα ιστορικού πιστωτικών ζημιών, οι εσωτερικές διαβαθμίσεις, η πείρα πιστωτικών ζημιών άλλων οικονομικών οντοτήτων και οι εξωτερικές διαβαθμίσεις, αναφορές και τα στατιστικά στοιχεία. Οικονομικές οντότητες που δεν διαθέτουν καθόλου ή έχουν ανεπαρκείς πηγές δεδομένων που αφορούν τις ίδιες, μπορούν να χρησιμοποιούν την πείρα ομάδων ομότιμων ιδρυμάτων για το συγκρίσιμο χρηματοοικονομικό μέσο (ή ομάδες χρηματοοικονομικών μέσων).

B5.5.52 Τα ιστορικά στοιχεία αποτελούν σημαντικό σημείο αναφοράς ή βάση για την επιμέτρηση των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών. Ωστόσο, μια οικονομική οντότητα προσαρμόζει τα ιστορικά δεδομένα, όπως την πείρα πιστωτικών ζημιών, με βάση τα τρέχοντα παρατηρήσιμα δεδομένα, ώστε να αντικατοπτρίζονται στις επιδράσεις των τρεχουσών συνθηκών και οι προβλέψεις της για μελλοντικές συνθήκες που δεν επηρέασαν την περίοδο στην οποία βασίζονται τα ιστορικά δεδομένα και να απαλείφονται οι επιδράσεις των συνθηκών της παρελθούσας περιόδου που δεν αφορούν τις μελλοντικές συμβατικές ταμειακές ροές. Σε ορισμένες περιπτώσεις, οι βέλτιστες λογικές και βάσιμες πληροφορίες μπορεί να είναι τα μη προσαρμοσμένα ιστορικά στοιχεία, ανάλογα με τη φύση των ιστορικών στοιχείων και τον χρόνο υπολογισμού τους, τα οποία συγκρίνονται με περιστάσεις κατά την περίοδο αναφοράς και τα χαρακτηριστικά του υπό εξέταση χρηματοοικονομικού μέσου. Οι εκτιμήσεις μεταβολών σε αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες πρέπει να αντικατοπτρίζουν, και να συμβαδίζουν εύλογα με, τις μεταβολές σε σχετιζόμενα παρατηρήσιμα δεδομένα από περίοδο σε περίοδο (όπως τις μεταβολές στα ποσοστά ανεργίας, τις τιμές ακινήτων, τις τιμές εμπορευμάτων, την κατάσταση πληρωμών ή άλλους παράγοντες που υποδηλώνουν πιστωτικές ζημίες από το χρηματοοικονομικό μέσο ή εντός της ομάδας των χρηματοοικονομικών μέσων και το μέγεθος αυτών των μεταβολών). Μια οικονομική οντότητα επανεξετάζει τακτικά τη μεθοδολογία και τις παραδοχές που χρησιμοποιούνται για την εκτίμηση των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών για μείωση τυχόν διαφορών μεταξύ των εκτιμήσεων και των πραγματικών πιστωτικών ζημιών.

B5.5.53 Όταν χρησιμοποιείται η πείρα από πιστωτικές ζημίες του παρελθόντος για την εκτίμηση των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών, είναι σημαντικό να χρησιμοποιούνται οι πληροφορίες που αφορούν τους ιστορικούς συντελεστές πιστωτικών ζημιών σε ομάδες που καθορίζονται κατά αντίστοιχο τρόπο με τις ομάδες για τις οποίες κατεγράφησαν οι ιστορικοί συντελεστές πιστωτικών ζημιών. Συνεπώς, η μέθοδος που θα χρησιμοποιηθεί θα πρέπει να επιτρέπει κάθε ομάδα χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων να σχετίζεται με την πληροφόρηση από την πείρα από πιστωτικές ζημίες του παρελθόντος σε ομάδες χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων με συναφή χαρακτηριστικά κινδύνου και με σχετικά παρατηρήσιμα δεδομένα που αντανακλούν τις τρέχουσες συνθήκες.

B5.5.54 Οι αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες αντανακλούν τις εκτιμήσεις της ίδιας της οικονομικής οντότητας για τις πιστωτικές ζημίες. Ωστόσο, κατά την εξέταση όλων των λογικών και βάσιμων πληροφοριών που είναι διαθέσιμες χωρίς αδικαιολόγητο κόστος ή προσπάθεια για την εκτίμηση των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών, μια οικονομική οντότητα πρέπει επίσης να λαμβάνει υπόψη τις παρατηρήσιμες πληροφορίες της αγοράς σχετικά με τον πιστωτικό κίνδυνο του συγκεκριμένου χρηματοοικονομικού μέσου ή παρόμοιων χρηματοοικονομικών μέσων.

▼M53

Εξασφαλίσεις

Β5.5.55 Για τους σκοπούς της επιμέτρησης των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών, η εκτίμηση των αναμενόμενων υστερήσεων ταμειακών ροών πρέπει να αντανακλά τις ταμειακές ροές που αναμένονται από την εξασφάλιση και άλλες πιστωτικές ενισχύσεις που αποτελούν μέρος των συμβατικών όρων και δεν αναγνωρίζονται χωριστά από την οικονομική οντότητα. Η εκτίμηση των αναμενόμενων υστερήσεων ταμειακών ροών για ένα εξασφαλισμένο χρηματοοικονομικό μέσο αντανακλά το ποσό και τον χρόνο των ταμειακών ροών που αναμένονται από την κατάσχεση της εξασφάλισης μείον το κόστος απόκτησης και πώλησης της εξασφάλισης, ανεξαρτήτως του πόσο πιθανή είναι η κατάσχεση (δηλαδή κατά την εκτίμηση των αναμενόμενων ταμειακών ροών λαμβάνονται υπόψη η πιθανότητα κατάσχεσης και οι ταμειακές ροές που θα προκύψουν από αυτή). Συνεπώς, τυχόν ταμειακές ροές που αναμένονται από την εκποίηση της εξασφάλισης πέραν της συμβατικής διάρκειας του συμβολαίου πρέπει να συμπεριλαμβάνονται σε αυτή την ανάλυση. Κάθε εξασφάλιση που αποκτάται ως αποτέλεσμα κατάσχεσης δεν αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο που διαχωρίζεται από το εξασφαλισμένο χρηματοοικονομικό μέσο, εκτός εάν πληροί τα σχετικά κριτήρια αναγνώρισης ενός περιουσιακού στοιχείου που περιλαμβάνονται στο παρόν ή σε άλλα πρότυπα.

Ανακατάταξη χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων (ενότητα 5.6)

Β5.6.1 Εάν μια οικονομική οντότητα ανακατατάσσει χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία σύμφωνα με την παράγραφο 4.4.1, βάσει της παραγράφου 5.6.1 απαιτείται η ανακατάταξη να εφαρμόζεται μελλοντικά από την ημερομηνία ανακατάταξης. Τόσο η κατηγορία επιμέτρησης αποσβεσμένου κόστους όσο και η κατηγορία επιμέτρησης εύλογης αξίας μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων απαιτούν τον καθορισμό του πραγματικού επιτοκίου κατά την αρχική αναγνώριση. Και οι δύο αυτές κατηγορίες επιμέτρησης απαιτούν, επίσης, την εφαρμογή των απαιτήσεων απομείωσης κατά τον ίδιο τρόπο. Συνεπώς, όταν μια οικονομική οντότητα ανακατατάσσει ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο μεταξύ της κατηγορίας επιμέτρησης αποσβεσμένου κόστους και της κατηγορίας επιμέτρησης εύλογης αξίας μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων:

α) η αναγνώριση εσόδων από τόκους δεν θα αλλάξει και, συνεπώς, η οικονομική οντότητα συνεχίζει να χρησιμοποιεί το ίδιο πραγματικό επιτόκιο·

β) η επιμέτρηση των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών δεν θα αλλάξει, διότι και στις δύο κατηγορίες επιμέτρησης εφαρμόζεται η ίδια προσέγγιση απομείωσης. Ωστόσο, εάν ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ανακαταταχθεί από την κατηγορία επιμέτρησης εύλογης αξίας μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων στην κατηγορία επιμέτρησης αποσβεσμένου κόστους, αναγνωρίζεται μια πρόβλεψη ζημίας ως προσαρμογή της προ αποσβέσεων λογιστικής αξίας του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου από την ημερομηνία ανακατάταξης. Εάν ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ανακαταταχθεί από την κατηγορία επιμέτρησης αποσβεσμένου κόστους στην κατηγορία επιμέτρησης εύλογης αξίας μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων, η πρόβλεψη ζημίας θα παύσει να αναγνωρίζεται (και συνεπώς δεν θα αναγνωρίζεται πλέον ως προσαρμογή στην προ αποσβέσεων λογιστική αξία), αλλά αντί αυτής θα αναγνωρίζεται ως σωρευμένο ποσό απομείωσης (ίσο) στα λοιπά συνολικά έσοδα και θα γνωστοποιείται από την ημερομηνία ανακατάταξης.

Β5.6.2 Ωστόσο, μια οικονομική οντότητα δεν απαιτείται να αναγνωρίζει χωριστά τα έσοδα από τόκους ή τα κέρδη και τις ζημίες απομείωσης για ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο που επιμετράται με την εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων. Συνεπώς, όταν μια οικονομική οντότητα ανακατατάσσει ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο από την κατηγορία επιμέτρησης στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, το πραγματικό επιτόκιο καθορίζεται βάσει της εύλογης αξίας του περιουσιακού στοιχείου κατά την ημερομηνία ανακατάταξης. Επιπλέον, για τους σκοπούς εφαρμογής της ενότητας 5.5 στο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο από την ημερομηνία ανακατάταξης, η ημερομηνία ανακατάταξης αντιμετωπίζεται ως η ημερομηνία αρχικής αναγνώρισης.

▼M53

Κέρδη και ζημίες (ενότητα 5.7)

B5.7.1 Σύμφωνα με την παράγραφο 5.7.5, επιτρέπεται σε μια οικονομική οντότητα να επιλέξει αμετάκλητα να απεικονίζει στα λοιπά συνολικά έσοδα τις μεταβολές στην εύλογη αξία μιας επένδυσης σε συμμετοχικό τίτλο που δεν διακρατείται για διαπραγμάτευση. Αυτή η επιλογή πραγματοποιείται χωριστά για κάθε μέσο (δηλαδή, για κάθε μετοχή). Τα ποσά που απεικονίζονται στα λοιπά συνολικά έσοδα δεν μεταφέρονται ακολούθως στα αποτελέσματα. Ωστόσο, η οικονομική οντότητα μπορεί να μεταφέρει τα σωρευτικά κέρδη ή ζημίες στα ίδια κεφάλαια. Τα μερίσματα από αυτές τις επενδύσεις αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα σύμφωνα με την παράγραφο 5.7.6, εκτός εάν το μέρισμα αντιπροσωπεύει σαφώς ανάκτηση μέρους του κόστους της επένδυσης.

B5.7.1A Με την επιφύλαξη της παραγράφου 4.1.5 και σύμφωνα με την παράγραφο 4.1.2A, ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο πρέπει να επιμετράται στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων, εάν οι συμβατικοί όροι του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου δημιουργούν ταμειακές ροές που αποτελούν αποκλειστικά πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου και το περιουσιακό στοιχείο διακρατείται στο πλαίσιο ενός επιχειρηματικού μοντέλου ο στόχος του οποίου επιτυγχάνεται τόσο μέσω της είσπραξης συμβατικών ταμειακών ροών όσο και μέσω της πώλησης χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων. Στη συγκεκριμένη κατηγορία επιμέτρησης αναγνωρίζονται πληροφορίες στα αποτελέσματα όπως εάν η επιμέτρηση του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου γινόταν στο αποσβεσμένο κόστος, ενώ το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο επιμετράται στην κατάσταση οικονομικής θέσης στην εύλογη αξία. Τα κέρδη ή ζημίες, πέραν όσων αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα σύμφωνα με τις παραγράφους 5.7.10–5.7.11, αναγνωρίζονται στα λοιπά συνολικά έσοδα. Όταν αυτά τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία παύουν να αναγνωρίζονται, τα σωρευτικά κέρδη ή ζημίες που προηγουμένως αναγνωρίζονταν στα λοιπά συνολικά έσοδα ανακατατάσσονται στα αποτελέσματα. Αυτό αντανακλά το κέρδος ή τη ζημία που θα είχε αναγνωριστεί στα αποτελέσματα κατά την παύση αναγνώρισης εάν το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο είχε επιμετρηθεί στο αποσβεσμένο κόστος.

B5.7.2 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το ΔΛΠ 21 σε χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που συνιστούν χρηματικά στοιχεία σύμφωνα με το ΔΛΠ 21 και εκφράζονται σε συνάλλαγμα. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 21, κάθε συναλλαγματικό κέρδος ή ζημία που προκύπτει από χρηματικά περιουσιακά στοιχεία και χρηματικές υποχρεώσεις αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Εξαίρεση αποτελεί ένα χρηματικό στοιχείο που προσδιορίζεται ως μέσο αντιστάθμισης για μια αντιστάθμιση ταμειακών ροών (βλέπε παράγραφο 6.5.11), μια αντιστάθμιση καθαρής επένδυσης (βλέπε παράγραφο 6.5.13) ή μια αντιστάθμιση εύλογης αξίας συμμετοχικού τίτλου για τον οποίο η οικονομική οντότητα έχει επιλέξει να απεικονίζει τις μεταβολές της εύλογης αξίας στα λοιπά συνολικά έσοδα σύμφωνα με την παράγραφο 5.7.5 (βλέπε παράγραφο 6.5.8).

B5.7.2A Για τους σκοπούς αναγνώρισης των συναλλαγματικών κερδών και ζημιών σύμφωνα με το ΔΛΠ 21, ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο που επιμετράται στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων σύμφωνα με την παράγραφο 4.1.2A αντιμετωπίζεται ως χρηματικό στοιχείο. Ακολούθως, ένα παρόμοιο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο αντιμετωπίζεται ως περιουσιακό στοιχείο που επιμετράται στο αποσβεσμένο κόστος σε συνάλλαγμα. Οι συναλλαγματικές διαφορές στο αποσβεσμένο κόστος αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα και άλλες μεταβολές στη λογιστική αξία αναγνωρίζονται σύμφωνα με την παράγραφο 5.7.10.

B5.7.3 Σύμφωνα με την παράγραφο 5.7.5, επιτρέπεται μια οικονομική οντότητα να επιλέξει αμετάκλητα να απεικονίζει στα λοιπά συνολικά έσοδα μεταγενέστερες μεταβολές στην εύλογη αξία συγκεκριμένων επενδύσεων σε συμμετοχικούς τίτλους. Μια παρόμοια επένδυση δεν αποτελεί χρηματικό στοιχείο. Ακολούθως, το κέρδος ή η ζημία που απεικονίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα σύμφωνα με την παράγραφο 5.7.5 περιλαμβάνει κάθε σχετιζόμενο συστατικό στοιχείο συναλλαγματικής ισοτιμίας.

▼**M53**

B5.7.4 Εάν υφίσταται σχέση αντιστάθμισης μεταξύ ενός μη παράγωγου χρηματικού περιουσιακού στοιχείου και μιας μη παράγωγης χρηματικής υποχρέωσης, οι μεταβολές στο συστατικό στοιχείο της συναλλαγματικής ισοτιμίας των εν λόγω χρηματοοικονομικών μέσων απεικονίζονται στα αποτελέσματα.

Υποχρεώσεις που προσδιορίζονται ως επιμετρούμενες στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων

B5.7.5 Όταν μια οικονομική οντότητα προσδιορίζει μια χρηματοοικονομική υποχρέωση ως επιμετρούμενη στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, πρέπει να καθορίζει αν η απεικόνιση στα λοιπά συνολικά έσοδα των επιδράσεων των μεταβολών στον πιστωτικό κίνδυνο της υποχρέωσης θα δημιουργούσε ή θα διεύρυνε μια λογιστική αναντιστοιχία στα αποτελέσματα. Μια λογιστική αναντιστοιχία θα δημιουργούνταν ή θα διευρυνόταν εάν η απεικόνιση των επιδράσεων των μεταβολών του πιστωτικού κινδύνου της υποχρέωσης στα λοιπά συνολικά έσοδα είχε ως αποτέλεσμα μεγαλύτερη αναντιστοιχία στα αποτελέσματα από ό,τι εάν αυτά τα ποσά απεικονίζονταν στα αποτελέσματα.

B5.7.6 Προκειμένου να καθοριστεί αυτό, μια οικονομική οντότητα πρέπει να αξιολογήσει κατά πόσον αναμένει οι επιδράσεις των μεταβολών στον πιστωτικό κίνδυνο της υποχρέωσης να συμψηφιστούν στα αποτελέσματα από μια μεταβολή στην εύλογη αξία ενός άλλου χρηματοοικονομικού μέσου που επιμετράται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων. Η εν λόγω εκτίμηση πρέπει να βασίζεται σε μια οικονομική σχέση μεταξύ των χαρακτηριστικών της υποχρέωσης και των χαρακτηριστικών του άλλου χρηματοοικονομικού μέσου.

B5.7.7 Αυτός ο καθορισμός γίνεται κατά την αρχική αναγνώριση και δεν αναθεωρείται. Για πρακτικούς σκοπούς, η οικονομική οντότητα δεν απαιτείται να υπεισέλθει σε όλα τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις που δημιουργούν λογιστική αναντιστοιχία ακριβώς την ίδια χρονική στιγμή. Μια εύλογη καθυστέρηση είναι αποδεκτή, υπό την προϋπόθεση ότι αναμένεται να πραγματοποιηθούν τυχόν εναπομένουσες συναλλαγές. Μια οικονομική οντότητα πρέπει να εφαρμόζει με συνέπεια τη μεθοδολογία της για να καθορίζει αν η απεικόνιση στα λοιπά συνολικά έσοδα των επιδράσεων των μεταβολών στον πιστωτικό κίνδυνο της υποχρέωσης θα δημιουργούσε ή θα διεύρυνε μια λογιστική αναντιστοιχία στα αποτελέσματα. Ωστόσο, μια οικονομική οντότητα μπορεί να χρησιμοποιεί διαφορετικές μεθοδολογίες όταν υπάρχουν διαφορετικές οικονομικές σχέσεις μεταξύ των χαρακτηριστικών των υποχρεώσεων που προσδιορίζονται ως επιμετρούμενες στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων και των χαρακτηριστικών των άλλων χρηματοοικονομικών μέσων. Σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 7, μια οικονομική οντότητα απαιτείται να παρέχει ποιοτικές γνωστοποιήσεις στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων σχετικά με τη μεθοδολογία που ακολουθήθηκε για αυτό τον καθορισμό.

B5.7.8 Σε περίπτωση που θα δημιουργούνταν ή θα διευρυνόταν μια παρόμοια αναντιστοιχία, η οικονομική οντότητα απαιτείται να απεικονίζει όλες τις μεταβολές στην εύλογη αξία (συμπεριλαμβανομένων των επιδράσεων των μεταβολών στον πιστωτικό κίνδυνο της υποχρέωσης) στα αποτελέσματα. Σε περίπτωση που δεν θα δημιουργούνταν ούτε θα διευρυνόταν μια παρόμοια αναντιστοιχία, η οικονομική οντότητα απαιτείται να απεικονίζει τις επιδράσεις των μεταβολών στον πιστωτικό κίνδυνο της υποχρέωσης στα λοιπά συνολικά έσοδα.

B5.7.9 Τα ποσά που απεικονίζονται στα λοιπά συνολικά έσοδα δεν μεταφέρονται ακολούθως στα αποτελέσματα. Ωστόσο, η οικονομική οντότητα μπορεί να μεταφέρει τα σωρευτικά κέρδη ή ζημίες στα ίδια κεφάλαια.

B5.7.10 Στο παράδειγμα που ακολουθεί περιγράφεται μια κατάσταση κατά την οποία μια λογιστική αναντιστοιχία θα δημιουργούνταν στα αποτελέσματα εάν οι επιδράσεις των μεταβολών στον πιστωτικό κίνδυνο της υποχρέωσης απεικονίζονταν στα λοιπά συνολικά έσοδα. Μια στεγαστική τράπεζα χορηγεί δάνεια σε πελάτες και χρηματοδοτεί αυτά τα δάνεια πουλώντας ομόλογα με αντίστοιχα χαρακτηριστικά (π.χ. υπόλοιπο, προφίλ αποπληρωμής, διάρκεια και νόμισμα) στην αγορά. Οι συμβατικοί όροι του δανείου επιτρέπουν στον πελάτη του στεγαστικού δανείου να αποπληρώσει το δάνειό του (δηλαδή να εκπληρώνει τις υποχρεώσεις του έναντι της τράπεζας) αγοράζοντας το αντίστοιχο ομόλογο στην εύλογη αξία του στην αγορά και παραδίδοντάς το στη

▼M53

στεγαστική τράπεζα. Ως αποτέλεσμα αυτού του συμβατικού δικαιώματος αποπληρωμής, εάν η πιστωτική ποιότητα του ομολόγου υποβαθμιστεί (και, συνεπώς, η εύλογη αξία της υποχρέωσης της στεγαστικής τράπεζας μειωθεί), η εύλογη αξία του δανειακού περιουσιακού στοιχείου της στεγαστικής τράπεζας θα μειωθεί επίσης. Η μεταβολή στην εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου αντανακλά το συμβατικό δικαίωμα του πελάτη του στεγαστικού δανείου να εξοφλήσει το στεγαστικό δάνειο αγοράζοντας το υποκείμενο ομόλογο στην εύλογη αξία του (η οποία, σε αυτό το παράδειγμα, έχει μειωθεί) και παραδίδοντάς το στη στεγαστική τράπεζα. Κατά συνέπεια, οι επιδράσεις των μεταβολών στον πιστωτικό κίνδυνο της υποχρέωσης (του ομολόγου) συμψηφίζονται στα αποτελέσματα με μια αντίστοιχη μεταβολή στην εύλογη αξία ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου (του δανείου). Εάν οι επιδράσεις των μεταβολών στον πιστωτικό κίνδυνο της υποχρέωσης απεικονίζονταν στα λοιπά συνολικά έσοδα, θα προέκυπτε μια λογιστική αναντιστοιχία στα αποτελέσματα. Κατά συνέπεια, η στεγαστική τράπεζα απαιτείται να απεικονίζει όλες τις μεταβολές στην εύλογη αξία της υποχρέωσης (συμπεριλαμβανομένων των επιδράσεων των μεταβολών στον πιστωτικό κίνδυνο της υποχρέωσης) στα αποτελέσματα.

B5.7.11 Στο παράδειγμα της παραγράφου B5.7.10, υπάρχει ένας συμβατικός συσχετισμός μεταξύ των επιδράσεων των μεταβολών στον πιστωτικό κίνδυνο της υποχρέωσης και των μεταβολών στην εύλογη αξία του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου (δηλαδή, ως αποτέλεσμα του συμβατικού δικαιώματος του πελάτη του στεγαστικού δανείου να εξοφλήσει το δάνειο αγοράζοντας το ομόλογο στην εύλογη αξία και παραδίδοντάς το στη στεγαστική τράπεζα). Ωστόσο, λογιστική αναντιστοιχία μπορεί επίσης να προκύψει και όταν δεν υπάρχει συμβατικός συσχετισμός.

B5.7.12 Για τους σκοπούς εφαρμογής των απαιτήσεων των παραγράφων 5.7.7 και 5.7.8, μια λογιστική αναντιστοιχία δεν προκαλείται αποκλειστικά από τη μέθοδο επιμέτρησης που χρησιμοποιεί μια οικονομική οντότητα για να καθορίσει τις επιδράσεις των μεταβολών του πιστωτικού κινδύνου μιας υποχρέωσης. Μια λογιστική αναντιστοιχία στα αποτελέσματα θα προέκυπτε μόνο εάν οι επιδράσεις των μεταβολών στον πιστωτικό κίνδυνο της υποχρέωσης (όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 7) αναμένεται να συμψηφιστούν με μεταβολές στην εύλογη αξία κάποιου άλλου χρηματοοικονομικού μέσου. Μια αναντιστοιχία που προκύπτει αποκλειστικά ως αποτέλεσμα της μεθόδου επιμέτρησης (δηλαδή, επειδή μια οικονομική οντότητα δεν απομονώνει τις μεταβολές στον πιστωτικό κίνδυνο μιας υποχρέωσης από κάποιες άλλες μεταβολές στην εύλογη αξία) δεν επηρεάζει τον καθορισμό που απαιτείται σύμφωνα με τις παραγράφους 5.7.7 και 5.7.8. Για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα ενδέχεται να μην απομονώνει τις μεταβολές στον πιστωτικό κίνδυνο μιας υποχρέωσης από τις μεταβολές στον κίνδυνο ρευστότητας. Εάν η οικονομική οντότητα απεικονίζει το συνδυασμένο αποτέλεσμα και των δύο παραγόντων στα λοιπά συνολικά έσοδα, ενδέχεται να προκύψει αναντιστοιχία επειδή οι μεταβολές στον κίνδυνο ρευστότητας ενδέχεται να συμπεριληφθούν στην επιμέτρηση εύλογης αξίας των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας και ολόκληρη η μεταβολή της εύλογης αξίας αυτών των περιουσιακών στοιχείων απεικονίζεται στα αποτελέσματα. Ωστόσο, μια παρόμοια αναντιστοιχία μπορεί να προκληθεί από ανακρίβεια της επιμέτρησης, και όχι από τη σχέση συμψηφισμού που περιγράφεται στην παράγραφο B5.7.6 και, συνεπώς, δεν επηρεάζει τον καθορισμό που απαιτείται σύμφωνα με τις παραγράφους 5.7.7 και 5.7.8.

Η έννοια του «πιστωτικού κινδύνου» (παράγραφοι 5.7.7 και 5.7.8)

B5.7.13 Στο ΔΠΧΑ 7, ως πιστωτικός κίνδυνος ορίζεται ο «κίνδυνος ένα από τα μέρη ενός χρηματοοικονομικού μέσου να προκαλέσει οικονομική ζημία στο άλλο μέρος λόγω αδυναμίας εκπλήρωσης μιας υποχρέωσης». Η απαίτηση της παραγράφου 5.7.7 στοιχείο α) σχετίζεται με τον κίνδυνο ο εκδότης να μην εκπληρώσει τη συγκεκριμένη υποχρέωση. Η εν λόγω απαίτηση δεν σχετίζεται αναγκαστικά με τη φερεγγυότητα του εκδότη. Για παράδειγμα, εάν μια οικονομική οντότητα εκδώσει μια εξασφαλισμένη υποχρέωση και μια μη εξασφαλισμένη υποχρέωση που κατά τα άλλα είναι πανομοιότυπες, ο πιστωτικός κίνδυνος αυτών των δύο υποχρεώσεων θα διαφέρει, παρά το ότι έχουν εκδοθεί από την ίδια οικονομική οντότητα. Ο πιστωτικός κίνδυνος για την εξασφαλισμένη υποχρέωση θα είναι μικρότερος από τον πιστωτικό κίνδυνο της μη εξασφαλισμένης υποχρέωσης. Ο πιστωτικός κίνδυνος μιας εξασφαλισμένης υποχρέωσης ενδέχεται να προσεγγίζει το μηδέν.

▼**M53**

B5.7.14 Για τους σκοπούς της εφαρμογής της απαίτησης της παραγράφου 5.7.7. στοιχείο α), ο πιστωτικός κίνδυνος διαφέρει από τον κίνδυνο απόδοσης συγκεκριμένων περιουσιακών στοιχείων. Ο κίνδυνος απόδοσης συγκεκριμένων περιουσιακών στοιχείων δεν σχετίζεται με τον κίνδυνο μια οικονομική οντότητα να παρουσιάσει αδυναμία εκπλήρωσης μιας συγκεκριμένης υποχρέωσης, αλλά σχετίζεται με τον κίνδυνο ένα συγκεκριμένο περιουσιακό στοιχείο ή ομάδα περιουσιακών στοιχείων να έχουν χαμηλή (ή μηδενική) απόδοση.

B5.7.15 Ακολουθούν παραδείγματα του κινδύνου απόδοσης συγκεκριμένων περιουσιακών στοιχείων:

α) υποχρέωση με χαρακτηριστικό συνδεδεμένο με μονάδες επενδυμένου κεφαλαίου (unit-linking) όπου το ποσό που οφείλεται στους επενδυτές καθορίζεται συμβατικά με βάση την απόδοση καθορισμένων περιουσιακών στοιχείων. Το αποτέλεσμα του χαρακτηριστικού σύνδεσης με μονάδες επενδυμένου κεφαλαίου στην εύλογη αξία της υποχρέωσης είναι ο κίνδυνος απόδοσης συγκεκριμένων περιουσιακών στοιχείων και όχι ο πιστωτικός κίνδυνος·

β) υποχρέωση που έχει εκδοθεί από δομημένη οικονομική οντότητα με τα ακόλουθα χαρακτηριστικά. Η οικονομική οντότητα είναι νομικά απομονωμένη, ώστε τα περιουσιακά στοιχεία της να μπορούν να χρησιμοποιηθούν αποκλειστικά προς όφελος των επενδυτών της, ακόμη και σε περίπτωση πτώχευσης. Η οικονομική οντότητα δεν προβαίνει σε άλλες συναλλαγές και τα περιουσιακά στοιχεία της δεν μπορούν να υποθηκευτούν. Οφείλονται ποσά στους επενδυτές της οικονομικής οντότητας, μόνον όταν τα εν λόγω απομονωμένα περιουσιακά στοιχεία δημιουργούν ταμειακές ροές. Συνεπώς, οι μεταβολές της εύλογης αξίας της υποχρέωσης αντανακλούν κυρίως μεταβολές στην εύλογη αξία των περιουσιακών στοιχείων. Το αποτέλεσμα της απόδοσης των περιουσιακών στοιχείων στην εύλογη αξία της υποχρέωσης είναι ο κίνδυνος απόδοσης συγκεκριμένων περιουσιακών στοιχείων και όχι ο πιστωτικός κίνδυνος.

Καθορισμός των επιδράσεων των μεταβολών στον πιστωτικό κίνδυνο

B5.7.16 Για τους σκοπούς της εφαρμογής της απαίτησης της παραγράφου 5.7.7 στοιχείο α), μια οικονομική οντότητα καθορίζει το ποσό της μεταβολής στην εύλογη αξία της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης που αποδίδεται στις μεταβολές στον πιστωτικό κίνδυνο της συγκεκριμένης υποχρέωσης είτε:

α) ως το ποσό της μεταβολής στην εύλογη αξία αυτής που δεν μπορεί να αποδοθεί σε μεταβολές των συνθηκών της αγοράς που δημιουργούν κίνδυνο αγοράς (βλέπε παραγράφους B5.7.17 και B5.7.18)· είτε

β) χρησιμοποιώντας μια εναλλακτική μέθοδο την οποία η οικονομική οντότητα θεωρεί ως αντιπροσωπευτικότερη του ποσού της μεταβολής στην εύλογη αξία της υποχρέωσης που μπορεί να αποδοθεί σε μεταβολές του πιστωτικού κινδύνου της.

B5.7.17 Στις μεταβολές των συνθηκών της αγοράς που δημιουργούν κίνδυνο αγοράς περιλαμβάνονται οι μεταβολές στο επιτόκιο αναφοράς, στην τιμή του χρηματοοικονομικού μέσου άλλης οικονομικής οντότητας, στην τιμή του εμπορεύματος, σε μια συναλλαγματική ισοτιμία ή σε δείκτη τιμών ή επιτοκίων.

B5.7.18 Εάν οι μόνες σημαντικές σχετικές μεταβολές σε συνθήκες της αγοράς για μια υποχρέωση είναι οι μεταβολές σε τρέχον επιτόκιο (αναφοράς), το ποσό της παραγράφου B5.7.16 στοιχείο α) μπορεί να υπολογιστεί ως εξής:

α) Πρώτον, η οικονομική οντότητα υπολογίζει τον εσωτερικό συντελεστή απόδοσης της υποχρέωσης στην έναρξη της περιόδου, χρησιμοποιώντας την εύλογη αξία της υποχρέωσης και τις συμβατικές ταμειακές ροές της υποχρέωσης στην έναρξη της περιόδου. Αφαιρεί από τον εσωτερικό συντελεστή απόδοσης το τρέχον επιτόκιο (αναφοράς) στην έναρξη της περιόδου, για να υπολογίσει το συστατικό στοιχείο του εσωτερικού συντελεστή απόδοσης που αφορά το συγκεκριμένο μέσο.

▼M53

β) Στη συνέχεια, η οικονομική οντότητα υπολογίζει την παρούσα αξία των ταμειακών ροών που συνδέονται με την υποχρέωση, χρησιμοποιώντας τις συμβατικές ταμειακές ροές της υποχρέωσης στο τέλος της περιόδου και ένα προεξοφλητικό επιτόκιο ίσο προς το άθροισμα i) του τρέχοντος επιτοκίου (αναφοράς) στη λήξη της περιόδου και ii) του συστατικού στοιχείου του εσωτερικού συντελεστή απόδοσης που αφορά το συγκεκριμένο μέσο, όπως προσδιορίστηκε στο στοιχείο α).

γ) Η διαφορά ανάμεσα στην εύλογη αξία της υποχρέωσης στη λήξη της περιόδου και το ποσό που προσδιορίστηκε στο στοιχείο β) είναι η μεταβολή στην εύλογη αξία που δεν αποδίδεται σε μεταβολές του τρέχοντος επιτοκίου (αναφοράς). Το ποσό αυτό απεικονίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα σύμφωνα με την παράγραφο 5.7.7 στοιχείο α).

B5.7.19 Στο παράδειγμα της παραγράφου B5.7.18 γίνεται η παραδοχή ότι οι μεταβολές στην εύλογη αξία που οφείλονται σε παράγοντες διαφορετικούς από τις μεταβολές στον πιστωτικό κίνδυνο του μέσου ή από τις μεταβολές των τρεχόντων επιτοκίων (αναφοράς) δεν είναι σημαντικές. Αυτή η μέθοδος δεν ενδείκνυται εάν οι μεταβολές της εύλογης αξίας που οφείλονται σε άλλους παράγοντες είναι σημαντικές. Σε αυτές τις περιπτώσεις, μια οικονομική οντότητα απαιτείται να χρησιμοποιεί μια εναλλακτική μέθοδο που επιμετρά με μεγαλύτερη ακρίβεια τις επιδράσεις των μεταβολών στον πιστωτικό κίνδυνο της υποχρέωσης [βλέπε παράγραφο B5.7.16 στοιχείο β)]. Για παράδειγμα, εάν το μέσο του παραδείγματος εμπεριέχει ενσωματωμένο παράγωγο, η μεταβολή της εύλογης αξίας του ενσωματωμένου παραγώγου δεν λαμβάνεται υπόψη κατά τον καθορισμό του ποσού που πρέπει να απεικονιστεί στα λοιπά συνολικά έσοδα σύμφωνα με την παράγραφο 5.7.7 στοιχείο α).

B5.7.20 Όπως συμβαίνει με κάθε επιμέτρηση της εύλογης αξίας, η μέθοδος επιμέτρησης μιας οικονομικής οντότητας για τον καθορισμό του μέρους της μεταβολής της εύλογης αξίας μιας υποχρέωσης που αποδίδεται σε μεταβολές στον πιστωτικό της κίνδυνο πρέπει να χρησιμοποιεί στον μέγιστο βαθμό συναφείς παρατηρήσιμες εισροές και στον ελάχιστο βαθμό μη παρατηρήσιμες εισροές.

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΝΤΙΣΤΑΘΜΙΣΗΣ (ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6)

Μέσα αντιστάθμισης (ενότητα 6.2)

Επιλέξιμα μέσα

B6.2.1 Τα παράγωγα που είναι ενσωματωμένα σε υβριδικά συμβόλαια, αλλά δεν αντιμετωπίζονται λογιστικά χωριστά, δεν μπορούν να καθοριστούν ως χωριστά μέσα αντιστάθμισης.

B6.2.2 Οι συμμετοχικοί τίτλοι της ίδιας της οικονομικής οντότητας δεν αποτελούν χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις της οντότητας και συνεπώς, δεν μπορούν να προσδιοριστούν ως μέσα αντιστάθμισης.

B6.2.3 Αναφορικά με αντισταθμίσεις συναλλαγματικού κινδύνου, το συστατικό στοιχείο συναλλαγματικού κινδύνου ενός μη παράγωγου χρηματοοικονομικού μέσου καθορίζεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 21.

Πωληθέντα δικαιώματα

B6.2.4 Το παρόν Πρότυπο δεν περιορίζει τις περιστάσεις υπό τις οποίες ένα παράγωγο που επιμετράται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων μπορεί να προσδιοριστεί ως μέσο αντιστάθμισης, εκτός από ορισμένα πωληθέντα δικαιώματα. Ένα πωληθέν δικαίωμα δεν πληροί τις προϋποθέσεις ενός μέσου αντιστάθμισης εκτός εάν προσδιοριστεί ως συμψηφισμός ενός αγορασμένου δικαιώματος, συμπεριλαμβανομένου τυχόν δικαιώματος το οποίο ενσωματώνεται σε άλλο χρηματοοικονομικό μέσο (για παράδειγμα ένα πωληθέν δικαίωμα αγοράς το οποίο χρησιμοποιείται για την αντιστάθμιση εξοφλητέας υποχρέωσης).

▼M53

Προσδιορισμός μέσων αντιστάθμισης

Β6.2.5 Για αντισταθμίσεις εκτός των αντισταθμίσεων συναλλαγματικού κινδύνου, όταν μια οικονομική οντότητα προσδιορίζει ένα μη παράγωγο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή μια μη παράγωγη χρηματοοικονομική υποχρέωση που επιμετράται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων ως μέσο αντιστάθμισης, η οικονομική οντότητα μπορεί μόνο να προσδιορίσει το μη παράγωγο χρηματοοικονομικό μέσο εξ ολοκλήρου ή εν μέρει.

Β6.2.6 Ένα μεμονωμένο μέσο αντιστάθμισης μπορεί να προσδιοριστεί ως μέσο αντιστάθμισης για περισσότερα από ένα είδη κινδύνου, με την προϋπόθεση να υπάρχει συγκεκριμένος προσδιορισμός του μέσου αντιστάθμισης και των διαφόρων θέσεων κινδύνου ως αντισταθμισμένων στοιχείων. Αυτά τα αντισταθμισμένα στοιχεία μπορούν να εντάσσονται σε διαφορετικές σχέσεις αντιστάθμισης.

Αντισταθμισμένα στοιχεία (ενότητα 6.3)

Αποδεκτά στοιχεία

Β6.3.1 Η βέβαιη δέσμευση απόκτησης μιας επιχείρησης σε μια συνένωση επιχειρήσεων δεν αποτελεί αντισταθμισμένο στοιχείο, εκτός ως προς τον συναλλαγματικό κίνδυνο, επειδή οι λοιποί αντισταθμισμένοι κίνδυνοι δεν επιδέχονται ειδικό προσδιορισμό και επιμέτρηση. Οι εν λόγω λοιποί κίνδυνοι είναι επιχειρηματικοί κίνδυνοι γενικής φύσεως.

Β6.3.2 Επένδυση για την οποία εφαρμόζεται η μέθοδος της καθαρής θέσης δεν είναι δυνατό να αποτελεί αντισταθμισμένο στοιχείο σε μια αντιστάθμιση εύλογης αξίας. Αυτό συμβαίνει διότι με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, το μερίδιο του επενδυτή στα αποτελέσματα της εκδότριας αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, αντί στις μεταβολές της εύλογης αξίας της επένδυσης. Για παρόμοιους λόγους, επένδυση σε ενοποιημένη θυγατρική δεν μπορεί να αποτελεί αντισταθμισμένο στοιχείο σε μια αντιστάθμιση εύλογης αξίας. Αυτό συμβαίνει διότι, με την ενοποίηση, τα αποτελέσματα της θυγατρικής αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα, αντί στις μεταβολές της εύλογης αξίας της επένδυσης. Η αντιστάθμιση της καθαρής επένδυσης σε αλλοδαπή εκμετάλλευση διαφέρει διότι αποτελεί αντιστάθμιση έκθεσης σε συναλλαγματικό κίνδυνο και όχι αντιστάθμιση εύλογης αξίας της μεταβολής στην αξία της επένδυσης.

Β6.3.3 Σύμφωνα με την παράγραφο 6.3.4, επιτρέπεται σε μια οικονομική οντότητα να προσδιορίζει ως αντισταθμισμένα στοιχεία συνολικές εκθέσεις που αποτελούν συνδυασμό μιας έκθεσης και ενός παραγώγου. Κατά τον προσδιορισμό ενός παρόμοιου αντισταθμισμένου στοιχείου, μια οικονομική οντότητα αξιολογεί κατά πόσον η συνολική έκθεση συνδυάζει μια έκθεση με ένα παράγωγο έτσι ώστε να δημιουργείται διαφορετική συνολική έκθεση που αντιμετωπίζεται ως μία έκθεση για συγκεκριμένο κίνδυνο (ή κινδύνους). Σε αυτή την περίπτωση, η οικονομική οντότητα μπορεί να προσδιορίσει το αντισταθμισμένο στοιχείο στη βάση της συνολικής έκθεσης. Για παράδειγμα:

α) μια οικονομική οντότητα μπορεί να αντισταθμίσει μια δεδομένη ποσότητα αγορών καφέ που είναι εξαιρετικά πιθανό να πραγματοποιηθούν σε 15 μήνες έναντι του κινδύνου τιμής (με βάση δολάρια ΗΠΑ) χρησιμοποιώντας ένα συμβόλαιο μελλοντικής εκπλήρωσης 15 μηνών για τον καφέ. Οι εξαιρετικά πιθανές αγορές καφέ και το συμβόλαιο μελλοντικής εκπλήρωσης για τον καφέ, σε συνδυασμό, μπορούν να θεωρηθούν ως έκθεση διάρκειας 15 μηνών στον συναλλαγματικό κίνδυνο του δολαρίου ΗΠΑ, για καθορισμένο ποσό, για σκοπούς διαχείρισης κινδύνου (δηλαδή, όπως οποιαδήποτε ταμειακή εκροή δολαρίων ΗΠΑ καθορισμένου ποσού σε 15 μήνες)·

▼M53

β) μια οικονομική οντότητα μπορεί να αντισταθμίσει τον συναλλαγματικό κίνδυνο για όλη τη διάρκεια δεκαετούς χρεωστικού τίτλου σταθερού επιτοκίου σε συνάλλαγμα. Ωστόσο, η οικονομική οντότητα απαιτεί έκθεση σταθερού επιτοκίου στο λειτουργικό της νόμισμα μόνο για μια βραχυπρόθεσμη έως μεσοπρόθεσμη διάρκεια (ας υποθέσουμε, για δύο έτη) και έκθεση κυμαινόμενου επιτοκίου στο λειτουργικό της νόμισμα για την υπόλοιπη περίοδο έως τη λήξη. Στο τέλος καθεμιάς από τις διετείς περιόδους (δηλαδή σε κυλιόμενη βάση) η οικονομική οντότητα καθορίζει την έκθεση σε κίνδυνο επιτοκίου για τα επόμενα δύο έτη (εάν το ύψος των επιτοκίων είναι τέτοιο ώστε η οικονομική οντότητα να θέλει να καθορίσει σε σταθερή βάση τα επιτόκια). Σε παρόμοια περίπτωση, μια οικονομική οντότητα ενδέχεται να συνάψει συμφωνία ανταλλαγής σταθερού σε κυμαινόμενο επιτόκιο σε διαφορετικά νομίσματα, δεκαετούς διάρκειας, για την ανταλλαγή του χρέους σταθερού επιτοκίου σε συνάλλαγμα με μια έκθεση στο λειτουργικό νόμισμα κυμαινόμενου επιτοκίου. Αυτή επικαλύπτεται με μια συμφωνία ανταλλαγής επιτοκίων διετούς διάρκειας η οποία—στη βάση του λειτουργικού νομίσματος—ανταλλάσσει χρέος κυμαινόμενου επιτοκίου με χρέος σταθερού επιτοκίου. Στην πράξη, το χρέος σταθερού επιτοκίου σε συνάλλαγμα και η συμφωνία ανταλλαγής σταθερού σε κυμαινόμενο επιτόκιο σε διαφορετικά νομίσματα δεκαετούς διάρκειας σε συνδυασμό αντιμετωπίζονται ως μια έκθεση στο λειτουργικό νόμισμα χρέους κυμαινόμενου επιτοκίου δεκαετούς διάρκειας για τους σκοπούς της διαχείρισης κινδύνου.

B6.3.4 Κατά τον προσδιορισμό του αντισταθμισμένου στοιχείου με βάση τη συνολική έκθεση, μια οικονομική οντότητα λαμβάνει υπόψη το συνδυασμένο αποτέλεσμα των στοιχείων που συνιστούν τη συνολική έκθεση για τους σκοπούς της αξιολόγησης της αποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης και της μέτρησης της αναποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης. Ωστόσο, τα στοιχεία που συνιστούν τη συνολική έκθεση εξακολουθούν να αντιμετωπίζονται λογιστικά χωριστά. Αυτό σημαίνει ότι, για παράδειγμα:

α) παράγωγα που αποτελούν μέρος μιας συνολικής έκθεσης αναγνωρίζονται ως χωριστά περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις που επιμετρώνται στην εύλογη αξία· και

β) εάν μεταξύ των στοιχείων που συνιστούν τη συνολική έκθεση προσδιορίζεται μια σχέση αντιστάθμισης, ο τρόπος με τον οποίο ένα παράγωγο συμπεριλαμβάνεται σε μια συνολική έκθεση πρέπει να συνάδει με τον προσδιορισμό του συγκεκριμένου παραγώγου ως μέσου αντιστάθμισης στο επίπεδο της συνολικής έκθεσης. Για παράδειγμα, εάν μια οικονομική οντότητα δεν περιλαμβάνει το μελλοντικό στοιχείο ενός παραγώγου στον προσδιορισμό του ως μέσου αντιστάθμισης για τη σχέση αντιστάθμισης μεταξύ των στοιχείων που συνιστούν τη συνολική έκθεση, πρέπει επίσης να μην περιλαμβάνει το μελλοντικό στοιχείο όταν συμπεριλαμβάνει το παράγωγο ως αντισταθμισμένο στοιχείο στη συνολική έκθεση. Δηλαδή, η συνολική έκθεση περιλαμβάνει ένα παράγωγο είτε ολόκληρο είτε ένα τμήμα του.

B6.3.5 Η παράγραφος 6.3.6 ορίζει ότι στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις ο συναλλαγματικός κίνδυνος μιας πολύ πιθανής προσδοκώμενης ενδοεταιρικής συναλλαγής δύναται να πληροί τις προϋποθέσεις του αντισταθμισμένου στοιχείου σε μια αντιστάθμιση ταμειακών ροών, εφόσον εκφράζεται σε νόμισμα διαφορετικό από το λειτουργικό νόμισμα της οικονομικής οντότητας που συνάπτει τη συναλλαγή και ο συναλλαγματικός κίνδυνος θα επηρεάσει τα ενοποιημένα αποτελέσματα. Προς τον σκοπό αυτό, η οικονομική οντότητα δύναται να είναι μητρική επιχείρηση, θυγατρική επιχείρηση, συνδεδεμένη επιχείρηση, σχήμα υπό κοινό έλεγχο ή υποκατάστημα. Εάν ο συναλλαγματικός κίνδυνος μιας ενδοομιλικής προσδοκώμενης συναλλαγής δεν επηρεάζει τα ενοποιημένα αποτελέσματα, η ενδοομιλική συναλλαγή δεν πληροί τις προϋποθέσεις του αντισταθμισμένου στοιχείου. Αυτό συμβαίνει συνήθως στην περίπτωση καταβολής δικαιωμάτων, τόκων ή διαχειριστικών τελών μεταξύ μελών του ιδίου ομίλου επιχειρήσεων, εκτός εάν

▼M53

υφίσταται συναφής συναλλαγή με εξωτερικό αντισυμβαλλόμενο. Εντούτοις, εάν ο συναλλαγματικός κίνδυνος μιας προσδοκώμενης ενδοομιλικής συναλλαγής πρόκειται να επηρεάσει τα ενοποιημένα αποτελέσματα, η ενδοομιλική συναλλαγή δύναται να πληροί τις προϋποθέσεις του αντισταθμισμένου στοιχείου. Παράδειγμα αποτελούν οι προσδοκώμενες αγοραπωλησίες αποθεμάτων μεταξύ μελών του ιδίου ομίλου, όταν προβλέπεται μεταγενέστερη πώλησή τους σε εξωτερικό αντισυμβαλλόμενο. Παρομοίως, προσδοκώμενη ενδοομιλική πώληση μιας μονάδας παραγωγής και εξοπλισμού παραγωγής από την οικονομική οντότητα του ομίλου που τα κατασκεύασε σε μια οικονομική οντότητα του ομίλου που πρόκειται να τα χρησιμοποιήσει στις δραστηριότητές της, δύναται να επηρεάσει τα ενοποιημένα αποτελέσματα. Αυτό μπορεί να συμβεί, π.χ. στην περίπτωση που η μονάδα και ο εξοπλισμός παραγωγής θα αποσβεστούν από την οικονομική οντότητα που πραγματοποιεί την αγορά με πιθανότητα να μεταβληθεί το αρχικά αναγνωρισθέν ποσό για τη μονάδα και τον εξοπλισμό, εάν η προσδοκώμενη ενδοομιλική συναλλαγή εκφρασθεί σε νόμισμα διαφορετικό από το λειτουργικό νόμισμα της οικονομικής οντότητας που πραγματοποιεί την αγορά.

Β6.3.6 Εάν η αντιστάθμιση μιας προσδοκώμενης ενδοομιλικής συναλλαγής πληροί τις προϋποθέσεις για λογιστική αντιστάθμιση, κάθε κέρδος ή ζημία αναγνωρίζεται με πρόσθεση ή αφαίρεση, αντιστοίχως, στα λοιπά συνολικά έσοδα σύμφωνα με την παράγραφο 6.5.11. Η σχετική περίοδος ή περίοδοι κατά την οποία ή τις οποίες ο συναλλαγματικός κίνδυνος της αντισταθμισμένης συναλλαγής επηρεάζει τα αποτελέσματα είναι εκείνη κατά την οποία επηρεάζει τα ενοποιημένα αποτελέσματα.

Προσδιορισμός των αντισταθμισμένων στοιχείων

Β6.3.7 Ένα συστατικό στοιχείο είναι ένα αντισταθμισμένο στοιχείο που αποτελεί μέρος του συνολικού στοιχείου. Συνεπώς, ένα συστατικό στοιχείο αντανακλά μόνον ορισμένους από τους κινδύνους του στοιχείου του οποίου είναι μέρος ή αντανακλά τους κινδύνους μόνο ως έναν βαθμό (για παράδειγμα, κατά τον προσδιορισμό τμήματος ενός στοιχείου).

Συστατικά στοιχεία κινδύνου

Β6.3.8 Για να είναι δυνατό να χαρακτηριστεί ως αντισταθμισμένο στοιχείο, ένα συστατικό στοιχείο κινδύνου πρέπει να είναι ένα διακριτά αναγνωρίσιμο συστατικό στοιχείο του χρηματοοικονομικού ή του μη χρηματοοικονομικού στοιχείου και οι μεταβολές στις ταμειακές ροές ή στην εύλογη αξία του στοιχείου που αποδίδονται σε μεταβολές του συγκεκριμένου συστατικού στοιχείου κινδύνου πρέπει να μπορούν να επιμετρηθούν με αξιοπιστία.

Β6.3.9 Όταν καθορίζεται ποια συστατικά στοιχεία κινδύνου πληρούν τις προϋποθέσεις για να προσδιοριστούν ως αντισταθμισμένα στοιχεία, μια οικονομική οντότητα αξιολογεί τα σχετικά συστατικά στοιχεία κινδύνου εντός του πλαισίου της συγκεκριμένης διάρθρωσης της αγοράς με την οποία σχετίζεται ο κίνδυνος ή οι κίνδυνοι και στην οποία διεξάγεται η δραστηριότητα αντιστάθμισης. Αυτός ο καθορισμός απαιτεί αξιολόγηση των σχετικών στοιχείων και περιστάσεων, που διαφέρουν με βάση τον κίνδυνο και την αγορά.

Β6.3.10 Κατά τον προσδιορισμό συστατικών στοιχείων κινδύνου ως αντισταθμισμένων στοιχείων, μια οικονομική οντότητα εξετάζει κατά πόσον τα συστατικά στοιχεία κινδύνου καθορίζονται ρητά σε μια σύμβαση (συμβατικά καθορισμένα συστατικά στοιχεία κινδύνου) ή αν ενσωματώνονται σιωπηρά στην εύλογη αξία των ταμειακών ροών ενός στοιχείου του οποίου αποτελούν μέρος (μη συμβατικά καθορισμένα συστατικά στοιχεία κινδύνου). Τα μη συμβατικά καθορισμένα συστατικά στοιχεία κινδύνου μπορούν να αφορούν στοιχεία που δεν συνιστούν σύμβαση (για παράδειγμα, προσδοκώμενες συναλλαγές) ή συμβάσεις στις οποίες δεν καθορίζεται ρητά το συστατικό στοιχείο (για παράδειγμα, βέβαιη δέσμευση που περιλαμβάνει μόνο μία ενιαία τιμή αντί μιας μεθόδου αποτίμησης που κάνει αναφορά σε διάφορες υποκείμενες αξίες). Για παράδειγμα:

▼M53

α) Η οικονομική οντότητα Α έχει μια μακροπρόθεσμη σύμβαση προμήθειας φυσικού αερίου που αποτιμάται χρησιμοποιώντας συμβατικά καθορισμένη μέθοδο που κάνει αναφορά σε βασικά εμπορεύματα και άλλους παράγοντες (για παράδειγμα, πετρέλαιο εσωτερικής καύσης, πετρέλαιο εξωτερικής καύσης και άλλα συστατικά στοιχεία, όπως τα μεταφορικά έξοδα). Η οικονομική οντότητα Α αντισταθμίζει ένα συστατικό στοιχείο πετρελαίου εσωτερικής καύσης της συγκεκριμένης σύμβασης προμήθειας χρησιμοποιώντας ένα προθεσμιακό συμβόλαιο για πετρέλαιο εσωτερικής καύσης. Επειδή το πετρέλαιο εσωτερικής καύσης καθορίζεται από τους όρους και τις προϋποθέσεις της σύμβασης προμήθειας, αποτελεί ένα συμβατικά καθορισμένο συστατικό στοιχείο κινδύνου. Συνεπώς, λόγω της μεθόδου αποτίμησης, η οικονομική οντότητα Α συμπεραίνει ότι η έκθεση στην τιμή του πετρελαίου εσωτερικής καύσης είναι διακριτά αναγνωρίσιμη. Παράλληλα, υπάρχει μια αγορά για προθεσμιακά συμβόλαια πετρελαίου εσωτερικής καύσης. Συνεπώς, η οικονομική οντότητα Α συμπεραίνει ότι η έκθεση στην τιμή του πετρελαίου εσωτερικής καύσης μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα. Κατά συνέπεια, η έκθεση στην τιμή του πετρελαίου εσωτερικής καύσης στη συγκεκριμένη σύμβαση προμήθειας είναι ένα συστατικό στοιχείο κινδύνου που πληροί τις προϋποθέσεις για να προσδιοριστεί ως αντισταθμισμένο στοιχείο.

β) Η οικονομική οντότητα Β αντισταθμίζει τις μελλοντικές αγορές καφέ με βάση την πρόβλεψή της για την παραγωγή. Η αντιστάθμιση αρχίζει έως και 15 μήνες πριν από την παράδοση για μέρος του προσδοκώμενου όγκου αγοράς. Η οικονομική οντότητα Β αυξάνει τον αντισταθμισμένο όγκο με την πάροδο του χρόνου (όσο πλησιάζει η ημερομηνία παράδοσης). Η οικονομική οντότητα Β χρησιμοποιεί δύο διαφορετικούς τύπους συμβάσεων για τη διαχείριση του κινδύνου τιμής του καφέ:

i) διαπραγματεύσιμα σε χρηματιστήριο συμβόλαια μελλοντικής εκπλήρωσης για τον καφέ· και

ii) συμβάσεις προμήθειας καφέ για καφέ arabica από την Κολομβία που παραδίδεται σε συγκεκριμένη εγκατάσταση παραγωγής. Σε αυτές τις συμβάσεις, ένας τόνος καφέ αποτιμάται με βάση την τιμή των διαπραγματεύσιμων σε χρηματιστήριο συμβολαίων μελλοντικής εκπλήρωσης για καφέ συν μια καθορισμένη διαφορά τιμής συν μια μεταβλητή χρέωση για υπηρεσίες εφοδιαστικής χρησιμοποιώντας μια μέθοδο αποτίμησης. Η σύμβαση προμήθειας καφέ είναι εκτελεστέα σύμβαση σύμφωνα με την οποία η οικονομική οντότητα Β είναι ο παραλήπτης πραγματικής παράδοσης καφέ.

Για παραδόσεις που αφορούν την τρέχουσα συγκομιδή, η σύναψη σύμβασης προμήθειας καφέ επιτρέπει στην οικονομική οντότητα Β να ορίσει τη διαφορά τιμής μεταξύ της πραγματικής ποιότητας καφέ που αγοράζεται (καφές arabica από την Κολομβία) και της ποιότητας αναφοράς που είναι η υποκείμενη αξία του διαπραγματεύσιμου σε χρηματιστήριο συμβολαίου μελλοντικής εκπλήρωσης. Ωστόσο, για παραδόσεις που αφορούν την επόμενη συγκομιδή, οι συμβάσεις προμήθειας καφέ δεν είναι ακόμη διαθέσιμες και συνεπώς δεν μπορεί να οριστεί διαφορά τιμής. Η οικονομική οντότητα Β χρησιμοποιεί διαπραγματεύσιμα σε χρηματιστήριο συμβόλαια μελλοντικής εκπλήρωσης για να αντισταθμίσει το συστατικό στοιχείο της ποιότητας αναφοράς του κινδύνου τιμής του καφέ για παραδόσεις που αφορούν την τρέχουσα καθώς και την επόμενη συγκομιδή. Η οικονομική οντότητα Β καθορίζει ότι είναι εκτεθειμένη σε τρεις διαφορετικούς κινδύνους: στον κίνδυνο τιμής του καφέ που αντανακλά την ποιότητα αναφοράς, στον κίνδυνο τιμής του καφέ που αντανακλά τη διαφορά (περιθώριο) μεταξύ της τιμής για τον καφέ της ποιότητας αναφοράς και του συγκεκριμένου καφέ arabica από την Κολομβία που παραλαμβάνει πραγματικά και στο μεταβλητό κόστος υπηρεσιών εφοδιαστικής. Για παραδόσεις που σχετίζονται με την τρέχουσα συγκομιδή, αφού η οικονομική οντότητα Β συνάψει σύμβαση προμήθειας καφέ, ο κίνδυνος τιμής του καφέ που αντανακλά την ποιότητα αναφοράς συνιστά

▼M53

ένα συμβατικά καθορισμένο συστατικό στοιχείο κινδύνου, διότι η μέθοδος αποτίμησης περιλαμβάνει τιμαριθμική προσαρμογή με βάση την τιμή του διαπραγματεύσιμου σε χρηματιστήριο συμβολαίου μελλοντικής εκπλήρωσης για καφέ. Η οικονομική οντότητα Β συμπεραίνει ότι αυτό το συστατικό στοιχείο κινδύνου είναι διακριτά αναγνωρίσιμο και αξιόπιστα επιμετρήσιμο. Για παραδόσεις που αφορούν στην επόμενη συγκομιδή, η οικονομική οντότητα Β δεν έχει συνάψει ακόμη συμβάσεις προμήθειας καφέ (δηλαδή αυτές οι παραδόσεις είναι προσδοκώμενες συναλλαγές). Συνεπώς, ο κίνδυνος τιμής του καφέ που αντανακλά την ποιότητα αναφοράς είναι ένα μη συμβατικά καθορισμένο συστατικό στοιχείο κινδύνου. Στην ανάλυση της οικονομικής οντότητας Β για τη διάρθρωση της αγοράς λαμβάνεται υπόψη ο τρόπος καθορισμού των τιμών των τελικών παραδόσεων του καφέ που πραγματικά λαμβάνει. Συνεπώς, με βάση αυτή την ανάλυση της διάρθρωσης της αγοράς, η οικονομική οντότητα Β συμπεραίνει ότι οι προσδοκώμενες συναλλαγές εμπεριέχουν επίσης τον κίνδυνο τιμής του καφέ που αντανακλά την ποιότητα αναφοράς ως συστατικό στοιχείο κινδύνου που είναι διακριτά αναγνωρίσιμο και αξιόπιστα επιμετρήσιμο, παρότι δεν είναι συμβατικά καθορισμένο. Κατά συνέπεια, η οικονομική οντότητα Β μπορεί να καθορίσει σχέσεις αντιστάθμισης με βάση συστατικά στοιχεία κινδύνου (για τον κίνδυνο τιμής του καφέ που αντανακλά την ποιότητα αναφοράς) για συμβάσεις προμήθειας καφέ καθώς και για προσδοκώμενες συναλλαγές.

γ) Η οικονομική οντότητα Γ αντισταθμίζει μέρος των μελλοντικών αγορών καυσίμου αεριωθούμενων με βάση την πρόβλεψη κατανάλωσης έως και 24 μήνες πριν από την παράδοση και αυξάνει τον όγκο για τον οποίο πραγματοποιεί αντιστάθμιση με την πάροδο του χρόνου. Η οικονομική οντότητα Γ αντισταθμίζει αυτή την έκθεση χρησιμοποιώντας διαφορετικούς τύπους συμβάσεων ανάλογα με τον χρονικό ορίζοντα της αντιστάθμισης, που επηρεάζει τη ρευστότητα της αγοράς για τα παράγωγα. Για μεγαλύτερους χρονικούς ορίζοντες (12–24 μήνες) η οικονομική οντότητα Γ χρησιμοποιεί συμβάσεις αργού πετρελαίου επειδή μόνο αυτές διαθέτουν επαρκή ρευστότητα στην αγορά. Για χρονικούς ορίζοντες 6–12 μηνών, η οικονομική οντότητα Γ χρησιμοποιεί παράγωγα πετρελαίου εσωτερικής καύσης επειδή διαθέτουν επαρκή ρευστότητα. Για χρονικούς ορίζοντες έως έξι μήνες, η οικονομική οντότητα Γ χρησιμοποιεί συμβάσεις καυσίμου αεριωθούμενων. Η ανάλυση της οικονομικής οντότητας Γ σχετικά με τη διάρθρωση της αγοράς για το πετρέλαιο και τα πετρελαιοειδή και η αξιολόγηση των σχετικών γεγονότων και περιστάσεων παρουσιάζονται ακολούθως:

i) Η οικονομική οντότητα Γ δραστηριοποιείται σε γεωγραφική περιοχή όπου το Brent είναι η βάση αναφοράς για το αργό πετρέλαιο. Το αργό πετρέλαιο είναι πρώτη ύλη αναφοράς που επηρεάζει την τιμή διαφόρων προϊόντων διύλισης πετρελαίου ως το πλέον βασικό στοιχείο για τον υπολογισμό της. Το πετρέλαιο εσωτερικής καύσης είναι βάση αναφοράς για τα προϊόντα διύλισης πετρελαίου, η οποία χρησιμοποιείται ως αναφορά τιμολόγησης για τα αποστάγματα πετρελαίου γενικότερα. Αυτό αντανακλάται επίσης στους τύπους παράγωγων χρηματοοικονομικών μέσων για τις αγορές αργού πετρελαίου και προϊόντων διύλισης πετρελαίου στο περιβάλλον όπου δραστηριοποιείται η οικονομική οντότητα Γ, όπως:

— στο συμβόλαιο μελλοντικής εκπλήρωσης αργού πετρελαίου αναφοράς, το οποίο αφορά το αργό πετρέλαιο Brent·

— στο συμβόλαιο μελλοντικής εκπλήρωσης πετρελαίου εσωτερικής καύσης αναφοράς, το οποίο χρησιμοποιείται ως αναφορά τιμολόγησης για τα αποστάγματα—για παράδειγμα, τα παράγωγα περιθωρίου καυσίμου αεριωθούμενων καλύπτουν τη διαφορά τιμής μεταξύ του καυσίμου αεριωθούμενων και του εν λόγω πετρελαίου εσωτερικής καύσης αναφοράς· και

▼M53

— στο παράγωγο περιθωρίου αργού/διυλισμένου πετρελαίου εσωτερικής καύσης αναφοράς (δηλαδή το παράγωγο για τη διαφορά τιμής μεταξύ αργού πετρελαίου και πετρελαίου εσωτερικής καύσης—ένα περιθώριο διύλισης) που συνδέεται με δείκτη αργού πετρελαίου Brent.

ii) Η τιμολόγηση προϊόντων διύλισης πετρελαίου δεν εξαρτάται από τον συγκεκριμένο τύπο αργού πετρελαίου που υφίσταται επεξεργασία σε ένα συγκεκριμένο διυλιστήριο, διότι αυτά τα προϊόντα διύλισης πετρελαίου (όπως το πετρέλαιο εσωτερικής καύσης ή το πετρέλαιο αεριωθουμένων) είναι τυποποιημένα προϊόντα.

Συνεπώς, η οικονομική οντότητα Γ συμπεραίνει ότι ο κίνδυνος τιμής σε σχέση με τις αγορές καυσίμου αεριωθούμενων περιλαμβάνει ένα συστατικό στοιχείο κινδύνου τιμής αργού πετρελαίου που βασίζεται στο αργό πετρέλαιο Brent και ένα συστατικό στοιχείο κινδύνου τιμής πετρελαίου εσωτερικής καύσης, παρότι ούτε το αργό πετρέλαιο ούτε το πετρέλαιο εσωτερικής καύσης προσδιορίζονται σε οποιαδήποτε συμβατική ρύθμιση. Η οικονομική οντότητα Γ καταλήγει στο συμπέρασμα ότι αυτά τα δύο συστατικά κινδύνου είναι διακριτά αναγνωρίσιμα και αξιόπιστα επιμετρήσιμα παρότι δεν είναι συμβατικά καθορισμένα. Κατά συνέπεια, η οικονομική οντότητα Γ μπορεί να καθορίσει σχέσεις αντιστάθμισης για τις προσδοκώμενες αγορές καυσίμου αεριωθούμενων με βάση τα συστατικά στοιχεία κινδύνου (για το αργό πετρέλαιο και το πετρέλαιο εσωτερικής καύσης). Αυτή η ανάλυση σημαίνει επίσης ότι εάν, για παράδειγμα, η οικονομική οντότητα Γ χρησιμοποιούσε παράγωγα αργού πετρελαίου με βάση το αργό πετρέλαιο West Texas Intermediate (WTI), οι μεταβολές στη διαφορά τιμής μεταξύ του αργού πετρελαίου Brent και του αργού πετρελαίου WTI θα είχαν ως αποτέλεσμα την αναποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης.

δ) Η οικονομική οντότητα Δ διακρατεί ένα χρεωστικό τίτλο σταθερού επιτοκίου. Αυτός ο τίτλος εκδίδεται σε περιβάλλον αγοράς όπου πολλοί διαφορετικοί παρόμοιοι χρεωστικοί τίτλοι συγκρίνονται ως προς τα περιθώριά τους με ένα επιτόκιο αναφοράς (για παράδειγμα, το LIBOR) και οι τίτλοι κυμαινόμενου επιτοκίου σε αυτό το περιβάλλον τυπικά συνδέονται με δείκτη αυτού του επιτοκίου αναφοράς. Οι συμφωνίες ανταλλαγής επιτοκίων χρησιμοποιούνται συχνά για τη διαχείριση του κινδύνου επιτοκίου με βάση το εν λόγω επιτόκιο αναφοράς, ανεξαρτήτως του περιθωρίου των χρεωστικών τίτλων σε σχέση με το επιτόκιο αναφοράς. Η τιμή των χρεωστικών τίτλων σταθερού επιτοκίου αυξομειώνεται ανταποκρινόμενη άμεσα σε μεταβολές του επιτοκίου αναφοράς καθώς αυτές συμβαίνουν. Η οικονομική οντότητα Δ καταλήγει στο συμπέρασμα ότι το επιτόκιο αναφοράς είναι ένα συστατικό στοιχείο που μπορεί να αναγνωριστεί χωριστά και να επιμετρηθεί με αξιοπιστία. Κατά συνέπεια, η οικονομική οντότητα Δ μπορεί να καθορίσει σχέσεις αντιστάθμισης για τον χρεωστικό τίτλο σταθερού επιτοκίου με βάση τα συστατικά στοιχεία κινδύνου για τον κίνδυνο επιτοκίου αναφοράς.

B6.3.11 Κατά τον προσδιορισμό ενός συστατικού στοιχείου κινδύνου ως αντισταθμισμένου στοιχείου, οι απαιτήσεις λογιστικής αντιστάθμισης εφαρμόζονται για το συγκεκριμένο συστατικό στοιχείο κινδύνου με τον ίδιο τρόπο που εφαρμόζονται για άλλα αντισταθμισμένα στοιχεία που δεν είναι συστατικά στοιχεία κινδύνου. Για παράδειγμα, τα κριτήρια καταλληλότητας ισχύουν, συμπεριλαμβανομένου του ότι η σχέση αντιστάθμισης πρέπει να πληροί τις απαιτήσεις αποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης και τυχόν αναποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης πρέπει να επιμετράται και να αναγνωρίζεται.

▼**M53**

Β6.3.12 Η οικονομική οντότητα μπορεί επίσης να προσδιορίζει μόνο μεταβολές στις ταμειακές ροές ή την εύλογη αξία ενός αντισταθμισμένου στοιχείου υψηλότερα ή χαμηλότερα από μια συγκεκριμένη τιμή ή άλλη μεταβλητή (μονόπλευρος κίνδυνος). Η εσωτερική αξία ενός μέσου αντιστάθμισης που περιλαμβάνει αγορασθέν δικαίωμα προαίρεσης (εάν υποτεθεί ότι έχει τους ίδιους βασικούς όρους όπως ο προσδιοριζόμενος κίνδυνος), αλλά όχι την ίδια διαχρονική αξία, αντικατοπτρίζει μονόπλευρο κίνδυνο σε αντισταθμισμένο στοιχείο. Για παράδειγμα, η οικονομική οντότητα μπορεί να προσδιορίζει τη μεταβλητότητα των μελλοντικών ταμειακών ροών που προκύπτουν από την αύξηση στην τιμή προσδοκώμενης αγοράς εμπορεύματος. Σε τέτοια περίπτωση, η οικονομική οντότητα προσδιορίζει μόνο απώλειες ταμειακών ροών που προκύπτουν από αύξηση στην τιμή πάνω από το καθορισμένο επίπεδο. Ο αντισταθμισμένος κίνδυνος δεν περιλαμβάνει τη διαχρονική αξία αγορασθέντος δικαιώματος προαίρεσης, επειδή η διαχρονική αξία δεν είναι συστατικό στοιχείο της προσδοκώμενης συναλλαγής που επηρεάζει τα αποτελέσματα.

Β6.3.13 Υπάρχει ένα μαχητό τεκμήριο σύμφωνα με το οποίο εάν ο κίνδυνος πληθωρισμού δεν είναι συμβατικά καθορισμένος, δεν είναι διακριτά αναγνωρίσιμος και αξιόπιστα επιμετρήσιμος και, συνεπώς, δεν μπορεί να προσδιοριστεί ως συστατικό στοιχείο κινδύνου ενός χρηματοοικονομικού μέσου. Ωστόσο, σε περιορισμένες περιπτώσεις, είναι δυνατό να αναγνωριστεί ένα συστατικό στοιχείο κινδύνου για τον κίνδυνο πληθωρισμού το οποίο είναι διακριτά αναγνωρίσιμο και αξιόπιστα επιμετρήσιμο λόγω των ιδιαίτερων περιστάσεων των συνθηκών πληθωρισμού και της σχετικής αγοράς χρεωστικών τίτλων.

Β6.3.14 Για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα εκδίδει χρεωστικούς τίτλους σε ένα περιβάλλον όπου τα ομόλογα που είναι συνδεδεμένα με τον πληθωρισμό έχουν διάρθρωση όγκου και διάρκειας, με αποτέλεσμα την επαρκή ρευστότητα στην αγορά, η οποία επιτρέπει μια διαχρονική διάρθρωση πραγματικών επιτοκίων χωρίς τοκομερίδιο. Αυτό σημαίνει ότι για το αντίστοιχο νόμισμα, ο πληθωρισμός είναι ένας σχετικός παράγοντας που λαμβάνεται υπόψη χωριστά από τις αγορές χρεωστικών τίτλων. Σε αυτές τις περιστάσεις, το συστατικό στοιχείο κινδύνου πληθωρισμού μπορεί να καθοριστεί προεξοφλώντας τις ταμειακές ροές του αντισταθμισμένου χρεωστικού τίτλου χρησιμοποιώντας τη διαχρονική διάρθρωση των πραγματικών επιτοκίων χωρίς τοκομερίδιο [δηλαδή με τρόπο παρόμοιο με τον τρόπο καθορισμού ενός συστατικού στοιχείου με επιτόκιο ελεύθερο κινδύνου (ονομαστικό)]. Αντιθέτως, σε πολλές περιπτώσεις, ένα συστατικό στοιχείο κινδύνου πληθωρισμού δεν είναι διακριτά αναγνωρίσιμο και αξιόπιστα επιμετρήσιμο. Για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα εκδίδει μόνο χρεωστικούς τίτλους ονομαστικού επιτοκίου σε ένα περιβάλλον όπου η αγορά για ομόλογα συνδεδεμένα με τον πληθωρισμό που δεν διαθέτει επαρκή ρευστότητα που να επιτρέπει τη διαχρονική διάρθρωση επιτοκίων χωρίς τοκομερίδιο. Σε αυτή την περίπτωση, η ανάλυση της διάρθρωσης της αγοράς και των γεγονότων και των περιστάσεων δεν στοιχειοθετεί το συμπέρασμα της οικονομικής οντότητας ότι ο πληθωρισμός είναι σχετικός παράγοντας που λαμβάνεται υπόψη χωριστά από τις αγορές χρεωστικών τίτλων. Συνεπώς, η οικονομική οντότητα δεν μπορεί να αντικρούσει το μαχητό τεκμήριο ότι ο κίνδυνος πληθωρισμού που δεν είναι συμβατικά καθορισμένος δεν είναι διακριτά αναγνωρίσιμος και αξιόπιστα επιμετρήσιμος. Συνεπώς, ένα συστατικό στοιχείο κινδύνου πληθωρισμού δεν θα ήταν επιλέξιμο για να προσδιοριστεί ως το αντισταθμισμένο στοιχείο. Αυτό ισχύει ανεξαρτήτως οποιουδήποτε μέσου αντιστάθμισης για τον πληθωρισμό που η οικονομική οντότητα έχει πραγματικά συνάψει. Συγκεκριμένα, η οικονομική οντότητα δεν μπορεί απλώς να εξαγάγει τους όρους και τις προϋποθέσεις του πραγματικού μέσου αντιστάθμισης για τον πληθωρισμό προβάλλοντας τους όρους και τις προϋποθέσεις του στο χρέος ονομαστικού επιτοκίου.

Β6.3.15 Ένα συμβατικά καθορισμένο συστατικό στοιχείο κινδύνου πληθωρισμού των ταμειακών ροών ενός αναγνωρισμένου ομόλογου συνδεδεμένου με τον πληθωρισμό (θεωρώντας ότι δεν υπάρχει απαίτηση λογιστικής αντιμετώπισης ενός ενσωματωμένου παραγώγου χωριστά) είναι διακριτά αναγνωρίσιμο και αξιόπιστα επιμετρήσιμο αρκεί να μην επηρεάζονται άλλες ταμειακές ροές του μέσου από το συστατικό στοιχείο κινδύνου πληθωρισμού.

▼**M53**

Συστατικά στοιχεία ονομαστικού ποσού

Β6.3.16 Υπάρχουν δύο τύποι συστατικών στοιχείων ονομαστικών ποσών που μπορούν να προσδιοριστούν ως το αντισταθμισμένο στοιχείο σε μια σχέση αντιστάθμισης: ένα συστατικό στοιχείο που είναι ποσοστό ενός ολόκληρου στοιχείου ή ένα συστατικό στοιχείο εύρους. Ο τύπος του συστατικού στοιχείου αλλάζει το λογιστικό αποτέλεσμα. Μια οικονομική οντότητα προσδιορίζει το συστατικό στοιχείο για λογιστικούς σκοπούς σε συνάφεια με τον στόχο της ως προς τη διαχείριση του κινδύνου.

Β6.3.17 Ένα παράδειγμα συστατικού στοιχείου που αποτελεί ποσοστό αντιστοιχεί στο 50 τοις εκατό των συμβατικών ταμειακών ροών ενός δανείου.

Β6.3.18 Ένα συστατικό στοιχείο εύρους μπορεί να οριστεί από έναν καθορισμένο, αλλά ανοικτό πληθυσμό ή από ένα καθορισμένο ονομαστικό ποσό. Παραδείγματα αποτελούν, μεταξύ άλλων:

α) μέρος του όγκου των νομισματικών συναλλαγών, για παράδειγμα, οι επόμενες ΣΜ10 ταμειακές ροές από πωλήσεις σε συνάλλαγμα ύστερα από τις πρώτες ΣΜ20 ταμειακές ροές τον Μάρτιο του 201X ([1]).

β) μέρος του φυσικού όγκου, για παράδειγμα, το κάτω εύρος, που αντιστοιχεί σε 5 εκατ. κυβικά μέτρα, του φυσικού αερίου που είναι αποθηκευμένο στην τοποθεσία ΧΨΖ·

γ) μέρος του φυσικού ή άλλου όγκου συναλλαγών, για παράδειγμα, τα πρώτα 100 βαρέλια των αγορών πετρελαίου τον Ιούνιο του 201X ή τα πρώτα 100 MWh των πωλήσεων ηλεκτρικής ενέργειας τον Ιούνιο του 201X· ή

δ) ένα εύρος του ονομαστικού ποσού ενός αντισταθμισμένου στοιχείου, για παράδειγμα, τα τελευταία ΝΜ80 εκατ. μιας βέβαιης δέσμευσης ύψους ΝΜ100 εκατ., το κάτω εύρος ύψους ΝΜ20 εκατ. ενός ομολόγου σταθερού επιτοκίου ΝΜ100 εκατ. ή το άνω εύρος ύψους ΝΜ30 εκατ. από το συνολικό ποσό ΝΜ100 εκατ. ενός χρέους σταθερού επιτοκίου που μπορεί να αποπληρωθεί στην εύλογη αξία (το καθορισμένο ονομαστικό ποσό είναι ΝΜ100 εκατ.).

Β6.3.19 Εάν ένα συστατικό στοιχείο εύρους προσδιορίζεται σε αντιστάθμιση εύλογης αξίας, μια οικονομική οντότητα πρέπει να το ορίζει με βάση καθορισμένο ονομαστικό ποσό. Προκειμένου να συμμορφώνεται με τις απαιτήσεις για επιλέξιμες αντισταθμίσεις εύλογης αξίας, μια οικονομική οντότητα επιμετρά εκ νέου το αντισταθμισμένο στοιχείο για μεταβολές της εύλογης αξίας (δηλαδή, γίνεται εκ νέου επιμέτρηση του στοιχείου για μεταβολές της εύλογης αξίας που μπορούν να αποδοθούν στον αντισταθμισμένο κίνδυνο). Η προσαρμογή της αντιστάθμισης εύλογης αξίας πρέπει να αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα το αργότερο κατά την παύση αναγνώρισης του στοιχείου. Συνεπώς, είναι αναγκαίο να παρακολουθείται το στοιχείο το οποίο αφορά η προσαρμογή της αντιστάθμισης εύλογης αξίας. Για ένα στοιχείο εύρους σε μια αντιστάθμιση εύλογης αξίας, απαιτείται από μια οικονομική οντότητα να παρακολουθεί το ονομαστικό ποσό από το οποίο ορίζεται. Για παράδειγμα, στην παράγραφο Β6.3.18 στοιχείο δ), το συνολικό ορισμένο ονομαστικό ποσό των ΝΜ100 εκατ. πρέπει να παρακολουθείται προκειμένου να υπάρχει παρακολούθηση του κάτω εύρους των ΝΜ20 εκατ. ή του άνω εύρους των ΝΜ30 εκατ.

Β6.3.20 Ένα συστατικό στοιχείο εύρους που περιλαμβάνει δικαίωμα προπληρωμής δεν πληροί τις προϋποθέσεις για να προσδιοριστεί ως αντισταθμισμένο στοιχείο σε μια αντιστάθμιση εύλογης αξίας, εάν η εύλογη αξία του δικαιώματος προπληρωμής επηρεάζεται από μεταβολές του αντισταθμισμένου κινδύνου, εκτός εάν το προσδιορισμένο εύρος συμπεριλαμβάνει το αποτέλεσμα του σχετικού δικαιώματος προπληρωμής κατά τον καθορισμό της μεταβολής της εύλογης αξίας του αντισταθμισμένου στοιχείου.

([1]) Στο παρόν Πρότυπο, τα χρηματικά ποσά εκφράζονται σε «νομισματικές μονάδες» (ΝΜ) και σε «συναλλαγματικές μονάδες» (ΣΜ)·

▼**M53**

Σχέσεις μεταξύ των συστατικών στοιχείων και των συνολικών ταμειακών ροών ενός στοιχείου

Β6.3.21 Εάν ένα συστατικό στοιχείο των ταμειακών ροών ενός χρηματοοικονομικού ή μη χρηματοοικονομικού στοιχείου προσδιορίζεται ως το αντισταθμισμένο στοιχείο, αυτό το συστατικό στοιχείο πρέπει να είναι μικρότερο από ή ίσο με τις συνολικές ταμειακές ροές ολόκληρου του στοιχείου. Ωστόσο, όλες οι ταμειακές ροές ολόκληρου του στοιχείου μπορούν να προσδιοριστούν ως το αντισταθμισμένο στοιχείο και να αντισταθμιστούν έναντι ενός συγκεκριμένου κινδύνου (για παράδειγμα, μόνο για εκείνες τις μεταβολές που μπορούν να αποδοθούν σε μεταβολές του LIBOR ή μιας τιμής βασικού εμπορεύματος).

Β6.3.22 Για παράδειγμα, στην περίπτωση χρηματοοικονομικής υποχρέωσης της οποίας το πραγματικό επιτόκιο είναι χαμηλότερο του LIBOR, μια οικονομική οντότητα δεν μπορεί να προσδιορίσει:

α) ένα συστατικό μέρος της υποχρέωσης που αντιστοιχεί στον τόκο με επιτόκιο LIBOR (συν το ποσό του κεφαλαίου σε περίπτωση αντιστάθμισης εύλογης αξίας)· και

β) ένα αρνητικό υπολειμματικό συστατικό στοιχείο.

Β6.3.23 Ωστόσο, στην περίπτωση χρηματοοικονομικής υποχρέωσης σταθερού επιτοκίου της οποίας το πραγματικό επιτόκιο είναι (για παράδειγμα) 100 μονάδες βάσης κάτω από το LIBOR, μια οικονομική οντότητα μπορεί να προσδιορίσει ως αντισταθμισμένο στοιχείο τη μεταβολή της αξίας ολόκληρης της υποχρέωσης (δηλαδή, το κεφάλαιο συν τον τόκο με βάση το LIBOR μείον 100 μονάδες βάσης) που μπορεί να αποδοθεί σε μεταβολές του LIBOR. Εάν ένα χρηματοοικονομικό μέσο σταθερού επιτοκίου αντισταθμιστεί αφού περάσει ένα ορισμένο χρονικό διάστημα από τη δημιουργία του και τα επιτόκια έχουν μεταβληθεί στο μεταξύ, η οικονομική οντότητα δύναται να προσδιορίσει ένα συστατικό στοιχείο κινδύνου ίσο προς ένα επιτόκιο αναφοράς που είναι υψηλότερο από το συμβατικό επιτόκιο που καταβάλλεται για το στοιχείο. Η οικονομική οντότητα μπορεί να το κάνει αυτό εφόσον το επιτόκιο αναφοράς είναι μικρότερο από το πραγματικό επιτόκιο που υπολογίζεται με βάση την υπόθεση ότι η οικονομική οντότητα είχε αγοράσει το μέσο κατά την ημέρα που προσδιόρισε για πρώτη φορά το αντισταθμισμένο στοιχείο. Για παράδειγμα, ας υποθέσουμε ότι μια οικονομική οντότητα δημιουργεί ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο σταθερού επιτοκίου ύψους NM100 που έχει πραγματικό επιτόκιο 6 τοις εκατό όταν το LIBOR είναι 4 τοις εκατό. Αρχίζει να αντισταθμίζει το εν λόγω 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 οικονομική οντότητα υπολογίζει ότι εάν είχε αγοράσει το περιουσιακό στοιχείο κατά την ημερομηνία που προσδιόρισε για πρώτη φορά τον σχετικό κίνδυνο επιτοκίου LIBOR ως το αντισταθμισμένο στοιχείο, η πραγματική απόδοση του περιουσιακού στοιχείου με βάση την εύλογη αξία του ύψους NM90 θα ήταν 9,5 τοις εκατό. Καθώς το LIBOR είναι μικρότερο από την πραγματική απόδοση, η οικονομική οντότητα μπορεί να προσδιορίσει ένα συστατικό στοιχείο LIBOR του 8 τοις εκατό που απαρτίζεται μερικώς από συμβατικές ταμειακές ροές τόκων και μερικώς από τη διαφορά μεταξύ της τρέχουσας εύλογης αξίας (ήτοι NM90) και του πληρωτέου ποσού κατά τη λήξη (ήτοι NM100).

Β6.3.24 Εάν μια χρηματοοικονομική υποχρέωση κυμαινόμενου επιτοκίου φέρει τόκους (για παράδειγμα) με βάση το LIBOR τριμήνου μείον 20 μονάδες βάσης (με κατώτατο όριο τις μηδέν μονάδες βάσης), μια οικονομική οντότητα μπορεί να προσδιορίσει ως αντισταθμισμένο στοιχείο τη μεταβολή στις ταμειακές ροές ολόκληρης της υποχρέωσης (δηλαδή, του LIBOR τριμήνου μείον 20 μονάδες βάσης—περιλαμβανομένου του κατώτατου ορίου) που μπορεί να αποδοθεί σε μεταβολές του LIBOR. Συνεπώς, εφόσον η καμπύλη προβλέψεων του LIBOR

▼M53

τριμήνου για την εναπομένουσα διάρκεια ζωής της συγκεκριμένης υποχρέωσης δεν μειωθεί κάτω από τις 20 μονάδες βάσης, το αντισταθμισμένο στοιχείο έχει την ίδια διακύμανση ταμειακών ροών με μια υποχρέωση που φέρει τόκο με βάση το LIBOR τριμήνου με μηδενικό ή θετικό περιθώριο. Ωστόσο, εάν η καμπύλη προβλέψεων του LIBOR τριμήνου για την εναπομένουσα διάρκεια ζωής της συγκεκριμένης υποχρέωσης (ή μέρους της) μειωθεί κάτω από τις 20 μονάδες βάσης, το αντισταθμισμένο στοιχείο έχει μικρότερη διακύμανση ταμειακών ροών από μια υποχρέωση που φέρει τόκο με βάση το LIBOR τριμήνου με μηδενικό ή θετικό περιθώριο.

Β6.3.25 Ένα παρόμοιο παράδειγμα ενός μη χρηματοοικονομικού στοιχείου είναι ένας συγκεκριμένος τύπος αργού πετρελαίου από ένα συγκεκριμένο πεδίο εξόρυξης πετρελαίου που τιμολογείται διαφορετικά από το αντίστοιχο αργό πετρέλαιο αναφοράς. Εάν μια οικονομική οντότητα πωλήσει αυτό το αργό πετρέλαιο με βάση μια σύμβαση στην οποία χρησιμοποιείται συμβατική μέθοδος τιμολόγησης που καθορίζει την τιμή ανά βαρέλι στην τιμή του αργού πετρελαίου αναφοράς μείον NM10 με κατώτατο όριο τις NM15, η οικονομική οντότητα μπορεί να προσδιορίσει ως το αντισταθμισμένο στοιχείο όλη τη διακύμανση των ταμειακών ροών με βάση τη σύμβαση πώλησης που μπορεί να αποδοθεί στη μεταβολή της τιμής του αργού πετρελαίου αναφοράς. Ωστόσο, η οικονομική οντότητα δεν μπορεί να προσδιορίσει ένα συστατικό στοιχείο που είναι ίσο με ολόκληρη τη μεταβολή στην τιμή του αργού πετρελαίου αναφοράς. Συνεπώς, εφόσον η προθεσμιακή τιμή (για κάθε παράδοση) δεν μειώνεται κάτω από τις NM25, το αντισταθμισμένο στοιχείο έχει την ίδια διακύμανση ταμειακών ροών με μια πώληση αργού πετρελαίου στην τιμή του αργού πετρελαίου αναφοράς (ή με ένα θετικό περιθώριο). Ωστόσο, εάν η προθεσμιακή τιμή για οποιαδήποτε παράδοση μειωθεί κάτω από τις NM25, το αντισταθμισμένο στοιχείο έχει μικρότερη διακύμανση ταμειακών ροών από μια πώληση αργού πετρελαίου στην τιμή του αργού πετρελαίου αναφοράς (ή με ένα θετικό περιθώριο).

Κριτήρια επιλεξιμότητας για τη λογιστική αντιστάθμισης (ενότητα 6.4)

Αποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης

Β6.4.1 Η αποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης είναι ο βαθμός στον οποίο οι μεταβολές στην εύλογη αξία ή στις ταμειακές ροές του μέσου αντιστάθμισης συμψηφίζονται με μεταβολές στην εύλογη αξία των ταμειακών ροών του αντισταθμισμένου στοιχείου (για παράδειγμα, όταν το αντισταθμισμένο στοιχείο αποτελεί συστατικό στοιχείο κινδύνου, η σχετική μεταβολή στην εύλογη αξία ή στις ταμειακές ροές ενός στοιχείου είναι εκείνη που μπορεί να αποδοθεί στον αντισταθμισμένο κίνδυνο). Η αναποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης είναι ο βαθμός στον οποίο οι μεταβολές της εύλογης αξίας των ταμειακών ροών του μέσου αντιστάθμισης είναι μεγαλύτερες ή μικρότερες από εκείνες του αντισταθμισμένου στοιχείου.

Β6.4.2 Κατά τον προσδιορισμό μιας σχέσης αντιστάθμισης και σε συνεχή βάση, μια οικονομική οντότητα αναλύει τις αιτίες αναποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης που αναμένεται να επηρεάσουν τη σχέση αντιστάθμισης κατά τη διάρκειά της. Αυτή η ανάλυση (περιλαμβανομένων τυχόν επικαιροποιήσεων σύμφωνα με την παράγραφο Β6.5.21 ως αποτέλεσμα του επανακαθορισμού μιας σχέσης αντιστάθμισης) είναι η βάση για την αξιολόγηση της οικονομικής οντότητας σχετικά με την εκπλήρωση των απαιτήσεων αποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης.

Β6.4.3 Προς αποφυγή αμφιβολιών, οι επιπτώσεις της αντικατάστασης του αρχικού αντισυμβαλλόμενου με έναν εκκαθαρίζοντα αντισυμβαλλόμενο και της πραγματοποίησης των σχετικών τροποποιήσεων, όπως περιγράφεται στην παράγραφο 6.5.6, αντικατοπτρίζονται στην επιμέτρηση του μέσου αντιστάθμισης και, κατά συνέπεια, στην αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης και στην επιμέτρηση της αποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης.

▼M53

Οικονομική σχέση ανάμεσα στο αντισταθμισμένο στοιχείο και το μέσο αντιστάθμισης

Β6.4.4 Η απαίτηση να υπάρχει οικονομική σχέση σημαίνει ότι το μέσο αντιστάθμισης και το αντισταθμισμένο στοιχείο έχουν αξίες που συνήθως κινούνται στην αντίθετη κατεύθυνση λόγω του ίδιου κινδύνου, που είναι ο αντισταθμισμένος κίνδυνος. Συνεπώς, πρέπει να υπάρχει μια προσδοκία ότι η αξία του μέσου αντιστάθμισης και η αξία του αντισταθμισμένου στοιχείου θα μεταβάλλονται συστηματικά, ανταποκρινόμενες σε μεταβολές στην ίδια υποκείμενη αξία ή στις ίδιες υποκείμενες αξίες που σχετίζονται οικονομικά με τέτοιο τρόπο ώστε να ανταποκρίνονται με παρόμοιο τρόπο στον κίνδυνο που αντισταθμίζεται (για παράδειγμα, αργό πετρέλαιο Brent και WTI).

Β6.4.5 Εάν οι υποκείμενες αξίες δεν είναι οι ίδιες, αλλά σχετίζονται οικονομικά, μπορούν να υπάρξουν καταστάσεις όπου οι αξίες του μέσου αντιστάθμισης και του αντισταθμισμένου στοιχείου κινούνται στην ίδια κατεύθυνση, για παράδειγμα, επειδή η διαφορά τιμής μεταξύ των δύο σχετιζόμενων υποκείμενων στοιχείων μεταβάλλεται ενώ οι ίδιες οι υποκείμενες αξίες δεν μεταβάλλονται σημαντικά. Αυτή η κατάσταση εξακολουθεί να είναι συνεπής με μια οικονομική σχέση μεταξύ του μέσου αντιστάθμισης και του αντισταθμισμένου στοιχείου εφόσον οι αξίες του μέσου αντιστάθμισης και του αντισταθμισμένου στοιχείου εξακολουθεί να αναμένεται ότι θα κινηθούν ως συνήθως σε αντίθετες κατευθύνσεις όταν υπάρχουν μεταβολές στις υποκείμενες αξίες.

Β6.4.6 Η αξιολόγηση του κατά πόσον υφίσταται οικονομική σχέση περιλαμβάνει μια ανάλυση της πιθανής συμπεριφοράς της σχέσης αντιστάθμισης κατά τη διάρκειά της, προκειμένου να εξακριβωθεί αν μπορεί να αναμένεται ότι θα ανταποκριθεί στον στόχο διαχείρισης του κινδύνου. Η ύπαρξη στατιστικής σχέσης μεταξύ δύο μεταβλητών δεν μπορεί να στοιχειοθετήσει από μόνη της, το συμπέρασμα ότι υφίσταται οικονομική σχέση.

Η επίδραση του πιστωτικού κινδύνου

Β6.4.7 Επειδή το μοντέλο λογιστικής αντιστάθμισης βασίζεται σε μια γενική έννοια συμψηφισμού μεταξύ των κερδών και των ζημιών από το μέσο αντιστάθμισης και το αντισταθμισμένο στοιχείο, η αποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης καθορίζεται όχι μόνο από την οικονομική σχέση μεταξύ αυτών των στοιχείων (δηλαδή, τις μεταβολές στις υποκείμενες αξίες τους), αλλά επίσης και από την επίδραση του πιστωτικού κινδύνου στην αξία του μέσου αντιστάθμισης και του αντισταθμισμένου στοιχείου. Επίδραση του πιστωτικού κινδύνου σημαίνει ότι, ακόμη και αν υπάρχει οικονομική σχέση μεταξύ του μέσου αντιστάθμισης και του αντισταθμισμένου στοιχείου, το επίπεδο του συμψηφισμού θα μπορούσε να γίνει απρόβλεπτο. Αυτό μπορεί να προκύψει από μια μεταβολή στον πιστωτικό κίνδυνο είτε του μέσου αντιστάθμισης είτε του αντισταθμισμένου στοιχείου που είναι τέτοιου μεγέθους ώστε ο πιστωτικός κίνδυνος να υπερισχύει έναντι των μεταβολών αξίας που προκύπτουν από την οικονομική σχέση (δηλαδή, του αποτελέσματος των μεταβολών στις υποκείμενες αξίες). Επίπεδο μεγέθους που έχει ως αποτέλεσμα την υπερίσχυση του πιστωτικού κινδύνου είναι το επίπεδο που θα είχε ως αποτέλεσμα ζημία (ή κέρδος) από την ανατροπή από τον πιστωτικό κίνδυνο της επίδρασης των μεταβολών των υποκείμενων αξιών στην αξία του μέσου αντιστάθμισης ή του αντισταθμισμένου στοιχείου, ακόμη και αν αυτές οι μεταβολές ήταν σημαντικές. Αντιθέτως, εάν κατά τη διάρκεια μιας συγκεκριμένης περιόδου παρουσιαστεί μικρή μεταβολή στις υποκείμενες αξίες, το γεγονός ότι ακόμη και μικρές μεταβολές που σχετίζονται με τον πιστωτικό κίνδυνο στην αξία του μέσου αντιστάθμισης ή του αντισταθμισμένου στοιχείου θα μπορούσαν να επηρεάσουν την αξία περισσότερο από ό,τι οι υποκείμενες αξίες, δεν δημιουργεί κατάσταση υπερίσχυσης του πιστωτικού κινδύνου.

▼**M53**

Β6.4.8 Ένα παράδειγμα υπερίσχυσης του πιστωτικού κινδύνου σε μια σχέση αντιστάθμισης είναι όταν μια οικονομική οντότητα αντισταθμίζει έκθεση σε κίνδυνο τιμής εμπορεύματος, χρησιμοποιώντας ένα μη εξασφαλισμένο παράγωγο. Εάν η πιστοληπτική διαβάθμιση του αντισυμβαλλομένου σε αυτό το παράγωγο υποβαθμιστεί σοβαρά, το αποτέλεσμα των μεταβολών στην πιστοληπτική διαβάθμιση του αντισυμβαλλομένου ενδέχεται να υπερισχύσει έναντι της επίδρασης των μεταβολών της τιμής του εμπορεύματος στην εύλογη αξία του μέσου αντιστάθμισης, ενώ οι μεταβολές στην αξία του αντισταθμισμένου στοιχείου εξαρτώνται σε μεγάλο βαθμό από τις μεταβολές στην τιμή του εμπορεύματος.

Συντελεστής αντιστάθμισης

Β6.4.9 Σύμφωνα με τις απαιτήσεις αποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης, ο συντελεστής αντιστάθμισης της σχέσης αντιστάθμισης πρέπει να είναι ο ίδιος που προκύπτει από την ποσότητα του αντισταθμισμένου στοιχείου που πραγματικά αντισταθμίζει η οικονομική οντότητα και την ποσότητα του μέσου αντιστάθμισης που πραγματικά χρησιμοποιεί η οικονομική οντότητα για να αντισταθμίσει την εν λόγω ποσότητα του αντισταθμισμένου στοιχείου. Συνεπώς, εάν μια οικονομική οντότητα αντισταθμίσει ποσοστό κάτω του 100 τοις εκατό της έκθεσης σε ένα στοιχείο, για παράδειγμα 85 τοις εκατό, προσδιορίζει τη σχέση αντιστάθμισης χρησιμοποιώντας έναν συντελεστή αντιστάθμισης που είναι ο ίδιος με αυτόν που προκύπτει από το 85 τοις εκατό της έκθεσης και την ποσότητα του μέσου αντιστάθμισης που η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί πραγματικά για να αντισταθμίσει αυτό το 85 τοις εκατό. Παρομοίως, εάν, για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα αντισταθμίσει μια έκθεση χρησιμοποιώντας ένα ονομαστικό ποσό 40 μονάδων ενός χρηματοοικονομικού μέσου, πρέπει να προσδιορίσει τη σχέση αντιστάθμισης χρησιμοποιώντας έναν συντελεστή αντιστάθμισης που είναι ίδιος με εκείνον που προκύπτει από την ποσότητα των 40 μονάδων (δηλαδή, η οικονομική οντότητα δεν πρέπει να χρησιμοποιήσει συντελεστή αντιστάθμισης που βασίζεται σε μεγαλύτερη ποσότητα μονάδων που μπορεί να διακρατεί συνολικά ή σε μικρότερη ποσότητα μονάδων) και την ποσότητα του αντισταθμισμένου στοιχείου που αντισταθμίζει πραγματικά με αυτές τις 40 μονάδες.

Β6.4.10 Ωστόσο, ο προσδιορισμός της σχέσης αντιστάθμισης χρησιμοποιώντας τον ίδιο συντελεστή αντιστάθμισης με εκείνον που προκύπτει από τις ποσότητες του αντισταθμισμένου στοιχείου και του μέσου αντιστάθμισης που η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί πραγματικά δεν πρέπει να αντικατοπτρίζει έλλειψη ισορροπίας μεταξύ των σταθμίσεων του αντισταθμισμένου στοιχείου και του μέσου αντιστάθμισης που ακολούθως θα προκαλούσε αναποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης (ανεξάρτητα του αν γίνεται αναγνώριση ή όχι) με πιθανό λογιστικό αποτέλεσμα που δεν θα ήταν συνεπές με τον σκοπό της λογιστικής αντιστάθμισης. Συνεπώς, για τον σκοπό του προσδιορισμού μιας σχέσης αντιστάθμισης, μια οικονομική οντότητα πρέπει να προσαρμόζει τον συντελεστή αντιστάθμισης που προκύπτει από τις ποσότητες του αντισταθμισμένου στοιχείου και του μέσου αντιστάθμισης που η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί πραγματικά, εάν αυτό είναι αναγκαίο για να αποφευχθεί τέτοιου είδους έλλειψη ισορροπίας.

Β6.4.11 Ακολουθούν ορισμένα παραδείγματα σχετικών παραμέτρων που λαμβάνονται υπόψη κατά την αξιολόγηση του κατά πόσον ένα λογιστικό αποτέλεσμα είναι μη συμβατό με τον σκοπό της λογιστικής αντιστάθμισης:

α) όταν ο επιθυμητός συντελεστής αντιστάθμισης έχει καθοριστεί για να αποφευχθεί η αναγνώριση αναποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης για αντισταθμίσεις ταμειακών ροών ή για να πραγματοποιηθούν προσαρμογές αντιστάθμισης εύλογης αξίας για περισσότερα αντισταθμισμένα στοιχεία, με σκοπό την αύξηση της χρήσης της λογιστικής αποτίμησης στην εύλογη αξία, αλλά χωρίς συμψηφισμό των μεταβολών στην εύλογη αξία του μέσου αντιστάθμισης· και

▼M53

β) όταν υπάρχει εμπορικός σκοπός για τις συγκεκριμένες σταθμίσεις του αντισταθμισμένου στοιχείου και του μέσου αντιστάθμισης, παρότι αυτό προκαλεί την αναποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης. Για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα συνάπτει σχέση και προσδιορίζει μια ποσότητα για το μέσο αντιστάθμισης που δεν αντιστοιχεί στην ποσότητα που έχει καθορίσει ως βέλτιστη αντιστάθμιση του αντισταθμισμένου στοιχείου επειδή ο τυποποιημένος όγκος των μέσων αντιστάθμισης δεν επιτρέπει τη σύναψη σχέσης ακριβώς για τη συγκεκριμένη ποσότητα του μέσου αντιστάθμισης (θέμα μεγέθους παρτίδας). Ένα τέτοιο παράδειγμα είναι μια οικονομική οντότητα που αντισταθμίζει τις αγορές 100 τόνων καφέ με τυποποιημένα συμβόλαια μελλοντικής εκπλήρωσης που έχουν μέγεθος συμβολαίου 37 500 lbs (λίβρες). Η οικονομική οντότητα θα μπορούσε να χρησιμοποιήσει μόνο πέντε ή έξι συμβόλαια (που αντιστοιχούν σε 85,0 και 102,1 τόνους αντίστοιχα) για να αντισταθμίσει τον όγκο αγοράς των 100 τόνων. Σε αυτή την περίπτωση, η οικονομική οντότητα προσδιορίζει τη σχέση αντιστάθμισης χρησιμοποιώντας τον συντελεστή αντιστάθμισης που προκύπτει από τον αριθμό των συμβολαίων μελλοντικής εκπλήρωσης για καφέ που χρησιμοποιεί πραγματικά, διότι η αναποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης που προκύπτει από την αναντιστοιχία στις σταθμίσεις του αντισταθμισμένου στοιχείου και του μέσου αντιστάθμισης δεν θα προκαλούσε λογιστικό αποτέλεσμα που είναι μη συμβατό με τους σκοπούς της λογιστικής αντιστάθμισης.

Συχνότητα αξιολόγησης της εκπλήρωσης των απαιτήσεων αποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης

Β6.4.12 Μια οικονομική οντότητα αξιολογεί κατά τη δημιουργία της σχέσης αντιστάθμισης, και σε συνεχή βάση, κατά πόσον η σχέση αντιστάθμισης πληροί τις απαιτήσεις αποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης. Μια οικονομική οντότητα πρέπει να πραγματοποιεί τη συνεχή αξιολόγηση τουλάχιστον σε κάθε ημερομηνία αναφοράς ή όποτε προκύπτει σημαντική μεταβολή στις περιστάσεις που επηρεάζουν τις απαιτήσεις αποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης, όποιο από τα δύο συμβεί πρώτο. Η αξιολόγηση σχετίζεται με τις προσδοκίες ως προς την αποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης και, συνεπώς, αφορά το μέλλον.

Μέθοδοι αξιολόγησης της εκπλήρωσης των απαιτήσεων αποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης

Β6.4.13 Στο παρόν Πρότυπο δεν προσδιορίζεται συγκεκριμένη μέθοδος για την αξιολόγηση του κατά πόσον μια σχέση αντιστάθμισης πληροί τις απαιτήσεις αποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης. Ωστόσο, μια οικονομική οντότητα πρέπει να χρησιμοποιεί μια μέθοδο που να αντικατοπτρίζει τα σχετικά χαρακτηριστικά της σχέσης αντιστάθμισης, περιλαμβανομένων των αιτιών αναποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης. Ανάλογα με αυτούς τους παράγοντες, η μέθοδος μπορεί να είναι ποιοτική ή ποσοτική αξιολόγηση.

Β6.4.14 Για παράδειγμα, όταν οι κρίσιμοι όροι (όπως το ονομαστικό ποσό, η διάρκεια και το υποκείμενο στοιχείο) του μέσου αντιστάθμισης και του αντισταθμισμένου στοιχείου είναι σε συμφωνία ή εναρμονίζονται σε μεγάλο βαθμό, ενδέχεται να είναι δυνατό για μια οικονομική οντότητα να καταλήξει στο συμπέρασμα, με βάση μια ποιοτική αξιολόγηση αυτών των κρίσιμων όρων, ότι οι τιμές του μέσου αντιστάθμισης και του αντισταθμισμένου στοιχείου, γενικά, κινούνται σε αντίθετες κατευθύνσεις εξαιτίας του ίδιου κινδύνου και, συνεπώς, ότι υφίσταται οικονομική σχέση μεταξύ του αντισταθμισμένου στοιχείου και του μέσου αντιστάθμισης (βλέπε παραγράφους Β6.4.4–Β6.4.6).

Β6.4.15 Το γεγονός ότι ένα παράγωγο έχει θετική ή μηδενική εσωτερική αξία όταν προσδιορίζεται ως μέσο αντιστάθμισης δεν σημαίνει από μόνο του ότι δεν ενδείκνυται η ποιοτική αξιολόγηση. Εξαρτάται από τις περιστάσεις το κατά πόσον η αναποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης που προκύπτει από αυτό το γεγονός θα μπορούσε να έχει μέγεθος το οποίο μια ποιοτική αξιολόγηση δεν θα αντανακλούσε επαρκώς.

▼M53

B6.4.16 Αντιθέτως, εάν οι κρίσιμοι όροι του μέσου αντιστάθμισης και του αντισταθμισμένου στοιχείου δεν εναρμονίζονται σε μεγάλο βαθμό, υπάρχει αυξημένο επίπεδο αβεβαιότητας σχετικά με την έκταση του συμψηφισμού. Συνεπώς, η αποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης κατά τη διάρκεια της σχέσης αντιστάθμισης είναι πιο δύσκολο να προβλεφθεί. Σε παρόμοια κατάσταση, ενδέχεται μια οικονομική οντότητα να μπορεί να κρίνει μόνο με βάση μια ποσοτική αξιολόγηση κατά πόσον υπάρχει μια οικονομική σχέση μεταξύ του αντισταθμισμένου στοιχείου και του μέσου αντιστάθμισης (βλέπε παραγράφους B6.4.4–B6.4.6). Σε ορισμένες καταστάσεις, ενδέχεται επίσης να απαιτείται ποσοτική αξιολόγηση για να αξιολογηθεί κατά πόσον ο συντελεστής αντιστάθμισης που χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό της σχέσης αντιστάθμισης πληροί τις απαιτήσεις αποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης (βλέπε παραγράφους B6.4.9–B6.4.11). Μια οικονομική οντότητα μπορεί να χρησιμοποιεί την ίδια ή διαφορετικές μεθόδους για αυτούς τους δύο διαφορετικούς σκοπούς.

B6.4.17 Εάν υπάρχουν μεταβολές στις περιστάσεις που επηρεάζουν την αποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης, μια οικονομική οντότητα ενδέχεται να πρέπει να αλλάξει τη μέθοδο αξιολόγησης του κατά πόσον μια σχέση αντιστάθμισης πληροί τις απαιτήσεις αποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης προκειμένου να εξασφαλίζεται ότι αντικατοπτρίζονται τα σχετικά χαρακτηριστικά της σχέσης αντιστάθμισης, περιλαμβανομένων των αιτιών αναποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης.

B6.4.18 Η διαχείριση κινδύνων μιας οικονομικής οντότητας είναι η κύρια πηγή πληροφόρησης για την αξιολόγηση του κατά πόσον μια σχέση αντιστάθμισης πληροί τις απαιτήσεις αποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης. Αυτό σημαίνει ότι οι πληροφορίες (ή η ανάλυση) διαχείρισης που χρησιμοποιούνται για τους σκοπούς της λήψης αποφάσεων μπορούν να χρησιμοποιηθούν ως βάση για να αξιολογηθεί αν μια σχέση αντιστάθμισης πληροί τις απαιτήσεις αποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης.

B6.4.19 Στην τεκμηρίωση της σχέσης αντιστάθμισης μιας οικονομικής οντότητας περιλαμβάνεται ο τρόπος με τον οποίο αξιολογεί τις απαιτήσεις αποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης, συμπεριλαμβανομένης της μεθόδου ή των μεθόδων που χρησιμοποιούνται. Η τεκμηρίωση της σχέσης αντιστάθμισης επικαιροποιείται με τυχόν αλλαγές στις μεθόδους (βλέπε παράγραφο B6.4.17).

Λογιστική αντιμετώπιση των επιλέξιμων σχέσεων αντιστάθμισης (ενότητα 6.5)

B6.5.1 Παράδειγμα αντιστάθμισης εύλογης αξίας αποτελεί η αντιστάθμιση της έκθεσης στις μεταβολές της εύλογης αξίας χρεωστικού τίτλου σταθερού επιτοκίου που προκύπτουν από μεταβολές των επιτοκίων. Σε μια τέτοια αντιστάθμιση μπορούν να συμμετέχουν τόσο ο εκδότης όσο και ο κάτοχος.

B6.5.2 Ο σκοπός μιας αντιστάθμισης ταμειακών ροών είναι η αναβολή του κέρδους ή της ζημίας από το μέσο αντιστάθμισης σε μια περίοδο ή περιόδους κατά την οποία ή τις οποίες οι αντισταθμισμένες αναμενόμενες μελλοντικές ταμειακές ροές επηρεάζουν τα αποτελέσματα. Ένα παράδειγμα αντιστάθμισης ταμειακών ροών είναι η χρήση συμφωνίας ανταλλαγής του κυμαινόμενου επιτοκίου (είτε επιμετράται στο αποσβεσμένο κόστος είτε στην εύλογη αξία) με χρέος σταθερού επιτοκίου (ήτοι αντιστάθμιση μελλοντικής συναλλαγής όπου οι μελλοντικές ταμειακές ροές που αντισταθμίζονται είναι οι μελλοντικές καταβολές τόκων). Αντιθέτως, η προσδοκώμενη αγορά συμμετοχικού τίτλου που, αφού αποκτηθεί, αντιμετωπίζεται λογιστικά με βάση την εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, είναι ένα παράδειγμα στοιχείου που δεν μπορεί να αποτελέσει το αντισταθμισμένο στοιχείο σε αντιστάθμιση ταμειακών ροών, διότι οποιοδήποτε κέρδος ή ζημία από το μέσο αντιστάθμισης που θα αναβαλλόταν δεν θα μπορούσε να ανακατανεμηθεί στα αποτελέσματα σε μια περίοδο κατά την οποία θα επιτύγχανε συμψηφισμό. Για τον ίδιο λόγο, η προσδοκώμενη αγορά συμμετοχικού τίτλου που, αφού αποκτηθεί, αντιμετωπίζεται λογιστικά στην εύλογη αξία με τις μεταβολές στην εύλογη αξία να απεικονίζονται στα λοιπά συνολικά έσοδα, επίσης δεν μπορεί να αποτελέσει το αντισταθμισμένο στοιχείο σε αντιστάθμιση ταμειακών ροών.

▼M53

Β6.5.3 Αντιστάθμιση βέβαιης δέσμευσης (για παράδειγμα, αντιστάθμιση της μεταβολής της τιμής των καυσίμων που αφορά σε μη αναγνωρισμένη συμβατική δέσμευση αγοράς καυσίμου σε συγκεκριμένη τιμή από εταιρεία ηλεκτρικής ενέργειας) είναι η αντιστάθμιση της έκθεσης σε μεταβολές της εύλογης αξίας. Συνεπώς, τέτοια αντιστάθμιση αποτελεί αντιστάθμιση εύλογης αξίας. Όμως, σύμφωνα με την παράγραφο 6.5.4, η αντιστάθμιση του συναλλαγματικού κινδύνου μιας βέβαιης δέσμευσης θα μπορούσε εναλλακτικά να αντιμετωπιστεί λογιστικά ως αντιστάθμιση ταμειακών ροών.

Επιμέτρηση της αναποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης

Β6.5.4 Κατά την επιμέτρηση της αναποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης, μια οικονομική οντότητα λαμβάνει υπόψη τη διαχρονική αξία του χρήματος. Κατά συνέπεια, η οικονομική οντότητα καθορίζει την αξία του αντισταθμισμένου στοιχείου με βάση την παρούσα αξία και, ως εκ τούτου, η μεταβολή της αξίας του αντισταθμισμένου στοιχείου περιλαμβάνει επίσης την επίδραση της διαχρονικής αξίας του χρήματος.

Β6.5.5 Για τον υπολογισμό της μεταβολής στην αξία του αντισταθμισμένου στοιχείου για τους σκοπούς της επιμέτρησης της αναποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης, μια οικονομική οντότητα μπορεί να χρησιμοποιήσει παράγωγο με όρους συναφείς με τους κρίσιμους όρους του αντισταθμισμένου στοιχείου (αυτό συνήθως αναφέρεται ως «υποθετικό παράγωγο») και, για παράδειγμα, για μια αντιστάθμιση προσδοκώμενης συναλλαγής, θα διαμορφωνόταν με βάση το επίπεδο της αντισταθμισμένης τιμής (ή επιτοκίου). Για παράδειγμα, σε περίπτωση αντιστάθμισης αμφίπλευρου κινδύνου στο τρέχον επίπεδο της αγοράς, το υποθετικό παράγωγο θα αντιπροσώπευε ένα υποθετικό προθεσμιακό συμβόλαιο που έχει διαμορφωθεί με βάση μια μηδενική αξία κατά τον χρόνο προσδιορισμού της σχέσης αντιστάθμισης. Εάν η αντιστάθμιση αφορούσε, για παράδειγμα, μονόπλευρο κίνδυνο, το υποθετικό παράγωγο θα αντιπροσώπευε την εσωτερική αξία ενός υποθετικού δικαιώματος που κατά τον χρόνο προσδιορισμού της σχέσης αντιστάθμισης έχει θετική εσωτερική αξία εάν το αντισταθμισμένο επίπεδο τιμής είναι το τρέχον επίπεδο στην αγορά ή μηδενική εσωτερική αξία, εάν το αντισταθμισμένο επίπεδο τιμής είναι υψηλότερο (ή, για αντιστάθμιση μιας θέσης αγοράς, χαμηλότερο) από το τρέχον επίπεδο της αγοράς. Η χρήση υποθετικού παραγώγου είναι ένας πιθανός τρόπος υπολογισμού της μεταβολής της αξίας του αντισταθμισμένου στοιχείου. Το υποθετικό παράγωγο αναπαράγει το αντισταθμισμένο στοιχείο και, συνεπώς, έχει την ίδια επίδραση όπως εάν η συγκεκριμένη μεταβολή της αξίας καθοριζόταν με διαφορετική προσέγγιση. Συνεπώς, η χρήση ενός «υποθετικού παραγώγου» δεν αποτελεί αυτοτελώς μέθοδο, αλλά πρακτική μαθηματική λύση που μπορεί να χρησιμοποιηθεί μόνο για τον υπολογισμό της αξίας του αντισταθμισμένου στοιχείου. Ως εκ τούτου, ένα «υποθετικό παράγωγο» δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για να συμπεριληφθούν χαρακτηριστικά στην αξία του αντισταθμισμένου στοιχείου που υπάρχουν μόνο στο μέσο αντιστάθμισης (αλλά όχι στο αντισταθμισμένο στοιχείο). Ένα τέτοιο παράδειγμα είναι το χρέος που εκφράζεται σε συνάλλαγμα (ανεξάρτητα από το αν είναι χρέος σταθερού ή κυμαινόμενου επιτοκίου). Κατά τη χρήση υποθετικού παραγώγου για τον υπολογισμό της μεταβολής της αξίας ενός τέτοιου χρέους ή της παρούσας αξίας της σωρευμένης μεταβολής στις ταμειακές ροές του, από το υποθετικό παράγωγο δεν μπορεί απλώς να προκύπτει ο καταλογισμός μιας χρέωσης για την ανταλλαγή διαφορετικών νομισμάτων, παρά το γεγονός ότι τα πραγματικά παράγωγα με τα οποία ανταλλάσσονται διαφορετικά νομίσματα ενδέχεται να περιλαμβάνουν μια τέτοια χρέωση (για παράδειγμα, οι συμφωνίες ανταλλαγής επιτοκίων σε διαφορετικά νομίσματα).

Β6.5.6 Η μεταβολή της αξίας του αντισταθμισμένου στοιχείου που καθορίστηκε χρησιμοποιώντας ένα υποθετικό παράγωγο ενδέχεται να χρησιμοποιηθεί επίσης για σκοπούς αξιολόγησης του κατά πόσον μια σχέση αντιστάθμισης πληροί τις απαιτήσεις αποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης.

▼M53

Επανακαθορισμός της σχέσης αντιστάθμισης και των μεταβολών στον συντελεστή αντιστάθμισης

Β6.5.7 Ο επανακαθορισμός αναφέρεται στις προσαρμογές που γίνονται στις καθορισμένες ποσότητες του αντισταθμισμένου στοιχείου ή του μέσου αντιστάθμισης μιας υφιστάμενης σχέσης αντιστάθμισης για τους σκοπούς της διατήρησης συντελεστή αντιστάθμισης που είναι σύμφωνος με τις απαιτήσεις αποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης. Οι μεταβολές στις καθορισμένες ποσότητες ενός αντισταθμισμένου στοιχείου ή ενός μέσου αντιστάθμισης για διαφορετικό σκοπό δεν συνιστούν επανακαθορισμό για τους σκοπούς του παρόντος Προτύπου.

Β6.5.8 Ο επανακαθορισμός αντιμετωπίζεται λογιστικά ως συνέχεια της σχέσης αντιστάθμισης σύμφωνα με τις παραγράφους Β6.5.9–Β6.5.21. Κατά τον επανακαθορισμό, η αναποτελεσματικότητα αντιστάθμισης της σχέσης αντιστάθμισης καθορίζεται και αναγνωρίζεται αμέσως πριν από την προσαρμογή της σχέσης αντιστάθμισης.

Β6.5.9 Η προσαρμογή του συντελεστή αντιστάθμισης επιτρέπει σε μια οικονομική οντότητα να ανταποκρίνεται στις μεταβολές στη σχέση μεταξύ του μέσου αντιστάθμισης και του αντισταθμισμένου στοιχείου που προκύπτουν από τα υποκείμενα στοιχεία ή τις μεταβλητές κινδύνου τους. Για παράδειγμα, μια σχέση αντιστάθμισης όπου το μέσο αντιστάθμισης και το αντισταθμισμένο στοιχείο έχουν διαφορετικές, αλλά σχετιζόμενες, υποκείμενες αξίες μεταβάλλεται ως αποτέλεσμα μιας μεταβολής της σχέσης μεταξύ των δύο υποκείμενων στοιχείων (για παράδειγμα, διαφορετικοί δείκτες, επιτόκια ή τιμές αναφοράς). Συνεπώς, ο επανακαθορισμός επιτρέπει τη συνέχιση μιας σχέσης αντιστάθμισης σε καταστάσεις όπου η σχέση μεταξύ του μέσου αντιστάθμισης και του αντισταθμισμένου στοιχείου μεταβάλλεται κατά τρόπο που μπορεί να αντισταθμιστεί μέσω της προσαρμογής του συντελεστή αντιστάθμισης.

Β6.5.10 Για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα αντισταθμίζει έκθεση στο ξένο νόμισμα Α χρησιμοποιώντας ένα παράγωγο συναλλάγματος που αναφέρεται στο ξένο νόμισμα Β και τα ξένα νομίσματα Α και Β είναι συνδεδεμένα (δηλαδή, η συναλλαγματική τους ισοτιμία διατηρείται εντός ορισμένου εύρους ή σε συγκεκριμένο επίπεδο που καθορίζεται από μια κεντρική τράπεζα ή άλλη αρχή). Εάν η συναλλαγματική ισοτιμία μεταξύ του ξένου νομίσματος Α και του ξένου νομίσματος Β άλλαζε (δηλαδή, σε περίπτωση καθορισμού νέου εύρους ή νέας ισοτιμίας), ο επανακαθορισμός της σχέσης αντιστάθμισης κατά τρόπο ώστε να αντανακλά τη νέα συναλλαγματική ισοτιμία θα εξασφάλιζε ότι η σχέση αντιστάθμισης συνεχίζει να πληροί την απαίτηση αποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης για τον συντελεστή αντιστάθμισης στις νέες περιστάσεις. Αντιθέτως, σε περίπτωση αθέτησης επί του παραγώγου συναλλάγματος, η μεταβολή του συντελεστή αντιστάθμισης δεν θα μπορούσε να εξασφαλίσει ότι η σχέση αντιστάθμισης θα συνέχιζε να πληροί την απαίτηση αποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης. Συνεπώς, ο επανακαθορισμός δεν διευκολύνει τη συνέχιση μιας σχέσης αντιστάθμισης σε καταστάσεις όπου η σχέση μεταξύ του μέσου αντιστάθμισης και του αντισταθμισμένου στοιχείου μεταβάλλεται κατά τρόπο που δεν μπορεί να αντισταθμιστεί μέσω της προσαρμογής του συντελεστή αντιστάθμισης.

Β6.5.11 Δεν αποτελεί κάθε μεταβολή στην έκταση του συμψηφισμού μεταξύ των μεταβολών της εύλογης αξίας του μέσου αντιστάθμισης και της εύλογης αξίας ή των ταμειακών ροών του αντισταθμισμένου στοιχείου, μεταβολή στη σχέση μεταξύ του μέσου αντιστάθμισης και του αντισταθμισμένου στοιχείου. Μια οικονομική οντότητα αναλύει τις αιτίες της αναποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης που ανέμενε να επηρεάσουν τη σχέση αντιστάθμισης κατά τη διάρκειά της και αξιολογεί κατά πόσον οι μεταβολές της έκτασης του συμψηφισμού αποτελούν:

α) διακυμάνσεις γύρω από τον συντελεστή αντιστάθμισης, ο οποίος παραμένει έγκυρος (δηλαδή, συνεχίζει να αντανακλά δεόντως τη σχέση μεταξύ του μέσου αντιστάθμισης και του αντισταθμισμένου στοιχείου)· ή

▼**M53**

β) ένδειξη ότι ο συντελεστής αντιστάθμισης δεν αντανακλά πλέον δεόντως τη σχέση μεταξύ του μέσου αντιστάθμισης και του αντισταθμισμένου στοιχείου.

Μια οικονομική οντότητα πραγματοποιεί αυτή την αξιολόγηση σε σχέση με την απαίτηση αποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης για τον συντελεστή αντιστάθμισης, δηλαδή, προκειμένου να εξασφαλίσει ότι η σχέση αντιστάθμισης δεν αντικατοπτρίζει έλλειψη ισορροπίας μεταξύ των σταθμίσεων του αντισταθμισμένου στοιχείου και του μέσου αντιστάθμισης που θα προκαλούσε αναποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης (ανεξάρτητα του κατά πόσον αναγνωρίζεται ή όχι) με πιθανό λογιστικό αποτέλεσμα που δεν θα συμβάδιζε με τον σκοπό της λογιστικής αντιστάθμισης. Συνεπώς, αυτή η αξιολόγηση απαιτεί την άσκηση κρίσης.

Β6.5.12 Η διακύμανση γύρω από έναν σταθερό συντελεστή αντιστάθμισης (και, συνεπώς, η αντίστοιχη αναποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης) δεν μπορεί να μειωθεί μέσω της προσαρμογής του συντελεστή αντιστάθμισης ανάλογα με κάθε αποτέλεσμα χωριστά. Συνεπώς, σε παρόμοιες περιστάσεις, η μεταβολή στην έκταση του συμψηφισμού αποτελεί θέμα επιμέτρησης και αναγνώρισης της αναποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης, αλλά δεν απαιτεί επανακαθορισμό.

Β6.5.13 Αντιθέτως, εάν οι μεταβολές στην έκταση του συμψηφισμού αποτελούν ένδειξη ότι εμφανίζεται διακύμανση γύρω από έναν συντελεστή αντιστάθμισης που διαφέρει από τον συντελεστή αντιστάθμισης που χρησιμοποιείται επί του παρόντος για τη συγκεκριμένη σχέση αντιστάθμισης ή ότι υπάρχει μια τάση απομάκρυνσης από τον συγκεκριμένο συντελεστή αντιστάθμισης, η αναποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης μπορεί να μειωθεί μέσω της προσαρμογής του συντελεστή αντιστάθμισης, ενώ η διατήρηση του συντελεστή αντιστάθμισης θα προκαλούσε αυξανόμενη αναποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης. Ωστόσο, σε παρόμοιες περιστάσεις, μια οικονομική οντότητα πρέπει να αξιολογεί αν η σχέση αντιστάθμισης αντικατοπτρίζει έλλειψη ισορροπίας ανάμεσα στις σταθμίσεις του αντισταθμισμένου στοιχείου και του μέσου αντιστάθμισης που θα προκαλούσε αναποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης (ανεξάρτητα αν γίνεται αναγνώριση ή όχι), η οποία με τη σειρά της θα επέφερε λογιστικό αποτέλεσμα μη συμβατό με τον σκοπό της λογιστικής αντιστάθμισης. Εάν ο συντελεστής αντιστάθμισης προσαρμοστεί, επηρεάζει επίσης την επιμέτρηση και αναγνώριση της αναποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης διότι, κατά τον επανακαθορισμό, η αναποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης της σχέσης αντιστάθμισης πρέπει να καθορίζεται και να αναγνωρίζεται αμέσως πριν από την προσαρμογή της σχέσης αντιστάθμισης σύμφωνα με την παράγραφο Β6.5.8.

Β6.5.14 Επανακαθορισμός σημαίνει ότι, για τους σκοπούς της λογιστικής αντιστάθμισης, μετά την έναρξη μιας σχέσης αντιστάθμισης, μια οικονομική οντότητα προσαρμόζει τις ποσότητες του μέσου αντιστάθμισης ή του αντισταθμισμένου στοιχείου ανάλογα με τις μεταβολές στις περιστάσεις που επηρεάζουν τον συντελεστή αντιστάθμισης της συγκεκριμένης σχέσης αντιστάθμισης. Συνήθως, η προσαρμογή πρέπει να αντανακλά προσαρμογές στις ποσότητες του μέσου αντιστάθμισης και του αντισταθμισμένου στοιχείου που χρησιμοποιεί πραγματικά. Ωστόσο, μια οικονομική οντότητα πρέπει να προσαρμόζει τον συντελεστή αντιστάθμισης που προκύπτει από τις ποσότητες του αντισταθμισμένου στοιχείου ή του μέσου αντιστάθμισης που χρησιμοποιεί πραγματικά, εάν:

α) ο συντελεστής αντιστάθμισης που προκύπτει από μεταβολές στις ποσότητες του μέσου αντιστάθμισης ή του αντισταθμισμένου στοιχείου που η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί πραγματικά αντανακλούσε έλλειψη ισορροπίας που θα προκαλούσε αναποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης, με πιθανή συνέπεια ένα λογιστικό αποτέλεσμα που δεν θα συμβάδιζε με τον σκοπό της λογιστικής αντιστάθμισης· ή

▼**M53**

β) η οικονομική οντότητα διατηρούσε ποσότητες του μέσου αντιστάθμισης και του αντισταθμισμένου στοιχείου που χρησιμοποιεί πραγματικά, με αποτέλεσμα έναν συντελεστή αντιστάθμισης που, σε νέες περιστάσεις, θα αντανακλούσε έλλειψη ισορροπίας που θα προκαλούσε αναποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης, με πιθανή συνέπεια ένα λογιστικό αποτέλεσμα που δεν θα συμβάδιζε με τον σκοπό της λογιστικής αντιστάθμισης (δηλαδή, μια οικονομική οντότητα δεν πρέπει να δημιουργεί έλλειψη ισορροπίας παραλείποντας να προσαρμόσει τον συντελεστή αντιστάθμισης).

Β6.5.15 Ο επανακαθορισμός δεν ισχύει εάν ο στόχος διαχείρισης του κινδύνου για μια σχέση αντιστάθμισης έχει αλλάξει. Αντιθέτως, η λογιστική αντιστάθμισης για τη συγκεκριμένη σχέση αντιστάθμισης διακόπτεται (παρότι μια οικονομική οντότητα ενδέχεται να προσδιορίσει νέα σχέση αντιστάθμισης που περιλαμβάνει το μέσο αντιστάθμισης ή το αντισταθμισμένο στοιχείο της προηγούμενης σχέσης αντιστάθμισης, όπως περιγράφεται στην παράγραφο Β6.5.28).

Β6.5.16 Εάν μια σχέση αντιστάθμισης επανακαθοριστεί, η προσαρμογή του συντελεστή αντιστάθμισης μπορεί να επηρεαστεί με διαφορετικούς τρόπους:

α) η στάθμιση του αντισταθμισμένου στοιχείου μπορεί να αυξηθεί (κάτι που ταυτόχρονα μειώνει τη στάθμιση του μέσου αντιστάθμισης) μέσω:

i) της αύξησης του όγκου του αντισταθμισμένου στοιχείου· ή

ii) μέσω της μείωσης του όγκου του μέσου αντιστάθμισης·

β) η στάθμιση του μέσου αντιστάθμισης μπορεί να αυξηθεί (κάτι που ταυτόχρονα μειώνει τη στάθμιση του αντισταθμισμένου στοιχείου) μέσω:

i) της αύξησης του όγκου του μέσου αντιστάθμισης· ή

ii) μέσω της μείωσης του όγκου του αντισταθμισμένου στοιχείου.

Οι μεταβολές στον όγκο αναφέρονται στις ποσότητες που αποτελούν μέρος της σχέσης αντιστάθμισης. Συνεπώς, μειώσεις στους όγκους δεν συνεπάγονται απαραιτήτως ότι τα στοιχεία ή οι συναλλαγές δεν υπάρχουν πλέον ή ότι δεν αναμένεται πλέον να πραγματοποιηθούν, αλλά ότι δεν αποτελούν μέρος της σχέσης αντιστάθμισης. Για παράδειγμα, η μείωση του όγκου του μέσου αντιστάθμισης μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα τη διακράτηση του παραγώγου από την οικονομική οντότητα, αλλά μόνο ένα μέρος αυτού θα μπορούσε να παραμείνει μέσο αντιστάθμισης στη σχέση αντιστάθμισης. Αυτό θα μπορούσε να συμβεί εάν ο επανακαθορισμός θα μπορούσε να επηρεαστεί μόνο μειώνοντας τον όγκο του μέσου αντιστάθμισης στη σχέση αντιστάθμισης, αλλά με την οικονομική οντότητα να διακρατεί τον όγκο που δεν χρειάζεται πλέον. Σε αυτή την περίπτωση, το μη προσδιορισμένο μέρος του παραγώγου θα αντιμετωπιζόταν λογιστικά με βάση την εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων (εκτός εάν προσδιοριζόταν ως μέσο αντιστάθμισης σε διαφορετική σχέση αντιστάθμισης).

Β6.5.17 Η προσαρμογή του συντελεστή αντιστάθμισης μέσω της αύξησης του όγκου του αντισταθμισμένου στοιχείου δεν επηρεάζει τον τρόπο επιμέτρησης των μεταβολών στην εύλογη αξία του μέσου αντιστάθμισης. Η επιμέτρηση των μεταβολών στην αξία του αντισταθμισμένου στοιχείου που σχετίζονται με τον προηγουμένως προσδιορισμένο όγκο παραμένει επίσης ανεπηρέαστη. Ωστόσο, από την ημερομηνία επανακαθορισμού, οι μεταβολές στην αξία του αντισταθμισμένου στοιχείου περιλαμβάνουν επίσης τη μεταβολή στην αξία του πρόσθετου όγκου του αντισταθμισμένου στοιχείου. Η επιμέτρηση αυτών των μεταβολών πραγματοποιείται αρχίζοντας από, και με αναφορά, την ημερομηνία επανακαθορισμού αντί της ημερομηνίας κατά την οποία προσδιορίστηκε η σχέση αντιστάθμισης. Για παράδειγμα, εάν μια

▼**M53**

οικονομική οντότητα είχε αρχικά αντισταθμίσει όγκο 100 τόνων εμπορεύματος με προθεσμιακή τιμή NM80 (η προθεσμιακή τιμή κατά τη δημιουργία της σχέσης αντιστάθμισης) και προσέθεσε όγκο 10 τόνων κατά τον επανακαθορισμό όταν η προθεσμιακή τιμή ήταν NM90, το αντισταθμισμένο στοιχείο μετά τον επανακαθορισμό θα περιελάμβανε δύο εύρη: 100 τόνους που αντισταθμίστηκαν με NM80 και 10 τόνους που αντισταθμίστηκαν με NM90.

B6.5.18 Η προσαρμογή του συντελεστή αντιστάθμισης μέσω της μείωσης του όγκου του μέσου αντιστάθμισης δεν επηρεάζει τον τρόπο επιμέτρησης των μεταβολών στην αξία του αντισταθμισμένου στοιχείου. Η επιμέτρηση των μεταβολών στην εύλογη αξία του μέσου αντιστάθμισης που σχετίζονται με τον όγκο που εξακολουθεί να προσδιορίζεται παραμένει επίσης ανεπηρέαστη. Ωστόσο, από την ημερομηνία επανακαθορισμού, ο όγκος κατά τον οποίο μειώθηκε το μέσο αντιστάθμισης δεν αποτελεί πλέον μέρος της σχέσης αντιστάθμισης. Για παράδειγμα, εάν μια οικονομική οντότητα είχε αρχικά αντισταθμίσει τον κίνδυνο τιμής ενός εμπορεύματος χρησιμοποιώντας ένα παράγωγο για όγκο 100 τόνων ως μέσο αντιστάθμισης και κατά τον επανακαθορισμό μείωσε τον όγκο αυτό κατά 10 τόνους, από τον όγκο του μέσου αντιστάθμισης υπολείπεται ονομαστική ποσότητα 90 τόνων [βλέπε παράγραφο B6.5.16 σχετικά με τις συνέπειες για τον όγκο του παραγώγου (δηλαδή τους 10 τόνους) που δεν αποτελεί πλέον μέρος της σχέσης αντιστάθμισης].

B6.5.19 Η προσαρμογή του συντελεστή αντιστάθμισης μέσω της αύξησης του όγκου του μέσου αντιστάθμισης δεν επηρεάζει τον τρόπο επιμέτρησης των μεταβολών στην αξία του αντισταθμισμένου στοιχείου. Η επιμέτρηση των μεταβολών στην εύλογη αξία του μέσου αντιστάθμισης που σχετίζονται με τον προηγουμένως προσδιορισμένο όγκο παραμένει επίσης ανεπηρέαστη. Ωστόσο, από την ημερομηνία επανακαθορισμού, οι μεταβολές στην εύλογη αξία του μέσου αντιστάθμισης περιλαμβάνουν επίσης τις μεταβολές στην αξία του πρόσθετου όγκου του μέσου αντιστάθμισης. Η επιμέτρηση των μεταβολών πραγματοποιείται αρχίζοντας από, και με αναφορά, την ημερομηνία επανακαθορισμού αντί της ημερομηνίας κατά την οποία προσδιορίστηκε η σχέση αντιστάθμισης. Για παράδειγμα, εάν μια οικονομική οντότητα είχε αρχικά αντισταθμίσει τον κίνδυνο τιμής ενός εμπορεύματος χρησιμοποιώντας ένα παράγωγο για όγκο 100 τόνων ως το μέσο αντιστάθμισης και προσέθεσε έναν όγκο 10 τόνων κατά τον επανακαθορισμό, το μέσο αντιστάθμισης μετά τον επανακαθορισμό θα περιλαμβάνει ένα παράγωγο για συνολικό όγκο 110 τόνων. Η μεταβολή στην εύλογη αξία του μέσου αντιστάθμισης ισούται με τη σωρευτική μεταβολή στην εύλογη αξία των παραγώγων που συναποτελούν τον συνολικό όγκο των 110 τόνων. Αυτά τα παράγωγα θα μπορούσαν να έχουν (και πιθανώς θα είχαν) διαφορετικούς κρίσιμους όρους, όπως τα προθεσμιακά επιτόκιά τους, διότι τέθηκαν σε ισχύ σε διαφορετικά χρονικά σημεία (συμπεριλαμβανομένης της πιθανότητας προσδιορισμού των παραγώγων σε σχέσεις αντιστάθμισης μετά την αρχική αναγνώρισή τους).

B6.5.20 Η προσαρμογή του συντελεστή αντιστάθμισης μέσω της μείωσης του όγκου του αντισταθμισμένου στοιχείου δεν επηρεάζει τον τρόπο επιμέτρησης των μεταβολών στην εύλογη αξία του μέσου αντιστάθμισης. Η επιμέτρηση των μεταβολών στην αξία του αντισταθμισμένου στοιχείου που σχετίζονται με τον όγκο που εξακολουθεί να προσδιορίζεται παραμένει επίσης ανεπηρέαστη. Ωστόσο, από την ημερομηνία επανακαθορισμού, ο όγκος κατά τον οποίο μειώθηκε το αντισταθμισμένο στοιχείο δεν αποτελεί πλέον μέρος της σχέσης αντιστάθμισης. Για παράδειγμα, εάν μια οικονομική οντότητα είχε αρχικά αντισταθμίσει όγκο 100 τόνων ενός εμπορεύματος σε προθεσμιακή τιμή NM80 και εν συνεχεία μείωσε τον όγκο αυτό κατά 10 τόνους κατά τον επανακαθορισμό, το αντισταθμισμένο στοιχείο μετά τον επανακαθορισμό θα ισούται με 90 τόνους αντισταθμισμένους με NM80. Οι 10 τόνοι του αντισταθμισμένου στοιχείου που δεν αποτελούν πλέον μέρος της σχέσης αντιστάθμισης αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με τις απαιτήσεις για τη διακοπή της λογιστικής αντιστάθμισης (βλέπε παραγράφους 6.5.6–6.5.7 και B6.5.22–B6.5.28).

▼M53

Β6.5.21 Κατά τον επανακαθορισμό μιας σχέσης αντιστάθμισης, μια οικονομική οντότητα ενημερώνει την ανάλυσή της για τις αιτίες αναποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης που αναμένεται να επηρεάσουν τη σχέση αντιστάθμισης κατά την (εναπομένουσα) διάρκειά της (βλέπε παράγραφο Β6.4.2). Η τεκμηρίωση της σχέσης αντιστάθμισης πρέπει να επικαιροποιείται αντιστοίχως.

Διακοπή της λογιστικής αντιστάθμισης

Β6.5.22 Η διακοπή της λογιστικής αντιστάθμισης ισχύει μελλοντικά, από την ημερομηνία κατά την οποία έπαψαν πλέον να πληρούνται τα κριτήρια επιλεξιμότητας.

Β6.5.23 Μια οικονομική οντότητα δεν μπορεί να αποπροσδιορίσει, και επομένως να διακόψει, μια σχέση αντιστάθμισης που:

α) εξακολουθεί να επιτυγχάνει τον στόχο διαχείρισης κινδύνου με βάση τον οποίο κρίθηκε επιλέξιμη για λογιστική αντιστάθμισης (δηλαδή, η οικονομική οντότητα εξακολουθεί να επιδιώκει την επίτευξη αυτού του στόχου διαχείρισης κινδύνου)· και

β) εξακολουθεί να πληροί όλα τα κριτήρια επιλεξιμότητας (αφού ληφθεί υπόψη οποιοσδήποτε επανακαθορισμός της σχέσης αντιστάθμισης, εάν υπάρχει).

Β6.5.24 Για τους σκοπούς του παρόντος Προτύπου, μια στρατηγική διαχείρισης κινδύνου μιας οικονομικής οντότητας διακρίνεται από τους στόχους της διαχείρισης κινδύνου. Η στρατηγική διαχείρισης κινδύνου θεσπίζεται στο υψηλότερο επίπεδο στο οποίο μια οικονομική οντότητα καθορίζει τον τρόπο που διαχειρίζεται τους κινδύνους. Οι στρατηγικές διαχείρισης κινδύνου τυπικά προσδιορίζουν τους κινδύνους στους οποίους είναι εκτεθειμένη η οικονομική οντότητα και καθορίζουν τον τρόπο με τον οποίο η οικονομική οντότητα ανταποκρίνεται σε αυτούς. Μια στρατηγική διαχείρισης κινδύνου συνήθως παραμένει σε ισχύ για μεγαλύτερες περιόδους και ενδέχεται να περιλαμβάνει κάποια ευελιξία για την απόκριση σε αλλαγές στις περιστάσεις που προκύπτουν ενώ η στρατηγική βρίσκεται σε ισχύ (για παράδειγμα, διαφορετικά επίπεδα επιτοκίων ή τιμών εμπορευμάτων που έχουν ως αποτέλεσμα διαφορετικής έκτασης αντιστάθμιση). Αυτό τυπικά περιγράφεται σε ένα γενικό έγγραφο το περιεχόμενο του οποίου γνωστοποιείται στις κατώτερες διοικητικές βαθμίδες μιας οικονομικής οντότητας μέσω πολιτικών που περιέχουν πιο συγκεκριμένες κατευθυντήριες γραμμές. Σε αντιδιαστολή, ο στόχος διαχείρισης κινδύνου για μια σχέση αντιστάθμισης ισχύει στο επίπεδο μιας συγκεκριμένης σχέσης αντιστάθμισης. Αυτός σχετίζεται με τον τρόπο με τον οποίο ένα συγκεκριμένο μέσο αντιστάθμισης που έχει προσδιοριστεί χρησιμοποιείται για την αντιστάθμιση της συγκεκριμένης έκθεσης που έχει προσδιοριστεί ως το αντισταθμισμένο στοιχείο. Συνεπώς, μια στρατηγική διαχείρισης κινδύνου μπορεί να περιλαμβάνει πολλές διαφορετικές σχέσεις αντιστάθμισης των οποίων ο στόχος διαχείρισης κινδύνου σχετίζεται με την υλοποίηση της συνολικής στρατηγικής διαχείρισης κινδύνου. Για παράδειγμα:

α) μια οικονομική οντότητα διαθέτει στρατηγική διαχείρισης της έκθεσής της στα επιτόκια σε σχέση με τη χρηματοδότηση χρέους, η οποία καθορίζει εύρη για το σύνολο της οικονομικής οντότητας, όσον αφορά το μείγμα χρηματοδότησης κυμαινόμενου και σταθερού επιτοκίου. Η στρατηγική συνίσταται στη διατήρηση ποσοστού μεταξύ 20 τοις εκατό και 40 τοις εκατό του χρέους με σταθερά επιτόκια. Η οικονομική οντότητα αποφασίζει κατά διαστήματα πώς θα υλοποιεί αυτή τη στρατηγική (δηλαδή, ποια θα είναι η θέση της εντός των ορίων του 20 τοις εκατό και του 40 τοις εκατό για την έκθεση σε σταθερό επιτόκιο) ανάλογα με το επίπεδο των επιτοκίων. Εάν τα επιτόκια κυμαίνονται σε χαμηλά επίπεδα, η οικονομική οντότητα καθορίζει το επιτόκιο για μεγαλύτερο μέρος του χρέους από ό,τι όταν τα επιτόκια κυμαίνονται σε υψηλά επίπεδα. Το χρέος της οικονομικής οντότητας αντιστοιχεί σε χρέος κυμαινόμενου επιτοκίου NM100, από το οποίο οι NM30 εντάσσονται σε συμφωνία ανταλλαγής με έκθεση σε σταθερό επιτόκιο. Η οικονομική οντότητα εκμεταλλεύεται τα χαμηλά επιτόκια για να εκδώσει άλλες NM50 χρέους για να χρηματοδοτήσει μια σημαντική επένδυση, με την έκδοση ομολόγου σταθερού επιτοκίου.

▼M53

Λαμβάνοντας υπόψη τα χαμηλά επιτόκια, η οικονομική οντότητα αποφασίζει να ορίσει την έκθεσή της σε σταθερό επιτόκιο στο 40 τοις εκατό του συνολικού χρέους μειώνοντας κατά NM20 το ύψος της προηγούμενης αντιστάθμισης της έκθεσής σε κυμαινόμενο επιτόκιο, με αποτέλεσμα η έκθεση σε σταθερό επιτόκιο να διαμορφώνεται στις NM60. Σε αυτή την περίπτωση, η στρατηγική διαχείρισης κινδύνου παραμένει αμετάβλητη. Ωστόσο, σε αντιδιαστολή, η υλοποίηση αυτής της στρατηγικής από την οικονομική οντότητα έχει αλλάξει και αυτό σημαίνει ότι, για NM20 της έκθεσης σε μεταβλητό επιτόκιο που είχε αντισταθμιστεί προηγουμένως, ο στόχος διαχείρισης κινδύνου έχει αλλάξει (δηλαδή, σε επίπεδο σχέσης αντιστάθμισης). Συνεπώς, σε αυτή την περίπτωση, η λογιστική αντιστάθμισης πρέπει να διακοπεί για NM20 της προηγουμένως αντισταθμισμένης έκθεσης σε κυμαινόμενο επιτόκιο. Αυτό θα μπορούσε να περιλαμβάνει τη μείωση της θέσης σε συμφωνίες ανταλλαγής κατά ένα ονομαστικό ποσό NM20, αλλά, ανάλογα με τις περιστάσεις, μια οικονομική οντότητα θα μπορούσε να διατηρήσει αυτόν τον όγκο ανταλλαγής και, για παράδειγμα, να τον χρησιμοποιήσει για την αντιστάθμιση μιας διαφορετικής έκθεσης ή θα μπορούσε να συμπεριληφθεί σε ένα χαρτοφυλάκιο συναλλαγών. Αντιθέτως, εάν μια οικονομική οντότητα αντ' αυτού αντάλλασσε μέρος του νέου χρέους της σταθερού επιτοκίου με μια έκθεση σε κυμαινόμενο επιτόκιο, η λογιστική αντιστάθμισης θα έπρεπε να συνεχιστεί για την προηγουμένως αντισταθμισμένη έκθεσή της σε κυμαινόμενο επιτόκιο·

β) ορισμένες περιπτώσεις έκθεσης προκύπτουν από θέσεις που αλλάζουν συχνά, για παράδειγμα, στην περίπτωση κινδύνου επιτοκίου ανοικτού χαρτοφυλακίου χρεωστικών τίτλων. Η προσθήκη νέων χρεωστικών τίτλων και η παύση αναγνώρισης χρεωστικών τίτλων μεταβάλλει συνεχώς την έκθεση αυτή (δηλαδή, διαφέρει από την απλή παύση ισχύος μιας θέσης που λήγει). Αυτή είναι μια δυναμική διαδικασία κατά την οποία και η έκθεση και τα μέσα αντιστάθμισης που χρησιμοποιούνται για τη διαχείρισή της δεν παραμένουν τα ίδια επί μακρό χρονικό διάστημα. Συνεπώς, μια οικονομική οντότητα με παρόμοια έκθεση προσαρμόζει συχνά τα μέσα αντιστάθμισης που χρησιμοποιεί για τη διαχείριση του κινδύνου επιτοκίου καθώς η έκθεση μεταβάλλεται. Για παράδειγμα, χρεωστικοί τίτλοι με εναπομένουσα διάρκεια 24 μηνών προσδιορίζονται ως το αντισταθμισμένο στοιχείο για κίνδυνο επιτοκίου για 24 μήνες. Η ίδια διαδικασία εφαρμόζεται και σε άλλα χρονικά κλιμάκια ή περιόδους διάρκειας. Έπειτα από μικρό χρονικό διάστημα, η οικονομική οντότητα διακόπτει όλες, ορισμένες ή μέρος των σχέσεων αντιστάθμισης που έχουν προσδιοριστεί προηγουμένως για περιόδους διάρκειας και προσδιορίζει νέες σχέσεις αντιστάθμισης για περιόδους διάρκειας με βάση το μέγεθός τους και τα μέσα αντιστάθμισης που υπάρχουν τη συγκεκριμένη χρονική στιγμή. Η διακοπή της λογιστικής αντιστάθμισης σε αυτή την περίπτωση αντανακλά το γεγονός ότι οι συγκεκριμένες σχέσεις αντιστάθμισης έχουν δημιουργηθεί με τέτοιο τρόπο, ώστε η οικονομική οντότητα να εξετάζει ένα νέο μέσο αντιστάθμισης και ένα νέο αντισταθμισμένο στοιχείο αντί του μέσου αντιστάθμισης και του αντισταθμισμένου στοιχείου που είχαν προσδιοριστεί προηγουμένως. Η στρατηγική διαχείρισης κινδύνου παραμένει η ίδια, αλλά δεν υπάρχει στόχος της διαχείρισης κινδύνου που να συνεχίζεται για αυτές τις σχέσεις αντιστάθμισης που είχαν προσδιοριστεί προηγουμένως, οι οποίες δεν υφίστανται πλέον. Σε αυτή την περίπτωση, η διακοπή της λογιστικής αντιστάθμισης ισχύει στον βαθμό κατά τον οποίο έχει αλλάξει ο στόχος της διαχείρισης κινδύνου. Αυτό εξαρτάται από την κατάσταση μιας οικονομικής οντότητας και θα μπορούσε, για παράδειγμα, να επηρεάσει όλες ή μόνο ορισμένες σχέσεις αντιστάθμισης μιας περιόδου διάρκειας ή μόνο μέρος μιας σχέσης αντιστάθμισης·

γ) μια οικονομική οντότητα διαθέτει μια στρατηγική διαχείρισης του κινδύνου με την οποία διαχειρίζεται τον συναλλαγματικό κίνδυνο των προσδοκώμενων πωλήσεων και τις προκύπτουσες απαιτήσεις. Στο πλαίσιο αυτής της στρατηγικής, η οικονομική οντότητα διαχειρίζεται τον συναλλαγματικό κίνδυνο ως μια συγκεκριμένη σχέση αντιστάθμισης μόνο έως το σημείο της αναγνώρισης της απαίτησης. Εν συνεχεία, η οικονομική οντότητα δεν διαχειρίζεται πλέον τον συναλλαγματικό κίνδυνο στη βάση της συγκεκριμένης

▼M53

σχέσης αντιστάθμισης. Αντ' αυτού, διαχειρίζεται σε κοινή βάση τον συναλλαγματικό κίνδυνο από τις απαιτήσεις, τα πληρωτέα ποσά και τα παράγωγα (που δεν σχετίζονται με προσδοκώμενες συναλλαγές που εξακολουθούν να εκκρεμούν) που εκφράζονται στο ίδιο ξένο νόμισμα. Για λογιστικούς σκοπούς, αυτή η διευθέτηση λειτουργεί ως μια «φυσική» αντιστάθμιση, καθώς τα κέρδη και οι ζημίες από τον συναλλαγματικό κίνδυνο σε σχέση με όλα αυτά τα στοιχεία αναγνωρίζονται αμέσως στα αποτελέσματα. Κατά συνέπεια, για λογιστικούς σκοπούς, εάν η σχέση αντιστάθμισης έχει προσδιοριστεί για την περίοδο έως την ημερομηνία πληρωμής, πρέπει να διακόπτεται όταν η απαίτηση αναγνωρίζεται, διότι ο στόχος της διαχείρισης κινδύνου της αρχικής σχέσης αντιστάθμισης δεν ισχύει πλέον. Η διαχείριση του συναλλαγματικού κινδύνου πραγματοποιείται πλέον στο πλαίσιο της ίδιας στρατηγικής, αλλά σε διαφορετική βάση. Σε αντιδιαστολή, εάν μια οικονομική οντότητα είχε διαφορετικό στόχο διαχείρισης του κινδύνου και διαχειριζόταν τον συναλλαγματικό κίνδυνο ως μια συνεχή σχέση αντιστάθμισης ειδικά για το ποσό των προσδοκώμενων πωλήσεων και την προκύπτουσα απαίτηση έως την ημερομηνία διακανονισμού, η λογιστική αντιστάθμισης θα συνεχιζόταν έως τη συγκεκριμένη ημερομηνία.

Β6.5.25 Η διακοπή της λογιστικής αντιστάθμισης μπορεί να επηρεάσει:

α) μια σχέση αντιστάθμισης στο σύνολό της· ή

β) μέρος μιας σχέσης αντιστάθμισης (κάτι που σημαίνει ότι η λογιστική αντιστάθμισης συνεχίζεται για την εναπομένουσα διάρκεια της σχέσης αντιστάθμισης).

Β6.5.26 Μια σχέση αντιστάθμισης διακόπτεται ολοκληρωτικά όταν, στο σύνολό της, παύσει να πληροί τα κριτήρια επιλεξιμότητας. Για παράδειγμα:

α) η σχέση αντιστάθμισης δεν επιτυγχάνει πλέον τον στόχο διαχείρισης του κινδύνου με βάση τον οποίο κρίθηκε επιλέξιμη για λογιστική αντιστάθμιση (δηλαδή, η οικονομική οντότητα δεν επιδιώκει πλέον την επίτευξη αυτού του στόχου διαχείρισης κινδύνου)·

β) το μέσο ή τα μέσα αντιστάθμισης έχουν πωληθεί ή λήξει (σε σχέση με ολόκληρο τον όγκο που αποτελούσε μέρος της σχέσης αντιστάθμισης)· ή

γ) δεν υπάρχει πλέον οικονομική σχέση μεταξύ του αντισταθμισμένου στοιχείου και του μέσου αντιστάθμισης ή η επίδραση του πιστωτικού κινδύνου αρχίζει να υπερισχύει έναντι των μεταβολών αξίας που προκύπτουν από αυτή την οικονομική σχέση.

Β6.5.27 Ένα μέρος μιας σχέσης αντιστάθμισης διακόπτεται (και η λογιστική αντιστάθμισης συνεχίζεται για το υπόλοιπο μέρος της) όταν μόνο ένα μέρος της σχέσης αντιστάθμισης παύσει να πληροί τα κριτήρια καταλληλότητας. Για παράδειγμα:

α) κατά τον επανακαθορισμό της σχέσης αντιστάθμισης, ο συντελεστής αντιστάθμισης θα μπορούσε να προσαρμοστεί κατά τέτοιο τρόπο ώστε μέρος του όγκου του αντισταθμισμένου στοιχείου να μην αποτελεί πλέον μέρος της σχέσης αντιστάθμισης (βλέπε παράγραφο Β6.5.20)· συνεπώς, η λογιστική αντιστάθμισης διακόπτεται μόνο για τον όγκο του αντισταθμισμένου στοιχείου που δεν αποτελεί πλέον μέρος της σχέσης αντιστάθμισης· ή

β) όταν η πραγματοποίηση συναλλαγής για μέρος του όγκου του αντισταθμισμένου στοιχείου που αποτελεί προσδοκώμενη συναλλαγή (ή είναι συστατικό στοιχείο μιας προσδοκώμενης συναλλαγής) δεν είναι πλέον πολύ πιθανή, η λογιστική αντιστάθμισης διακόπτεται μόνο για τον όγκο του αντισταθμισμένου στοιχείου για τον οποίο η πραγματοποίηση συναλλαγής δεν είναι πλέον πολύ πιθανή. Ωστόσο, εάν μια οικονομική οντότητα έχει ιστορικό προσδιορισμού αντισταθμίσεων προσδοκώμενων συναλλαγών για τις οποίες προσδοκώμενες συναλλαγές εν συνεχεία καθόρισε ότι δεν αναμένεται πλέον να πραγματοποιηθούν, η ικανότητα της οικονομικής οντότητας να προβλέπει με ακρίβεια προσδοκώμενες συναλλαγές τίθεται σε αμφισβήτηση κατά την πρόβλεψη παρόμοιων προσδοκώμενων συναλλαγών. Αυτό επηρεάζει την αξιολόγηση του κατά πόσον παρόμοιες προσδοκώμενες συναλλαγές είναι πολύ πιθανές (βλέπε παράγραφο 6.3.3) και συνεπώς το αν είναι κατάλληλες ως αντισταθμισμένα στοιχεία.

▼**M53**

Β6.5.28 Μια οικονομική οντότητα μπορεί να προσδιορίσει μια νέα σχέση αντιστάθμισης που περιλαμβάνει το μέσο αντιστάθμισης ή το αντισταθμισμένο στοιχείο μιας προηγούμενης σχέσης αντιστάθμισης για την οποία έγινε διακοπή (εν μέρει ή συνολικά) της λογιστικής αντιστάθμισης. Αυτό δεν συνιστά συνέχιση μιας σχέσης αντιστάθμισης, αλλά επανέναρξη. Για παράδειγμα:

α) ένα μέσο αντιστάθμισης εμφανίζει μια τόσο σοβαρή επιδείνωση της πιστωτικής του ποιότητας που η οικονομική οντότητα το αντικαθιστά με ένα νέο μέσο αντιστάθμισης. Αυτό σημαίνει ότι η αρχική σχέση αντιστάθμισης απέτυχε στην επίτευξη του στόχου της διαχείρισης κινδύνου και συνεπώς διακόπτεται στο σύνολό της. Το νέο μέσο αντιστάθμισης προσδιορίζεται ως αντιστάθμιση της ίδιας έκθεσης που είχε αντισταθμιστεί προηγουμένως και δημιουργεί μια νέα σχέση αντιστάθμισης. Συνεπώς, οι μεταβολές στην εύλογη αξία των ταμειακών ροών του αντισταθμισμένου στοιχείου που επιμετρώνται αρχίζουν από, και με αναφορά, την ημερομηνία προσδιορισμού της νέας σχέσης αντιστάθμισης, αντί της ημερομηνίας κατά την οποία προσδιορίστηκε η αρχική σχέση αντιστάθμισης·

β) μια σχέση αντιστάθμισης διακόπτεται πριν από τη λήξη της διάρκειάς της. Το μέσο αντιστάθμισης σε αυτή τη σχέση αντιστάθμισης μπορεί να προσδιοριστεί ως το μέσο αντιστάθμισης σε μια άλλη σχέση αντιστάθμισης (για παράδειγμα, όταν προσαρμόζεται ο συντελεστής αντιστάθμισης κατά τον επανακαθορισμό μέσω της αύξησης του όγκου του μέσου αντιστάθμισης ή όταν προσδιορίζεται μια εξ ολοκλήρου νέα σχέση αντιστάθμισης).

Λογιστική αντιμετώπιση της διαχρονικής αξίας των δικαιωμάτων προαίρεσης

Β6.5.29 Ένα δικαίωμα προαίρεσης μπορεί να θεωρηθεί ότι αφορά μια χρονική περίοδο, διότι η διαχρονική του αξία αντιπροσωπεύει χρέωση έναντι της παροχής προστασίας στον κάτοχο του δικαιώματος στη διάρκεια μιας χρονικής περιόδου. Ωστόσο, η σχετική πτυχή για τον σκοπό της αξιολόγησης του κατά πόσον ένα δικαίωμα προαίρεσης αντισταθμίζει ένα αντισταθμισμένο στοιχείο που αφορά συναλλαγή ή χρονική περίοδο είναι τα χαρακτηριστικά του συγκεκριμένου αντισταθμισμένου στοιχείου, συμπεριλαμβανομένου του πώς και πότε επηρεάζει τα αποτελέσματα. Συνεπώς, μια οικονομική οντότητα πρέπει να αξιολογεί τον τύπο του αντισταθμισμένου στοιχείου [βλέπε παράγραφο 6.5.15 στοιχείο α)] με βάση τη φύση του αντισταθμισμένου στοιχείου (ανεξάρτητα από το αν η σχέση αντιστάθμισης αφορά αντιστάθμιση ταμειακών ροών ή αντιστάθμιση εύλογης αξίας):

α) η διαχρονική αξία ενός δικαιώματος προαίρεσης σχετίζεται με ένα αντισταθμισμένο στοιχείο που αφορά συναλλαγή, εάν η φύση του αντισταθμισμένου στοιχείου είναι μια συναλλαγή της οποίας η διαχρονική αξία έχει το χαρακτήρα κόστους για τη συγκεκριμένη συναλλαγή. Για παράδειγμα, όταν η διαχρονική αξία ενός δικαιώματος προαίρεσης αφορά ένα αντισταθμισμένο στοιχείο που έχει ως αποτέλεσμα την αναγνώριση στοιχείου του οποίου η αρχική επιμέτρηση περιλαμβάνει κόστος συναλλαγών (για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα αντισταθμίζει μια αγορά εμπορεύματος, είτε πρόκειται για προσδοκώμενη συναλλαγή είτε βέβαιη δέσμευση, έναντι του κινδύνου τιμής εμπορεύματος και περιλαμβάνει το κόστος συναλλαγής στην αρχική επιμέτρηση του αποθέματος). Ως συνέπεια της συνεκτίμησης της διαχρονικής αξίας του δικαιώματος προαίρεσης στην αρχική επιμέτρηση του συγκεκριμένου αντισταθμισμένου στοιχείου, η διαχρονική αξία επηρεάζει τα αποτελέσματα ταυτόχρονα με το αντισταθμισμένο στοιχείο. Παρομοίως, μια οικονομική οντότητα που αντισταθμίζει μια πώληση εμπορεύματος, είτε πρόκειται για προσδοκώμενη συναλλαγή είτε για βέβαιη δέσμευση, περιλαμβάνει τη διαχρονική αξία του δικαιώματος προαίρεσης ως μέρος του κόστους που σχετίζεται με τη συγκεκριμένη πώληση (συνεπώς, η διαχρονική αξία αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα κατά την ίδια περίοδο με τα έσοδα από την αντισταθμισμένη πώληση)·

▼M53

β) η διαχρονική αξία ενός δικαιώματος προαίρεσης σχετίζεται με ένα αντισταθμισμένο στοιχείο που αφορά χρονική περίοδο, εάν η φύση του αντισταθμισμένου στοιχείου είναι τέτοια που η διαχρονική αξία έχει το χαρακτήρα κόστους για την εξασφάλιση προστασίας έναντι κινδύνου στη διάρκεια μιας συγκεκριμένης χρονικής περιόδου [αλλά το αντισταθμισμένο στοιχείο δεν έχει ως αποτέλεσμα συναλλαγή που εμπεριέχει την έννοια κόστους συναλλαγής σύμφωνα με το στοιχείο α)]. Για παράδειγμα, εάν το απόθεμα εμπορεύματος αντισταθμιστεί έναντι μιας μείωσης της εύλογης αξίας για έξι μήνες χρησιμοποιώντας ένα δικαίωμα προαίρεσης εμπορεύματος με αντίστοιχη διάρκεια, η διαχρονική αξία του δικαιώματος προαίρεσης θα κατανεμηθεί στα αποτελέσματα (δηλαδή, θα αποσβεστεί σε συστηματική και λογική βάση) στη διάρκεια αυτής της εξάμηνης περιόδου. Ένα άλλο παράδειγμα είναι η αντιστάθμιση καθαρής επένδυσης σε εκμετάλλευση εξωτερικού που αντισταθμίζεται για 18 μήνες χρησιμοποιώντας δικαίωμα προαίρεσης συναλλάγματος, η οποία έχει ως αποτέλεσμα την κατανομή της διαχρονικής αξίας του δικαιώματος στη διάρκεια της συγκεκριμένης δεκαοκτάμηνης περιόδου.

Β6.5.30 Τα χαρακτηριστικά του αντισταθμισμένου στοιχείου, συμπεριλαμβανομένων του πώς και πότε το αντισταθμισμένο στοιχείο επηρεάζει τα αποτελέσματα, επηρεάζουν επίσης την περίοδο κατά την οποία αποσβένεται η διαχρονική αξία ενός δικαιώματος προαίρεσης που αντισταθμίζει ένα αντισταθμισμένο στοιχείο που αφορά χρονική περίοδο, η οποία εναρμονίζεται με την περίοδο κατά την οποία η εσωτερική αξία του δικαιώματος προαίρεσης μπορεί να επηρεάσει τα αποτελέσματα σύμφωνα με τη λογιστική αντιστάθμισης. Για παράδειγμα, εάν ένα δικαίωμα προαίρεσης επιτοκίου (ανώτατου ορίου) χρησιμοποιηθεί για την προστασία έναντι αυξήσεων των εξόδων για τόκους σε σχέση με ένα ομόλογο κυμαινόμενου επιτοκίου, η διαχρονική αξία αυτού του ανώτατου ορίου αποσβένεται στα αποτελέσματα στη διάρκεια της ίδιας περιόδου κατά την οποία οποιαδήποτε εσωτερική αξία του δικαιώματος προαίρεσης ανώτατου ορίου θα επηρέαζε τα αποτελέσματα:

α) εάν το δικαίωμα προαίρεσης ανώτατου ορίου αντισταθμίζει τις αυξήσεις στα επιτόκια για τα πρώτα τρία έτη της συνολικής πενταετούς διάρκειας του ομολόγου κυμαινόμενου επιτοκίου, η διαχρονική αξία αυτού του δικαιώματος προαίρεσης ανώτατου ορίου αποσβένεται στη διάρκεια των πρώτων τριών ετών· ή

β) εάν το δικαίωμα προαίρεσης ανώτατου ορίου είναι ένα δικαίωμα προαίρεσης μελλοντικής εκπλήρωσης (forward start option) που αντισταθμίζει τις αυξήσεις στα επιτόκια για το δεύτερο και το τρίτο έτος της συνολικής πενταετούς διάρκειας του ομολόγου κυμαινόμενου επιτοκίου, η διαχρονική αξία αυτού του δικαιώματος προαίρεσης ανώτατου ορίου αποσβένεται στη διάρκεια του δεύτερου και του τρίτου έτους.

Β6.5.31 Η λογιστική αντιμετώπιση της διαχρονικής αξίας των δικαιωμάτων προαίρεσης σύμφωνα με την παράγραφο 6.5.15 εφαρμόζεται επίσης για έναν συνδυασμό ενός αγορασθέντος και ενός πωληθέντος δικαιώματος προαίρεσης (το ένα είναι δικαίωμα προαίρεσης πώλησης και το άλλο δικαίωμα προαίρεσης αγοράς) που κατά την ημερομηνία προσδιορισμού ως μέσου αντιστάθμισης έχει μηδενική καθαρή διαχρονική αξία (γνωστό ως «zero-cost collar»). Σε αυτή την περίπτωση, μια οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τυχόν μεταβολές της διαχρονικής αξίας στα λοιπά συνολικά έσοδα, παρότι η σωρευτική μεταβολή της διαχρονικής αξίας κατά τη διάρκεια της συνολικής περιόδου της σχέσης αντιστάθμισης είναι μηδενική. Συνεπώς, εάν η διαχρονική αξία του δικαιώματος προαίρεσης αφορά:

α) ένα αντισταθμισμένο στοιχείο που αφορά συναλλαγή, το ποσό της διαχρονικής αξίας στη λήξη της σχέσης αντιστάθμισης που προσαρμόζει το αντισταθμισμένο στοιχείο ή που ανακατατάσσεται στα αποτελέσματα [βλέπε παράγραφο 6.5.15 στοιχείο β)] θα είναι μηδενικό·

β) ένα αντισταθμισμένο στοιχείο που αφορά χρονική περίοδο, το έξοδο απόσβεσης που σχετίζεται με τη διαχρονική αξία είναι μηδενικό.

▼**M53**

Β6.5.32 Η λογιστική αντιμετώπιση για τη διαχρονική αξία των δικαιωμάτων προαίρεσης σύμφωνα με την παράγραφο 6.5.15 ισχύει μόνο στον βαθμό κατά τον οποίο η διαχρονική αξία σχετίζεται με το αντισταθμισμένο στοιχείο (εναρμονισμένη διαχρονική αξία). Η διαχρονική αξία ενός δικαιώματος προαίρεσης σχετίζεται με το αντισταθμισμένο στοιχείο εάν οι κρίσιμοι όροι του δικαιώματος προαίρεσης (όπως το ονομαστικό ποσό, η διάρκεια ζωής και το υποκείμενο στοιχείο) είναι εναρμονισμένοι με το αντισταθμισμένο στοιχείο. Συνεπώς, εάν οι κρίσιμοι όροι του δικαιώματος προαίρεσης και το αντισταθμισμένο στοιχείο δεν είναι πλήρως εναρμονισμένα, η οικονομική οντότητα καθορίζει την εναρμονισμένη διαχρονική αξία, δηλαδή, το ποσοστό εκείνο της διαχρονικής αξίας που περιλαμβάνεται στο υπέρ το άρτιο ποσό (πραγματική διαχρονική αξία) και σχετίζεται με το αντισταθμισμένο στοιχείο (και, συνεπώς, πρέπει να αντιμετωπίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 6.5.15). Μια οικονομική οντότητα καθορίζει την εναρμονισμένη διαχρονική αξία χρησιμοποιώντας την αποτίμηση του δικαιώματος προαίρεσης που θα είχε εκείνους τους κρίσιμους όρους που θα ήταν απόλυτα εναρμονισμένοι με το αντισταθμισμένο στοιχείο.

Β6.5.33 Εάν η πραγματική διαχρονική αξία και η εναρμονισμένη διαχρονική αξία διαφέρουν, η οικονομική οντότητα καθορίζει το ποσό που συσσωρεύεται σε χωριστό συστατικό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων σύμφωνα με την παράγραφο 6.5.15, ως εξής:

α) εάν, κατά τη δημιουργία της σχέσης αντιστάθμισης, η πραγματική διαχρονική αξία υπερβαίνει την εναρμονισμένη διαχρονική αξία, η οικονομική οντότητα:

   i) καθορίζει το ποσό που συσσωρεύεται σε ένα χωριστό συστατικό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων με βάση την εναρμονισμένη διαχρονική αξία· και

   ii) αντιμετωπίζει λογιστικά τις διαφορές στις μεταβολές της εύλογης αξίας μεταξύ των δύο διαχρονικών αξιών στα αποτελέσματα·

β) εάν, κατά τη δημιουργία της σχέσης αντιστάθμισης, η πραγματική διαχρονική αξία είναι μικρότερη από την εναρμονισμένη διαχρονική αξία, η οικονομική οντότητα καθορίζει το ποσό που συσσωρεύεται σε ένα χωριστό συστατικό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων ανάλογα με το ποια είναι μικρότερη σωρευμένη μεταβολή στην εύλογη αξία:

   i) της πραγματικής διαχρονικής αξίας· και

   ii) της εναρμονισμένης διαχρονικής αξίας.

Οποιοδήποτε υπόλοιπο της μεταβολής στην εύλογη αξία της πραγματικής διαχρονικής αξίας αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.

Λογιστική αντιμετώπιση για το προθεσμιακό στοιχείο των προθεσμιακών συμβολαίων και για τα περιθώρια βάσης συναλλαγματικής ισοτιμίας των χρηματοοικονομικών μέσων

Β6.5.34 Ένα προθεσμιακό συμβόλαιο μπορεί να θεωρηθεί ότι σχετίζεται με μια χρονική περίοδο, διότι το προθεσμιακό του στοιχείο αντιπροσωπεύει χρεώσεις για μια χρονική περίοδο (που είναι η διάρκεια για την οποία ορίζεται). Ωστόσο, η σχετική πτυχή για τον σκοπό της αξιολόγησης του κατά πόσον ένα μέσο αντιστάθμισης αντισταθμίζει ένα αντισταθμισμένο στοιχείο που αφορά συναλλαγή ή χρονική περίοδο είναι τα χαρακτηριστικά του συγκεκριμένου αντισταθμισμένου στοιχείου, συμπεριλαμβανομένου του πώς και πότε επηρεάζει τα αποτελέσματα. Συνεπώς, μια οικονομική οντότητα πρέπει να αξιολογεί τον τύπο του αντισταθμισμένου στοιχείου [βλέπε παραγράφους 6.5.16 και 6.5.15 στοιχείο α)] με βάση τη φύση του αντισταθμισμένου στοιχείου (ανεξάρτητα από το αν η σχέση αντιστάθμισης αφορά αντιστάθμιση ταμειακών ροών ή αντιστάθμιση εύλογης αξίας):

▼M53

α) το προθεσμιακό στοιχείο ενός προθεσμιακού συμβολαίου σχετίζεται με ένα αντισταθμισμένο στοιχείο που αφορά συναλλαγή εάν η φύση του αντισταθμισμένου στοιχείου είναι μια συναλλαγή της οποίας το προθεσμιακό στοιχείο έχει τον χαρακτήρα κόστους για τη συγκεκριμένη συναλλαγή. Ένα παράδειγμα είναι η περίπτωση κατά την οποία το προθεσμιακό στοιχείο αφορά ένα αντισταθμισμένο στοιχείο που έχει ως αποτέλεσμα την αναγνώριση ενός στοιχείου του οποίου η αρχική επιμέτρηση περιλαμβάνει κόστος συναλλαγών (για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα αντισταθμίζει μια αγορά αποθέματος που εκφράζεται σε συνάλλαγμα, είτε πρόκειται για προσδοκώμενη συναλλαγή είτε βέβαιη δέσμευση, έναντι του συναλλαγματικού κινδύνου και περιλαμβάνει το κόστος συναλλαγής στην αρχική επιμέτρηση του αποθέματος). Ως συνέπεια της συνεκτίμησης του προθεσμιακού στοιχείου στην αρχική επιμέτρηση του συγκεκριμένου αντισταθμισμένου στοιχείου, το προθεσμιακό στοιχείο επηρεάζει τα αποτελέσματα ταυτόχρονα με το αντισταθμισμένο στοιχείο. Παρομοίως, μια οικονομική οντότητα που αντισταθμίζει μια πώληση εμπορεύματος που εκφράζεται σε συνάλλαγμα έναντι συναλλαγματικού κινδύνου, είτε πρόκειται για προσδοκώμενη συναλλαγή είτε για βέβαιη δέσμευση, περιλαμβάνει το προθεσμιακό στοιχείο στο κόστος που σχετίζεται με τη συγκεκριμένη πώληση (συνεπώς, το προθεσμιακό στοιχείο αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα κατά την ίδια περίοδο με τα έσοδα από την αντισταθμισμένη πώληση)·

β) το προθεσμιακό στοιχείο ενός προθεσμιακού συμβολαίου σχετίζεται με ένα αντισταθμισμένο στοιχείο που αφορά χρονική περίοδο, εάν η φύση του αντισταθμισμένου στοιχείου είναι τέτοια ώστε το προθεσμιακό στοιχείο να έχει χαρακτήρα κόστους για την εξασφάλιση προστασίας έναντι ενός κινδύνου στη διάρκεια μιας συγκεκριμένης χρονικής περιόδου [αλλά το αντισταθμισμένο στοιχείο δεν έχει ως αποτέλεσμα μια συναλλαγή που εμπεριέχει την έννοια κόστους συναλλαγής σύμφωνα με το στοιχείο α)]. Για παράδειγμα, εάν το απόθεμα εμπορεύματος αντισταθμιστεί έναντι μεταβολών της εύλογης αξίας για έξι μήνες χρησιμοποιώντας ένα προθεσμιακό συμβόλαιο εμπορεύματος με αντίστοιχη διάρκεια, το προθεσμιακό στοιχείο του προθεσμιακού συμβολαίου θα κατανεμηθεί στα αποτελέσματα (δηλαδή, θα αποσβεστεί σε συστηματική και λογική βάση) στη διάρκεια αυτής της εξάμηνης περιόδου. Ένα άλλο παράδειγμα είναι η αντιστάθμιση καθαρής επένδυσης σε εκμετάλλευση εξωτερικού που αντισταθμίζεται για 18 μήνες χρησιμοποιώντας ένα προθεσμιακό συμβόλαιο συναλλάγματος, η οποία έχει ως αποτέλεσμα την κατανομή του προθεσμιακού στοιχείου του προθεσμιακού συμβολαίου στη διάρκεια της συγκεκριμένης δεκαοκτάμηνης περιόδου.

B6.5.35 Τα χαρακτηριστικά του αντισταθμισμένου στοιχείου, συμπεριλαμβανομένων του πώς και πότε το αντισταθμισμένο στοιχείο επηρεάζει τα αποτελέσματα, επηρεάζουν επίσης την περίοδο κατά την οποία αποσβένεται το προθεσμιακό στοιχείο ενός προθεσμιακού συμβολαίου που αντισταθμίζει ένα αντισταθμισμένο στοιχείο που αφορά χρονική περίοδο, η οποία καλύπτει την περίοδο την οποία αφορά το προθεσμιακό στοιχείο. Για παράδειγμα, εάν ένα προθεσμιακό συμβόλαιο αντισταθμίζει την έκθεση στη διακύμανση των επιτοκίων τριμήνου για μια τρίμηνη περίοδο που αρχίζει σε έξι μήνες, το προθεσμιακό στοιχείο αποσβένεται κατά την περίοδο που καλύπτει το διάστημα από τον έβδομο έως και τον ένατο μήνα.

B6.5.36 Η λογιστική αντιμετώπιση ενός προθεσμιακού συμβολαίου σύμφωνα με την παράγραφο 6.5.16 εφαρμόζεται επίσης εάν, κατά την ημερομηνία κατά την οποία το προθεσμιακό συμβόλαιο προσδιορίζεται ως μέσο αντιστάθμισης, το προθεσμιακό στοιχείο είναι μηδενικό. Σε αυτή την περίπτωση, μια οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τυχόν μεταβολές της εύλογης αξίας που μπορούν να αποδοθούν στο προθεσμιακό στοιχείο στα λοιπά συνολικά έσοδα, παρότι η σωρευτική μεταβολή της εύλογης αξίας που μπορεί να αποδοθεί στο προθεσμιακό στοιχείο στη διάρκεια της συνολικής περιόδου της σχέσης αντιστάθμισης είναι μηδενική. Συνεπώς, εάν το προθεσμιακό στοιχείο ενός προθεσμιακού συμβολαίου σχετίζεται με:

α) ένα αντισταθμισμένο στοιχείο που αφορά συναλλαγή, το ποσό που αντιστοιχεί στο προθεσμιακό στοιχείο στη λήξη της σχέσης αντιστάθμισης που προσαρμόζει το αντισταθμισμένο στοιχείο ή που ανακατατάσσεται στα αποτελέσματα (βλέπε παραγράφους 6.5.15 στοιχείο β) και 6.5.16) θα είναι μηδενικό·

▼M53

β) ένα αντισταθμισμένο στοιχείο που αφορά χρονική περίοδο, το ποσό απόσβεσης που σχετίζεται με το προθεσμιακό στοιχείο είναι μηδενικό.

Β6.5.37 Η λογιστική αντιμετώπιση για το προθεσμιακό στοιχείο των προθεσμιακών συμβολαίων σύμφωνα με την παράγραφο 6.5.16 ισχύει μόνο στον βαθμό κατά τον οποίο το προθεσμιακό στοιχείο σχετίζεται με το αντισταθμισμένο στοιχείο (εναρμονισμένο προθεσμιακό στοιχείο). Το προθεσμιακό στοιχείο ενός προθεσμιακού συμβολαίου σχετίζεται με το αντισταθμισμένο στοιχείο εάν οι κρίσιμοι όροι του προθεσμιακού συμβολαίου (όπως το ονομαστικό ποσό, η διάρκεια ζωής και το υποκείμενο στοιχείο) είναι εναρμονισμένοι με το αντισταθμισμένο στοιχείο. Συνεπώς, εάν οι κρίσιμοι όροι του προθεσμιακού συμβολαίου και το αντισταθμισμένο στοιχείο δεν είναι πλήρως εναρμονισμένα, η οικονομική οντότητα καθορίζει το εναρμονισμένο προθεσμιακό στοιχείο, δηλαδή, το ποσοστό εκείνο του προθεσμιακού στοιχείου που περιλαμβάνεται στο προθεσμιακό συμβόλαιο (πραγματικό προθεσμιακό στοιχείο) και σχετίζεται με το αντισταθμισμένο στοιχείο (και, συνεπώς, πρέπει να αντιμετωπίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 6.5.16). Μια οικονομική οντότητα καθορίζει το εναρμονισμένο προθεσμιακό στοιχείο χρησιμοποιώντας την αποτίμηση του προθεσμιακού συμβολαίου που θα είχε κρίσιμους όρους που εναρμονίζονται απόλυτα με το αντισταθμισμένο στοιχείο.

Β6.5.38 Εάν το πραγματικό προθεσμιακό στοιχείο και το εναρμονισμένο προθεσμιακό στοιχείο διαφέρουν, η οικονομική οντότητα καθορίζει το ποσό που συσσωρεύεται σε χωριστό συστατικό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων σύμφωνα με την παράγραφο 6.5.16, ως εξής:

α) εάν, κατά τη δημιουργία της σχέσης αντιστάθμισης, το απόλυτο ποσό του πραγματικού προθεσμιακού στοιχείου υπερβαίνει το απόλυτο ποσό του εναρμονισμένου προθεσμιακού στοιχείου, η οικονομική οντότητα:

i) καθορίζει το ποσό που συσσωρεύεται σε ένα χωριστό συστατικό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων με βάση το εναρμονισμένο προθεσμιακό στοιχείο· και

ii) αντιμετωπίζει λογιστικά τις διαφορές στις μεταβολές της εύλογης αξίας μεταξύ των δύο προθεσμιακών στοιχείων στα αποτελέσματα·

β) εάν, κατά τη δημιουργία της σχέσης αντιστάθμισης, το απόλυτο ποσό του πραγματικού προθεσμιακού στοιχείου είναι μικρότερο από το απόλυτο ποσό του εναρμονισμένου προθεσμιακού στοιχείου, η οικονομική οντότητα καθορίζει το ποσό που συσσωρεύεται σε ένα χωριστό συστατικό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων μέσω αναφοράς, ανάλογα με το ποιο είναι μικρότερο, στη σωρευμένη μεταβολή στην εύλογη αξία:

i) του απόλυτου ποσού του πραγματικού προθεσμιακού στοιχείου· και

ii) του απόλυτου ποσού του εναρμονισμένου προθεσμιακού στοιχείου.

Οποιοδήποτε υπόλοιπο της μεταβολής στην εύλογη αξία του πραγματικού προθεσμιακού στοιχείου αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.

Β6.5.39 Όταν μια οικονομική οντότητα διακρίνει το περιθώριο βάσης συναλλαγματικής ισοτιμίας από ένα χρηματοοικονομικό μέσο και το εξαιρεί από τον προσδιορισμό αυτού του χρηματοοικονομικού μέσου ως μέσου αντιστάθμισης [βλέπε παράγραφο 6.2.4 β)], οι οδηγίες εφαρμογής των παραγράφων Β6.5.34–Β6.5.38 ισχύουν για το περιθώριο βάσης συναλλαγματικής ισοτιμίας με τον ίδιο τρόπο που ισχύουν για το προθεσμιακό στοιχείο ενός προθεσμιακού συμβολαίου.

▼**M53**

Αντιστάθμιση μιας ομάδας στοιχείων (ενότητα 6.6)

Αντιστάθμιση μιας καθαρής θέσης

Επιλεξιμότητα για λογιστική αντιστάθμισης και προσδιορισμός καθαρής θέσης

Β6.6.1 Μια καθαρή θέση είναι επιλέξιμη για λογιστική αντιστάθμισης μόνο εάν μια οικονομική οντότητα πραγματοποιεί αντιστάθμιση σε καθαρή βάση για τους σκοπούς της διαχείρισης κινδύνου. Κατά πόσον μια οικονομική οντότητα πραγματοποιεί αντιστάθμιση με τον τρόπο αυτό είναι αυταπόδεικτο (όχι απλώς ένας ισχυρισμός ή δήλωση στην τεκμηρίωση). Συνεπώς, μια οικονομική οντότητα δεν μπορεί να εφαρμόζει λογιστική αντιστάθμισης σε καθαρή βάση αποκλειστικά για να επιτύχει ένα συγκεκριμένο λογιστικό αποτέλεσμα, εάν αυτή δεν ανταναικλά την προσέγγισή της στη διαχείριση κινδύνου. Η αντιστάθμιση καθαρής βάσης πρέπει να αποτελεί μέρος μιας καθιερωμένης στρατηγικής διαχείρισης κινδύνου. Κανονικά, αυτό εγκρίνεται από τα βασικά διοικητικά στελέχη, όπως ορίζεται στο ΔΛΠ 24.

Β6.6.2 Για παράδειγμα, η οικονομική οντότητα Α, της οποίας το λειτουργικό νόμισμα είναι το τοπικό νόμισμα, έχει μια βέβαιη δέσμευση καταβολής ΣΜ150 000 για έξοδα διαφήμισης σε εννέα μήνες καθώς και μια βέβαιη δέσμευση πώλησης τελικών προϊόντων έναντι ΣΜ150 000 σε 15 μήνες. Η οικονομική οντότητα Α συνάπτει ένα παράγωγο συναλλάγματος σε εννέα μήνες με βάση το οποίο λαμβάνει ΣΜ100 και καταβάλλει ΝΜ70. Η οικονομική οντότητα Α δεν έχει άλλη έκθεση σε ΣΜ. Η οικονομική οντότητα Α δεν διαχειρίζεται τον συναλλαγματικό κίνδυνο σε καθαρή βάση. Συνεπώς, η οικονομική οντότητα Α δεν μπορεί να εφαρμόσει λογιστική αντιστάθμισης για μια σχέση αντιστάθμισης μεταξύ του παραγώγου συναλλάγματος και μιας καθαρής θέσης ΣΜ100 [που αποτελείται από τις ΣΜ150 000 της βέβαιης δέσμευσης αγοράς—δηλαδή των διαφημιστικών υπηρεσιών—και τις ΣΜ149 900 (από τις ΣΜ150 000) της βέβαιης δέσμευσης πώλησης] για μια περίοδο εννέα μηνών.

Β6.6.3 Εάν η οικονομική οντότητα Α διαχειρίστηκε συναλλαγματικό κίνδυνο σε καθαρή βάση και δεν συνήψε το παράγωγο συναλλάγματος (επειδή αυξάνει την έκθεσή της στον συναλλαγματικό κίνδυνο αντί να τον μειώνει), η οικονομική οντότητα θα είχε μια φυσικά αντισταθμισμένη θέση για εννέα μήνες. Κανονικά, αυτή η αντισταθμισμένη θέση δεν θα αντικατοπτριζόταν στις οικονομικές καταστάσεις, επειδή οι συναλλαγές αναγνωρίζονται σε διαφορετικές περιόδους αναφοράς στο μέλλον. Η μηδενική καθαρή θέση θα ικανοποιούσε τις απαιτήσεις για λογιστική αντιστάθμισης μόνο εφόσον πληρούνταν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 6.6.6.

Β6.6.4 Όταν μια ομάδα στοιχείων που απαρτίζουν μια καθαρή θέση προσδιορίζεται ως αντισταθμισμένο στοιχείο, μια οικονομική οντότητα προσδιορίζει τη συνολική ομάδα στοιχείων που περιλαμβάνει τα στοιχεία που μπορούν να αποτελέσουν την καθαρή θέση. Μια οικονομική οντότητα δεν επιτρέπεται να προσδιορίσει ένα μη συγκεκριμένο, γενικά καθορισμένο ποσό καθαρής θέσης. Για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα έχει μια ομάδα βέβαιων δεσμεύσεων πώλησης σε εννέα μήνες για ΣΜ100 και μια ομάδα βέβαιων δεσμεύσεων αγοράς σε 18 μήνες για ΣΜ120. Η οικονομική οντότητα δεν μπορεί να προσδιορίσει ένα γενικά καθορισμένο ποσό καθαρής θέσης ύψους έως ΣΜ20. Αντί για αυτό, πρέπει να προσδιορίσει ένα ακαθάριστο ποσό αγορών και ένα ακαθάριστο ποσό πωλήσεων που από κοινού συνιστούν την αντισταθμισμένη καθαρή θέση. Μια οικονομική οντότητα προσδιορίζει ακαθάριστες θέσεις από τις οποίες προκύπτει η καθαρή θέση έτσι ώστε η οικονομική οντότητα να είναι σε θέση να συμμορφώνεται με τις απαιτήσεις για τη λογιστική αντιμετώπιση των επιλέξιμων θέσεων αντιστάθμισης.

Εφαρμογή των απαιτήσεων αποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης σε αντιστάθμιση καθαρής θέσης

Β6.6.5 Όταν μια οικονομική οντότητα καθορίζει αν πληρούνται οι απαιτήσεις αποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης της παραγράφου 6.4.1 στοιχείο γ) κατά την αντιστάθμιση μιας καθαρής θέσης, λαμβάνει υπόψη τις μεταβολές της αξίας των στοιχείων στην καθαρή θέση που έχουν

▼M53

παρόμοιο αποτέλεσμα με το μέσο αντιστάθμισης σε συνδυασμό με τη μεταβολή εύλογης αξίας στο μέσο αντιστάθμισης. Για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα έχει μια ομάδα βέβαιων δεσμεύσεων πώλησης σε εννέα μήνες για ΣΜ100 και μια ομάδα βέβαιων δεσμεύσεων αγοράς σε 18 μήνες για ΣΜ120. Αντισταθμίζει το συναλλαγματικό κίνδυνο της καθαρής θέσης ΣΜ20 χρησιμοποιώντας ένα προθεσμιακό συμβόλαιο συναλλάγματος για ΣΜ20. Όταν καθορίζει κατά πόσον πληρούνται οι απαιτήσεις αποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης της παραγράφου 6.4.1 στοιχείο γ), η οικονομική οντότητα εξετάζει τη σχέση μεταξύ:

α) της μεταβολής στην εύλογη αξία του προθεσμιακού συμβολαίου συναλλάγματος μαζί με τις μεταβολές στην αξία των βέβαιων δεσμεύσεων πώλησης που σχετίζονται με τον συναλλαγματικό κίνδυνο· και

β) των μεταβολών στην αξία των βέβαιων δεσμεύσεων αγοράς που σχετίζονται με τον συναλλαγματικό κίνδυνο.

Β6.6.6 Ομοίως, εάν στο παράδειγμα της παραγράφου Β6.6.5 η οικονομική οντότητα είχε μηδενική καθαρή θέση, θα εξέταζε τη σχέση μεταξύ των μεταβολών στην αξία των βέβαιων δεσμεύσεων πώλησης που σχετίζονται με τον συναλλαγματικό κίνδυνο και των μεταβολών στην αξία των βέβαιων δεσμεύσεων αγοράς που σχετίζονται με τον συναλλαγματικό κίνδυνο για να καθορίσει αν πληρούνται οι απαιτήσεις αποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης της παραγράφου 6.4.1 στοιχείο γ).

Αντισταθμίσεις ταμειακών ροών που συνιστούν καθαρή θέση

Β6.6.7 Όταν μια οικονομική οντότητα αντισταθμίζει μια ομάδα στοιχείων με αλληλοκαλυπτόμενες θέσεις κινδύνου (δηλαδή, μια καθαρή θέση), η επιλεξιμότητα για λογιστική αντιστάθμισης εξαρτάται από τον τύπο της αντιστάθμισης. Εάν η αντιστάθμιση είναι αντιστάθμιση εύλογης αξίας, η καθαρή θέση μπορεί να είναι επιλέξιμη ως αντισταθμισμένο στοιχείο. Εάν, ωστόσο, η αντιστάθμιση είναι αντιστάθμιση ταμειακών ροών, τότε η καθαρή θέση μπορεί να είναι επιλέξιμη ως αντισταθμισμένο στοιχείο μόνο εφόσον αποτελεί αντιστάθμιση συναλλαγματικού κινδύνου και ο προσδιορισμός αυτής της καθαρής θέσης καθορίζει την περίοδο αναφοράς κατά την οποία οι προσδοκώμενες συναλλαγές αναμένεται να επηρεάσουν τα αποτελέσματα, καθώς και τη φύση και τον όγκο τους.

Β6.6.8 Για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα έχει μια καθαρή θέση που αποτελείται από ένα κάτω εύρος ΣΜ100 πωλήσεων και ένα κάτω εύρος ΣΜ150 αγορών. Τόσο οι πωλήσεις όσο και οι αγορές εκφράζονται στο ίδιο ξένο νόμισμα. Προκειμένου να ορίσει επαρκώς τον προσδιορισμό της αντισταθμισμένης καθαρής θέσης, η οικονομική οντότητα προσδιορίζει στην αρχική τεκμηρίωση της σχέσης αντιστάθμισης ότι οι πωλήσεις μπορούν να αφορούν το προϊόν Α ή το προϊόν Β και οι αγορές μπορούν να αφορούν τον τύπο μηχανήματος Α, τον τύπο μηχανήματος Β και την πρώτη ύλη Α. Η οικονομική οντότητα προσδιορίζει επίσης τους όγκους των συναλλαγών ανάλογα με τη φύση κάθε συναλλαγής. Η οικονομική οντότητα τεκμηριώνει ότι το κάτω εύρος των πωλήσεων (ΣΜ100) αποτελείται από όγκο προσδοκώμενων πωλήσεων που αντιστοιχεί στις πρώτες ΣΜ70 του προϊόντος Α και στις πρώτες ΣΜ30 του προϊόντος Β. Εάν αυτοί οι όγκοι πωλήσεων αναμένεται να επηρεάσουν τα αποτελέσματα σε διαφορετικές περιόδους αναφοράς, η οικονομική οντότητα θα το συμπεριλάβει αυτό στην τεκμηρίωση, για παράδειγμα, τις πρώτες ΣΜ70 από τις πωλήσεις του προϊόντος Α που αναμένεται να επηρεάσουν τα αποτελέσματα κατά την πρώτη περίοδο αναφοράς και τις πρώτες ΣΜ30 από τις πωλήσεις του προϊόντος Β που αναμένεται να επηρεάσουν τα αποτελέσματα κατά τη δεύτερη περίοδο αναφοράς. Η οικονομική οντότητα καταγράφει επίσης ότι το κάτω εύρος των αγορών (ΣΜ150) αποτελείται από τις αγορές των πρώτων ΣΜ60 του τύπου μηχανήματος Α, των πρώτων ΣΜ40 του τύπου μηχανήματος Β και των πρώτων

▼**M53**

ΣΜ50 της πρώτης ύλης Α. Εάν αυτοί οι όγκοι αγορών αναμένεται να επηρεάσουν τα αποτελέσματα σε διαφορετικές περιόδους αναφοράς, η οικονομική οντότητα περιλαμβάνει στην τεκμηρίωση διαχωρισμό των όγκων αγορών με βάση τις περιόδους αναφοράς κατά τις οποίες αναμένεται να επηρεάσουν τα αποτελέσματα (με παρόμοιο τρόπο με αυτόν που καταγράφει τους όγκους πωλήσεων). Για παράδειγμα, η προσδοκώμενη συναλλαγή ορίζεται ως:

α) οι πρώτες ΣΜ60 των αγορών του τύπου μηχανήματος Α που αναμένεται να επηρεάσουν τα αποτελέσματα από την τρίτη περίοδο αναφοράς κατά τις επόμενες δέκα περιόδους αναφοράς·

β) οι πρώτες ΣΜ40 των αγορών του τύπου μηχανήματος Β που αναμένεται να επηρεάσουν τα αποτελέσματα από την τέταρτη περίοδο αναφοράς κατά τις επόμενες 20 περιόδους αναφοράς· και

γ) οι πρώτες ΣΜ50 των αγορών της πρώτης ύλης Α που αναμένεται να παραληφθούν κατά την τρίτη περίοδο αναφοράς και να πωληθούν, δηλαδή, να επηρεάσουν τα αποτελέσματα, στη διάρκεια αυτής και της επόμενης περιόδου αναφοράς.

Ο ορισμός της φύσης των όγκων των προσδοκώμενων συναλλαγών θα περιλαμβάνει πτυχές όπως η κατανομή απόσβεσης για ενσώματα πάγια στοιχεία του ίδιου τύπου, εάν η φύση αυτών των στοιχείων είναι τέτοια που η μέθοδος απόσβεσης θα μπορούσε να διαφέρει ανάλογα με τον τρόπο χρήσης αυτών των στοιχείων από την οικονομική οντότητα. Για παράδειγμα, εάν η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί στοιχεία του τύπου μηχανήματος Α σε δύο διαφορετικές διαδικασίες παραγωγής που έχουν ως αποτέλεσμα τη γραμμική απόσβεση στη διάρκεια δέκα περιόδων αναφοράς καθώς και τη μέθοδο της μονάδας παραγωγής αντιστοίχως, στην τεκμηρίωση του προσδοκώμενου όγκου αγορών για τον τύπο μηχανήματος Α θα γίνεται διαχωρισμός του όγκου με βάση ποια από αυτές τις μεθόδους απόσβεσης εφαρμόζεται.

Β6.6.9 Για μια αντιστάθμιση ταμειακών ροών μιας καθαρής θέσης, τα ποσά που καθορίζονται σύμφωνα με την παράγραφο 6.5.11 περιλαμβάνουν τις μεταβολές στην αξία των στοιχείων στην καθαρή θέση που έχουν παρόμοιο αποτέλεσμα με το μέσο αντιστάθμισης σε συνδυασμό με τη μεταβολή εύλογης αξίας στο μέσο αντιστάθμισης. Ωστόσο, οι μεταβολές στην αξία των στοιχείων στην καθαρή θέση που έχουν παρόμοιο αποτέλεσμα με το μέσο αντιστάθμισης αναγνωρίζονται μόνο αφού αναγνωριστούν οι συναλλαγές με τις οποίες σχετίζονται, όπως όταν μια προσδοκώμενη πώληση αναγνωριστεί στα έσοδα. Για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα έχει μια ομάδα πολύ πιθανών προσδοκώμενων πωλήσεων σε εννέα μήνες για ΣΜ100 και μια ομάδα πιθανών προσδοκώμενων αγορών σε 18 μήνες για ΣΜ120. Αντισταθμίζει τον συναλλαγματικό κίνδυνο της καθαρής θέσης των ΣΜ20 χρησιμοποιώντας ένα προθεσμιακό συμβόλαιο συναλλάγματος για ΣΜ20. Κατά τον καθορισμό των ποσών που αναγνωρίζονται στο αποθεματικό αντιστάθμισης ταμειακών ροών σύμφωνα με την παράγραφο 6.5.11 στοιχεία α)–β), η οικονομική οντότητα συγκρίνει:

α) τη μεταβολή της εύλογης αξίας του προθεσμιακού συμβολαίου συναλλάγματος μαζί με τις μεταβολές στην αξία των πολύ πιθανών προσδοκώμενων πωλήσεων που σχετίζονται με τον συναλλαγματικό κίνδυνο· με

β) τις μεταβολές στην αξία των πολύ πιθανών προσδοκώμενων αγορών που σχετίζονται με τον συναλλαγματικό κίνδυνο.

▼M53

Ωστόσο, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει μόνο ποσά που σχετίζονται με το προθεσμιακό συμβόλαιο συναλλάγματος έως ότου οι συναλλαγές των πολύ πιθανών προσδοκώμενων πωλήσεων να αναγνωριστούν στις οικονομικές καταστάσεις, οπότε αναγνωρίζονται τα κέρδη ή οι ζημίες από αυτές τις προσδοκώμενες συναλλαγές (δηλαδή, η μεταβολή στην αξία που μπορεί να αποδοθεί στη μεταβολή της συναλλαγματικής ισοτιμίας μεταξύ του προσδιορισμού της σχέσης αντιστάθμισης και της αναγνώρισης των εσόδων).

Β6.6.10 Παρομοίως, εάν στο παράδειγμα η οικονομική οντότητα είχε μηδενική καθαρή θέση, θα συνέκρινε τις μεταβολές της αξίας των πολύ πιθανών προσδοκώμενων πωλήσεων που σχετίζονται με τον συναλλαγματικό κίνδυνο με τις μεταβολές στην αξία των πολύ πιθανών προσδοκώμενων αγορών που σχετίζονται με τον συναλλαγματικό κίνδυνο. Ωστόσο, αυτά τα ποσά αναγνωρίζονται μόνο αφού οι σχετικές προσδοκώμενες συναλλαγές αναγνωριστούν στις οικονομικές καταστάσεις.

Εύρη ομάδων στοιχείων που προσδιορίζονται ως το αντισταθμισμένο στοιχείο

Β6.6.11 Για τους ίδιους λόγους που αναφέρονται στην παράγραφο Β6.3.19, ο προσδιορισμός συστατικών στοιχείων εύρους ομάδων των υφιστάμενων στοιχείων απαιτεί τον συγκεκριμένο προσδιορισμό του ονομαστικού ποσού της ομάδας των στοιχείων από την οποία ορίζεται το αντισταθμισμένο συστατικό στοιχείο εύρους.

Β6.6.12 Μια σχέση αντιστάθμισης μπορεί να περιλαμβάνει εύρη από πολλές διαφορετικές ομάδες στοιχείων. Για παράδειγμα, στην αντιστάθμιση μιας καθαρής θέσης μιας ομάδας περιουσιακών στοιχείων και μιας ομάδας υποχρεώσεων, η σχέση αντιστάθμισης μπορεί να περιλαμβάνει, σε συνδυασμό, ένα συστατικό στοιχείο εύρους της ομάδας περιουσιακών στοιχείων και ένα συστατικό στοιχείο εύρους της ομάδας υποχρεώσεων.

Παρουσίαση των κερδών ή ζημιών του μέσου αντιστάθμισης

Β6.6.13 Εάν τα στοιχεία αντισταθμίζονται μαζί ως ομάδα σε μια αντιστάθμιση ταμειακών ροών, θα μπορούσαν να επηρεάσουν διαφορετικά κονδύλια στην κατάσταση αποτελεσμάτων και στα λοιπά συνολικά έσοδα. Η παρουσίαση των κερδών ή ζημιών της αντιστάθμισης στην κατάσταση αυτή εξαρτάται από την ομάδα στοιχείων.

Β6.6.14 Εάν η ομάδα στοιχείων δεν περιλαμβάνει αλληλοκαλυπτόμενες θέσεις κινδύνου (για παράδειγμα, μια ομάδα εξόδων σε συνάλλαγμα που επηρεάζουν διαφορετικά κονδύλια στην κατάσταση αποτελεσμάτων και στα λοιπά συνολικά έσοδα που είναι αντισταθμισμένα έναντι του συναλλαγματικού κινδύνου), τότε τα κέρδη ή οι ζημίες του μέσου αντιστάθμισης που έχει ανακαταταχθεί κατανέμονται στα κονδύλια που επηρεάζονται από τα αντισταθμισμένα στοιχεία. Αυτή η κατανομή πραγματοποιείται σε συστηματική και λογική βάση και δεν πρέπει να έχει ως αποτέλεσμα τον κατά παρέκταση υπολογισμό των καθαρών κερδών ή ζημιών που προκύπτουν από ένα μεμονωμένο μέσο αντιστάθμισης.

Β6.6.15 Εάν η ομάδα στοιχείων έχει αλληλοκαλυπτόμενες θέσεις κινδύνου (για παράδειγμα, μια ομάδα πωλήσεων και εξόδων που εκφράζονται σε συνάλλαγμα και αντισταθμίζονται μαζί έναντι του συναλλαγματικού κινδύνου), τότε η οικονομική οντότητα παρουσιάζει τα κέρδη ή ζημίες της αντιστάθμισης σε χωριστό κονδύλιο στην κατάσταση αποτελεσμάτων και στα λοιπά συνολικά έσοδα. Έστω, για παράδειγμα, ότι υπάρχει μια αντιστάθμιση του συναλλαγματικού κινδύνου μιας καθαρής θέσης πωλήσεων σε συνάλλαγμα ΣΜ100 με έξοδα σε συνάλλαγμα ΣΜ80, για την οποία χρησιμοποιείται ένα προθεσμιακό συμβόλαιο συναλλάγματος ΣΜ20. Το κέρδος ή η ζημία από το προθεσμιακό συμβόλαιο συναλλάγματος που ανακατατάσσεται από το αποθεματικό αντιστάθμισης ταμειακών ροών στα αποτελέσματα (όταν η καθαρή θέση επηρεάζει τα αποτελέσματα) παρουσιάζεται σε χωριστό κονδύλιο από τις αντισταθμισμένες πωλήσεις και έξοδα. Επιπλέον, εάν οι πωλήσεις πραγματοποιηθούν σε προηγούμενη περίοδο από ό,τι τα έξοδα, τα έσοδα των πωλήσεων εξακολουθούν

▼M53

να επιμετρώνται στην τρέχουσα συναλλαγματική ισοτιμία, σύμφωνα με το ΔΛΠ 21. Τα σχετικά κέρδη ή ζημίες της αντιστάθμισης παρουσιάζονται σε χωριστό κονδύλιο έτσι ώστε τα αποτελέσματα να ανταγακλούν το αποτέλεσμα της αντιστάθμισης της καθαρής θέσης, με μια αντίστοιχη προσαρμογή στο αποθεματικό αντιστάθμισης ταμειακών ροών. Όταν τα αντισταθμισμένα έξοδα επηρεάζουν τα αποτελέσματα σε μεταγενέστερη περίοδο, τα κέρδη ή οι ζημίες της αντιστάθμισης που προηγουμένως αναγνωρίζονταν στο αποθεματικό αντιστάθμισης ταμειακών ροών στις πωλήσεις ανακατατάσσονται στα αποτελέσματα και παρουσιάζονται ως χωριστό κονδύλιο από τα κέρδη ή τις ζημίες που περιλαμβάνουν τα αντισταθμισμένα έξοδα, που επιμετρώνται στην τρέχουσα συναλλαγματική ισοτιμία σύμφωνα με το ΔΛΠ 21.

Β6.6.16 Για ορισμένους τύπους αντισταθμίσεων εύλογης αξίας, ο στόχος της αντιστάθμισης δεν είναι κυρίως ο συμψηφισμός της μεταβολής της εύλογης αξίας του αντισταθμισμένου στοιχείου, αλλά η μετατροπή των ταμειακών ροών του αντισταθμισμένου στοιχείου. Για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα αντισταθμίζει τον κίνδυνο επιτοκίου εύλογης αξίας ενός χρεωστικού τίτλου σταθερού επιτοκίου χρησιμοποιώντας μια συμφωνία ανταλλαγής επιτοκίων. Ο στόχος αντιστάθμισης της οικονομικής οντότητας είναι η μετατροπή των ταμειακών ροών σταθερού επιτοκίου σε ταμειακές ροές κυμαινόμενου επιτοκίου. Αυτός ο στόχος αντανακλάται στη λογιστική αντιμετώπιση της σχέσης αντιστάθμισης μέσω της καταχώρισης των καθαρών δεδουλευμένων τόκων από τη συμφωνία ανταλλαγής επιτοκίων στα αποτελέσματα. Στην περίπτωση αντιστάθμισης καθαρής θέσης (για παράδειγμα, μιας καθαρής θέσης ενός περιουσιακού στοιχείου σταθερού επιτοκίου και μιας υποχρέωσης σταθερού επιτοκίου), αυτό το ποσό των καθαρών δεδουλευμένων τόκων πρέπει να παρουσιάζεται σε διαφορετικό κονδύλιο στα αποτελέσματα και στα λοιπά συνολικά έσοδα. Αυτό αποσκοπεί στο να αποφευχθεί η κατά παρέκταση απεικόνιση των καθαρών κερδών ή ζημιών ενός μεμονωμένου μέσου σε αλληλοκαλυπτόμενα ακαθάριστα ποσά και η αναγνώρισή τους σε διαφορετικά κονδύλια (για παράδειγμα, με αυτό τον τρόπο αποφεύγεται η κατά παρέκταση απεικόνιση μιας είσπραξης καθαρών τόκων από μία συμφωνία ανταλλαγής επιτοκίων στα ακαθάριστα έσοδα από τόκους και στα ακαθάριστα έξοδα για τόκους).

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ (ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7)

Μεταβατική περίοδος (ενότητα 7.2)

Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που διακρατούνται για διαπραγμάτευση

Β7.2.1 Κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής του παρόντος Προτύπου, μια οικονομική οντότητα πρέπει να καθορίσει αν ο στόχος του επιχειρηματικού μοντέλου της οικονομικής οντότητας για τη διαχείριση οποιωνδήποτε χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων της πληροί τον όρο της παραγράφου 4.1.2 στοιχείο α) ή τον όρο της παραγράφου 4.1.2Α στοιχείο α) ή αν ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο είναι επιλέξιμο για την επιλογή που ορίζεται στην παράγραφο 5.7.5. Για τον σκοπό αυτό, μια οικονομική οντότητα καθορίζει αν τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία εμπίπτουν στον ορισμό των διακρατούμενων για διαπραγμάτευση όπως εάν η οικονομική οντότητα είχε αγοράσει τα περιουσιακά στοιχεία κατά την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής.

Απομείωση αξίας

Β7.2.2 Κατά τη μετάβαση, μια οικονομική οντότητα πρέπει να επιδιώκει την κατά προσέγγιση εκτίμηση του πιστωτικού κινδύνου κατά την αρχική αναγνώριση, λαμβάνοντας υπόψη όλες τις λογικές και βάσιμες πληροφορίες που είναι διαθέσιμες χωρίς αδικαιολόγητο κόστος ή προσπάθεια. Μια οικονομική οντότητα δεν απαιτείται να διεξάγει εξαντλητική έρευνα για πληροφορίες όταν καθορίζει, κατά την ημερομηνία μετάβασης, κατά πόσον έχουν υπάρξει σημαντικές αυξήσεις στον πιστωτικό κίνδυνο μετά την αρχική αναγνώριση. Εάν μια οικονομική οντότητα δεν μπορεί να κάνει αυτό τον καθορισμό χωρίς αδικαιολόγητο κόστος ή προσπάθεια, ισχύει η παράγραφος 7.2.20.

▼**M53**

B7.2.3 Προκειμένου να καθοριστούν οι προβλέψεις ζημίας για χρηματοοικονομικά μέσα με αρχική αναγνώριση (ή δανειακές δεσμεύσεις ή συμβόλαια χρηματοοικονομικής εγγύησης στα οποία η οικονομική οντότητα κατέστη συμβαλλόμενο μέρος) πριν από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής, τόσο κατά τη μετάβαση όσο και έως την παύση αναγνώρισης αυτών των στοιχείων, η οικονομική οντότητα λαμβάνει υπόψη πληροφορίες που είναι σχετικές για τον καθορισμό ή την κατά προσέγγιση εκτίμηση του πιστωτικού κινδύνου κατά την αρχική αναγνώριση. Προκειμένου να καθορίσει ή να εκτιμήσει κατά προσέγγιση τον αρχικό πιστωτικό κίνδυνο, μια οικονομική οντότητα μπορεί να λάβει υπόψη εσωτερικές και εξωτερικές πληροφορίες, συμπεριλαμβανομένων πληροφοριών χαρτοφυλακίου, σύμφωνα με τις παραγράφους B5.5.1–B5.5.6.

B7.2.4 Μια οικονομική οντότητα με λίγα ιστορικά στοιχεία μπορεί να χρησιμοποιεί πληροφορίες από εσωτερικές αναφορές και στατιστικά στοιχεία (που ενδέχεται να δημιουργήθηκαν κατά τη λήψη της απόφασης για την κυκλοφορία νέου προϊόντος), πληροφορίες σχετικά με παρόμοια προϊόντα ή την πείρα ομότιμων ιδρυμάτων από συγκρίσιμα χρηματοοικονομικά μέσα, εάν είναι σχετικά.

ΟΡΙΣΜΟΙ (ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ Α)

Παράγωγα

ΒΑ.1 Τυπικά παραδείγματα παραγώγων είναι τα συμβόλαια μελλοντικής εκπλήρωσης και τα προθεσμιακά συμβόλαια (futures και forwards), οι συμβάσεις ανταλλαγής (swaps) και τα συμβόλαια δικαιωμάτων προαίρεσης (options). Ένα παράγωγο συνήθως έχει ένα ονομαστικό ποσό, το οποίο είναι χρηματικό ποσό, αριθμός μετοχών ή αριθμός μονάδων βάρους ή όγκου ή άλλων μονάδων που καθορίζονται στο συμβόλαιο. Ωστόσο, ένα παράγωγο μέσο δεν απαιτεί ο αγοραστής ή ο πωλητής να επενδύει ή να λαμβάνει το ονομαστικό ποσό κατά τη σύναψη του συμβολαίου. Εναλλακτικά, το παράγωγο θα μπορούσε να απαιτεί την καταβολή καθορισμένου ποσού ή 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 ονομαστικό ποσό. Για παράδειγμα, ένα συμβόλαιο ενδέχεται να απαιτεί καθορισμένη καταβολή NM1 000 εάν το εξαμηνιαίο επιτόκιο LIBOR αυξηθεί κατά 100 μονάδες βάσης. Ένα τέτοιο συμβόλαιο είναι παράγωγο, έστω κι αν δεν καθορίζεται ονομαστικό ποσό.

ΒΑ.2 Ο ορισμός του παραγώγου στο παρόν Πρότυπο περιλαμβάνει συμβόλαια που διακανονίζονται σε μεικτή βάση με την παράδοση του υποκείμενου στοιχείου (π.χ. προθεσμιακό συμβόλαιο για την αγορά χρεωστικού τίτλου σταθερού επιτοκίου). Μια οικονομική 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 ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων (π.χ. συμβόλαιο για την αγορά ή πώληση εμπορεύματος σε καθορισμένη τιμή σε μελλοντική ημερομηνία). Ένα τέτοιο συμβόλαιο εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου εκτός εάν συνάφθηκε και συνεχίζει να διακρατείται με σκοπό την παράδοση ενός μη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, σύμφωνα με τις αναμενόμενες απαιτήσεις αγοράς, πώλησης ή χρήσης της οικονομικής οντότητας. Ωστόσο, το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται σε τέτοιου είδους συμβόλαια για τις αναμενόμενες απαιτήσεις αγοράς, πώλησης ή χρήσης μιας οικονομικής οντότητας εάν η τελευταία προβεί σε προσδιορισμό σύμφωνα με την παράγραφο 2.5 (βλέπε παραγράφους 2.4–2.7).

ΒΑ.3 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 διότι η τιμή αγοράς του δικαιώματος είναι ουσιωδώς χαμηλότερη από την επένδυση που θα χρειαζόταν για να αποκτηθεί το υποκείμενο χρηματοοικονομικό μέσο με το οποίο συνδέεται το δικαίωμα προαίρεσης. Μια ανταλλαγή νομισμάτων που απαιτεί αρχική ανταλλαγή διαφορετικών νομισμάτων ίσης εύλογης αξίας πληροί τον ορισμό διότι η αρχική καθαρή επένδυση είναι μηδενική.

▼**M53**

ΒΑ.4 Ένα συμβόλαιο κανονικής παράδοσης δημιουργεί μια δέσμευση σταθερής τιμής μεταξύ της ημερομηνίας συναλλαγής και της ημερομηνίας διακανονισμού που πληροί τον ορισμό ενός παραγώγου. Ωστόσο, λόγω της μικρής διάρκειας της δέσμευσης, δεν αναγνωρίζεται ως παράγωγο χρηματοοικονομικό μέσο. Αντιθέτως, το παρόν Πρότυπο προβλέπει ειδική λογιστική αντιμετώπιση τέτοιων συμβολαίων κανονικής παράδοσης (βλέπε παραγράφους 3.1.2 και Β3.1.3–Β3.1.6).

ΒΑ.5 Ο ορισμός ενός παραγώγου αναφέρεται σε μη χρηματοοικονομικές μεταβλητές που δεν αφορούν συγκεκριμένα έναν συμβαλλόμενο. Σε αυτές περιλαμβάνονται ένας δείκτης ζημιών που προκλήθηκαν από σεισμό σε συγκεκριμένη περιοχή και ένας δείκτης θερμοκρασιών σε μια συγκεκριμένη πόλη. Οι μη χρηματοοικονομικές μεταβλητές που αναφέρονται συγκεκριμένα σε έναν συμβαλλόμενο περιλαμβάνουν την εμφάνιση ή μη εμφάνιση πυρκαγιάς που βλάπτει ή καταστρέφει περιουσιακό στοιχείο ενός συμβαλλομένου. Μια μεταβολή στην εύλογη αξία ενός μη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου αφορά συγκεκριμένα τον ιδιοκτήτη εάν η εύλογη αξία δεν αντανακλά μόνο τις μεταβολές στις τιμές της αγοράς για τέτοιου είδους περιουσιακά στοιχεία (χρηματοοικονομική μεταβλητή) αλλά και την κατάσταση του συγκεκριμένου μη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου που κατέχεται (μη χρηματοοικονομική μεταβλητή). Για παράδειγμα, εάν 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.

Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις διακρατούμενα για διαπραγμάτευση

ΒΑ.6 Η διαπραγμάτευση αντανακλά εν γένει την ενεργό και συχνή αγορά και πώληση και τα διακρατούμενα προς διαπραγμάτευση χρηματοοικονομικά μέσα κατά κανόνα χρησιμοποιούνται με σκοπό την αποκόμιση κέρδους από τις βραχυπρόθεσμες διακυμάνσεις στην τιμή ή το περιθώριο κέρδους του διαπραγματευτή.

ΒΑ.7 Στις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που διακρατούνται για διαπραγμάτευση περιλαμβάνονται:

α) παράγωγες υποχρεώσεις που δεν αντιμετωπίζονται λογιστικά ως μέσα αντιστάθμισης·

β) δεσμεύσεις παράδοσης χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων τα οποία δανείζεται ακάλυπτος πωλητής (ήτοι οικονομική οντότητα που πωλεί χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία τα οποία έχει δανειστεί και δεν της ανήκουν ακόμη)·

γ) χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που αναλαμβάνονται με σκοπό να επαναγοραστούν στο εγγύς μέλλον (π.χ. διαπραγματευόμενος χρεωστικός τίτλος που ο εκδότης δύναται να επαναγοράσει στο εγγύς μέλλον, ανάλογα με τις μεταβολές στην εύλογη αξία του)· και

δ) χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που αποτελούν μέρος χαρτοφυλακίου προσδιορισμένων χρηματοοικονομικών μέσων υπό κοινή διαχείριση και για τις οποίες υπάρχουν τεκμηριωμένες ενδείξεις πρόσφατου σχεδίου βραχυπρόθεσμης αποκόμισης κερδών.

ΒΑ.8 Το γεγονός ότι μια υποχρέωση χρησιμοποιείται για τη χρηματοδότηση δραστηριοτήτων διαπραγμάτευσης δεν αποτελεί από μόνο του ένδειξη ότι η υποχρέωση αυτή είναι διακρατείται για διαπραγμάτευση.

▼M32

ΔΙΕΘΝΈΣ ΠΡΌΤΥΠΟ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΉΣ ΑΝΑΦΟΡΆΣ 10

Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις

ΣΤΌΧΟΣ

1 Στόχος του παρόντος ΔΠΧΑ είναι να καθορίσει τις αρχές για την παρουσίαση και την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, όταν μια οικονομική οντότητα ελέγχει μία ή περισσότερες άλλες οικονομικές οντότητες.

Επίτευξη του στόχου

▼M38

2 Για να επιτευχθεί ο στόχος της παραγράφου 1, το παρόν ΔΠΧΑ:

▼M32

α) προβλέπει ότι μια οικονομική οντότητα (*η μητρική*) που ελέγχει μία ή περισσότερες άλλες οντότητες (*θυγατρικές*) οφείλει να καταρτίζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις·

β) ορίζει την αρχή του *ελέγχου* και καθιερώνει τον έλεγχο ως βάση ενοποίησης·

▼M38

γ) ορίζει τον τρόπο εφαρμογής της αρχής ελέγχου για να διαπιστωθεί κατά πόσον ένας επενδυτής ελέγχει μια εκδότρια και, ως εκ τούτου, πρέπει να την ενοποιήσει·

δ) καθορίζει τις λογιστικές απαιτήσεις για την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων· και

ε) ορίζει την εταιρεία επενδύσεων και θεσπίζει μια εξαίρεση όσον αφορά την ενοποίηση συγκεκριμένων θυγατρικών μιας εταιρείας επενδύσεων.

▼M32

3 Το παρόν ΔΠΧΑ δεν εξετάζει τις λογιστικές απαιτήσεις για τις συνενώσεις επιχειρήσεων και τις επιπτώσεις τους στην ενοποίηση, συμπεριλαμβανομένης της υπεραξίας που προκύπτει σε μια συνένωση επιχειρήσεων (βλέπε ΔΠΧΑ 3 *Συνενώσεις επιχειρήσεων*).

ΠΕΔΊΟ ΕΦΑΡΜΟΓΉΣ

▼M51

4 Η οικονομική οντότητα που είναι η μητρική παρουσιάζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Το παρόν ΔΠΧΑ ισχύει για όλες τις οικονομικές οντότητες, εκτός από τις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) η μητρική εταιρεία δεν χρειάζεται να παρουσιάζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις εφόσον πληροί όλες τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

(i) είναι θυγατρική άλλης οικονομικής οντότητας, στην οποία ανήκει εξ ολοκλήρου ή εν μέρει, και οι λοιποί ιδιοκτήτες της, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που δεν έχουν δικαίωμα ψήφου, έχουν ενημερωθεί ότι η μητρική εταιρεία δεν θα καταρτίσει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και δεν έχουν αντιρρήσεις επ' αυτού·

(ii) οι χρεωστικοί ή συμμετοχικοί τίτλοι της μητρικής εταιρείας δεν υπόκεινται σε δημόσια διαπραγμάτευση (σε εγχώριο ή αλλοδαπό χρηματιστήριο ή σε εξωχρηματιστηριακή αγορά, που συμπεριλαμβάνει τοπικές και περιφερειακές αγορές)·

▼M51

(iii) δεν έχει υποβάλει ούτε βρίσκεται στη διαδικασία υποβολής των οικονομικών καταστάσεών της σε επιτροπή κεφαλαιαγοράς ή άλλη ρυθμιστική αρχή προκειμένου να εκδώσει τίτλους οποιασδήποτε κατηγορίας σε δημόσια αγορά· και

(iv) η τελική ή οποιαδήποτε ενδιάμεση μητρική εταιρεία καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις που είναι διαθέσιμες για δημόσια χρήση και συμμορφώνονται με τα ΔΠΧΑ, στις οποίες είναι ενοποιημένες οι θυγατρικές ή επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, σύμφωνα με το παρόν ΔΠΧΑ.

β) [Διαγράφηκε].

γ) [Διαγράφηκε].

4Α Το παρόν ΔΠΧΑ δεν εφαρμόζεται σε προγράμματα παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία ή άλλα μακροπρόθεσμα προγράμματα παροχών σε εργαζομένους στα οποία εφαρμόζεται το ΔΛΠ 19 *Παροχές σε εργαζομένους*.

4Β Μια μητρική που είναι εταιρεία επενδύσεων δεν παρουσιάζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, εφόσον είναι υποχρεωμένη, σύμφωνα με την παράγραφο 31 του παρόντος ΔΠΧΑ, να επιμετρά όλες τις θυγατρικές της στην εύλογη αξία τους μέσω των αποτελεσμάτων.

▼M32

Έλεγχος

5 Ένας επενδυτής, ανεξάρτητα από τη φύση της συμμετοχής του σε μια οικονομική οντότητα (εκδότρια), καθορίζει εάν πρόκειται για μητρική εκτιμώντας εάν ελέγχει την εκδότρια.

6 Ένας επενδυτής ελέγχει μια εκδότρια όταν είναι εκτεθειμένος ή έχει δικαιώματα σε κυμαινόμενες αποδόσεις στο πλαίσιο της συμμετοχής του στην εκδότρια και έχει τη δυνατότητα να επηρεάσει τις αποδόσεις αυτές μέσω της εξουσίας του επί της εκδότριας.

7 Επομένως, ένας επενδυτής ελέγχει μια εκδότρια, εάν και μόνο διαθέτει όλα τα ακόλουθα:

α) **εξουσία επί της εκδότριας (βλέπε παραγράφους 10-14)·**

β) **τοποθετήσεις ή δικαιώματα με μεταβλητές αποδόσεις από τη συμμετοχή του στην εκδότρια (βλ. παραγράφους 15 και 16)· και**

γ) **δυνατότητα να χρησιμοποιήσει την εξουσία του επί της** εκδότριας **για να επηρεάσει το ύψος των αποδόσεών του (βλ. παραγράφους 17 και 18).**

8 Ένας επενδυτής εξετάζει όλα τα γεγονότα και τις περιστάσεις όταν εκτιμά κατά πόσο ελέγχει μια εκδότρια. Ο επενδυτής θα επανεκτιμήσει εάν ελέγχει μια εκδότρια όταν τα γεγονότα και οι περιστάσεις υποδεικνύουν ότι υπάρχουν αλλαγές σε ένα ή περισσότερα από τα τρία στοιχεία ελέγχου που αναφέρονται στην παράγραφο 7 (βλέπε παραγράφους Β80-Β85).

9 Δύο ή περισσότεροι επενδυτές ελέγχουν συλλογικά μια εκδότρια, όταν πρέπει να δρουν από κοινού για να διευθύνουν τις συναφείς δραστηριότητες. Σε αυτές τις περιπτώσεις, καθώς κανένας επενδυτής δεν μπορεί να διευθύνει τις δραστηριότητες χωρίς τη συνεργασία των άλλων, κανένας επενδυτής δεν ελέγχει μεμονωμένα την εκδότρια. Κάθε επενδυτής λογιστικοποιεί τη συμμετοχή του στην εκδότρια, σύμφωνα με τα σχετικά ΔΠΧΑ, όπως το ΔΠΧΑ 11 Κοινές ρυθμίσεις, το ΔΛΠ 28 Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες ή το ΔΠΧΑ 9 Χρηματοοικονομικά μέσα.

▼M32

Εξουσία

10 Ένας επενδυτής έχει εξουσία επί μιας εκδότριας όταν ο επενδυτής έχει δικαιώματα που του παρέχουν την τρέχουσα ικανότητα να διευθύνει τις συναφείς δραστηριότητες, δηλαδή τις δραστηριότητες που επηρεάζουν σημαντικά τις αποδόσεις της εκδότριας.

11 Η εξουσία απορρέει από τα δικαιώματα. Ορισμένες φορές η εκτίμηση της εξουσίας είναι απλή, όπως όταν η εξουσία επί μιας εκδότριας αποκτάται απευθείας και αποκλειστικά από τα δικαιώματα ψήφου που παρέχονται από συμμετοχικούς τίτλους, όπως μετοχές, και μπορεί να εκτιμηθεί με την εξέταση των δικαιωμάτων ψήφου από τις συμμετοχές αυτές. Σε άλλες περιπτώσεις η εκτίμηση είναι πιο πολύπλοκη και απαιτεί την εξέταση περισσότερων από έναν παραγόντων, για παράδειγμα, όταν η εξουσία απορρέει από μια ή περισσότερες συμβατικές ρυθμίσεις.

12 Ένας επενδυτής με την τρέχουσα ικανότητα να διευθύνει τις συναφείς δραστηριότητες, διαθέτει εξουσία, ακόμη και αν δεν έχει ασκήσει ακόμα τα δικαιώματά του να διευθύνει τις δραστηριότητες αυτές. Στοιχεία που αποδεικνύουν ότι ο επενδυτής διευθύνει τις συναφείς δραστηριότητες μπορούν να βοηθήσουν στο να προσδιοριστεί εάν ο επενδυτής ασκεί εξουσία, αλλά τα στοιχεία αυτά δεν είναι, αυτά καθαυτά, αποφασιστικής σημασίας προκειμένου να προσδιοριστεί αν ο επενδυτής ασκεί εξουσία σε μια εκδότρια.

13 Αν δύο ή περισσότεροι επενδυτές έχουν υφιστάμενα δικαιώματα που τους παρέχουν τη μονομερή ικανότητα να διευθύνουν διάφορες συναφείς δραστηριότητες, ο επενδυτής που έχει την τρέχουσα ικανότητα να διευθύνει τις δραστηριότητες που επηρεάζουν περισσότερο τις αποδόσεις της εκδότριας ασκεί εξουσία επί της εκδότριας.

14 Ένας επενδυτής μπορεί να ασκήσει εξουσία σε μια εκδότρια, ακόμη και αν άλλες οντότητες διαθέτουν υφιστάμενα δικαιώματα που τους παρέχουν την τρέχουσα ικανότητα να συμμετέχουν στη διεύθυνση των συναφών δραστηριοτήτων, για παράδειγμα, όταν μια άλλη οικονομική οντότητα ασκεί *σημαντική επιρροή*. Ωστόσο, ένας επενδυτής που κατέχει μόνο δικαιώματα προστασίας δεν ασκεί εξουσία σε μια εκδότρια (βλ. παραγράφους B26-B28), και, κατά συνέπεια, δεν ελέγχει την εκδότρια.

Αποδόσεις

15 Ένας επενδυτής έχει τοποθετήσεις ή δικαιώματα σε κυμαινόμενες αποδόσεις στο πλαίσιο της συμμετοχής του στην εκδότρια, όταν οι αποδόσεις του επενδυτή από τη συμμετοχή του αυτή μπορεί να ποικίλλουν ανάλογα με την απόδοση της εκδότριας. Οι αποδόσεις του επενδυτή μπορεί να είναι μόνο θετικές, μόνο αρνητικές ή εξ ολοκλήρου θετικές και αρνητικές.

16 Αν και μόνο ένας επενδυτής μπορεί να ελέγχει μία εκδότρια, περισσότερα από ένα μέρη μπορεί να μοιράζονται τις αποδόσεις της. Για παράδειγμα, οι κάτοχοι δικαιωμάτων μειοψηφίας μπορεί να μοιράζονται τα κέρδη ή τις διανομές μιας εκδότριας.

Σχέση μεταξύ εξουσίας και αποδόσεων

17 Ένας επενδυτής ασκεί εξουσία σε μια εκδότρια, εάν δεν έχει μόνο εξουσία επί της εκδότριας και τοποθετήσεις ή δικαιώματα επί των μεταβλητών αποδόσεων από τη συμμετοχή του στην εκδότρια, αλλά και τη δυνατότητα να χρησιμοποιήσει την εξουσία του για να επηρεάσει τις αποδόσεις του μέσω της συμμετοχής του στην εκδότρια.

▼M32

18 Επομένως, ένας επενδυτής με δικαιώματα λήψης αποφάσεων καθορίζει εάν είναι εντολέας ή εντολοδόχος. Ένας επενδυτής που είναι εντολοδόχος, σύμφωνα με τις παραγράφους Β58-Β72, δεν ελέγχει μια εκδότρια όταν ασκεί δικαιώματα λήψης αποφάσεων που του έχουν εκχωρηθεί.

ΛΟΓΙΣΤΙΚΈΣ ΑΠΑΙΤΉΣΕΙΣ

19 Η μητρική εταιρεία συντάσσει τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις χρησιμοποιώντας ομοιόμορφες λογιστικές πολιτικές για όμοιες συναλλαγές και άλλα συμβάντα σε όμοιες συνθήκες.

20 Η ενοποίηση μιας εκδότριας αρχίζει από την ημερομηνία που ο επενδυτής αποκτά τον έλεγχό της και παύει όταν ο επενδυτής χάσει τον έλεγχό της.

21 Οι παράγραφοι Β86–Β93 παρέχουν κατευθύνσεις για την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

Μη ελέγχουσες συμμετοχές

22 Μια μητρική εταιρεία θα παρουσιάζει τις μη ελέγχουσες συμμετοχές στην ενοποιημένη κατάσταση της οικονομικής θέσης στα ίδια κεφάλαια, ξεχωριστά από τα ίδια κεφάλαια των ιδιοκτητών της μητρικής εταιρείας.

23 Μεταβολές στα δικαιώματα ιδιοκτησίας μιας μητρικής σε μια θυγατρική, τα οποία δεν έχουν ως αποτέλεσμα την απώλεια ελέγχου, λογίζονται ως συναλλαγές ιδίων κεφαλαίων (δηλαδή συναλλαγές με ιδιοκτήτες υπό την ιδιότητά τους ως ιδιοκτήτες).

24 Οι παράγραφοι Β94–Β96 παρέχουν κατευθύνσεις για τη λογιστικοποίηση των μη ελεγχουσών συμμετοχών στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

Απώλεια ελέγχου

25 Εάν μια μητρική εταιρεία απωλέσει τον έλεγχο θυγατρικής, τότε αυτή:

α) παύει να αναγνωρίζει τα στοιχεία ενεργητικού και παθητικού της πρώην θυγατρικής στην ενοποιημένη κατάσταση της οικονομικής θέσης.

β) αναγνωρίζει τυχόν επενδύσεις που διακρατούνται στην πρώην θυγατρική στην εύλογη αξία τους κατά τον χρόνο απώλειας του ελέγχου και στη συνέχεια τις λογιστικοποιεί μαζί με οποιαδήποτε ποσά που οφείλονται από ή προς την πρώην θυγατρική σύμφωνα με τα σχετικά ΔΠΧΑ. Η εύλογη αξία αυτή θα θεωρείται ως η εύλογη αξία κατά την αρχική αναγνώριση ενός χρηματοοικονομικού στοιχείου ενεργητικού, σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9 ή, κατά περίπτωση, το κόστος κατά την αρχική αναγνώριση μιας επένδυσης σε μια συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία.

γ) αναγνωρίζει το κέρδος ή τη ζημία που συνδέεται με την απώλεια του ελέγχου που αναλογεί στην πρώην ελέγχουσα συμμετοχή.

26 Οι παράγραφοι Β97–Β99 παρέχουν κατευθύνσεις για τη λογιστικοποίηση της απώλειας ελέγχου.

▼**M38**

ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΜΟΣ ΜΙΑΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΟΝΤΟΤΗΤΑΣ ΩΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ

27 **Η μητρική καθορίζει εάν συνιστά εταιρεία επενδύσεων. Εταιρεία επενδύσεων είναι μια οικονομική οντότητα η οποία:**

α) λαμβάνει κεφάλαια από έναν ή περισσότερους επενδυτές με σκοπό την παροχή υπηρεσιών διαχείρισης επενδύσεων στον/στους εν λόγω επενδυτή/-ές·

β) δεσμεύεται έναντι του/των επενδυτή/-ών της ότι ο επιχειρηματικός σκοπός της είναι η επένδυση κεφαλαίων αποκλειστικά για αποδόσεις που θα προέρχονται από υπεραξία κεφαλαίου, έσοδα από επενδύσεις ή και τα δύο· και

γ) επιμετρά και αξιολογεί την απόδοση ουσιαστικά όλων των επενδύσεών της βάσει της εύλογης αξίας.

Οι παράγραφοι Β85Α–Β85ΙΓ προβλέπουν σχετικές οδηγίες εφαρμογής.

28 Προκειμένου να εκτιμήσει εάν ανταποκρίνεται στον ορισμό που περιγράφεται στην παράγραφο 27, μια οικονομική οντότητα λαμβάνει υπόψη εάν διαθέτει τα ακόλουθα τυπικά χαρακτηριστικά εταιρείας επενδύσεων:

α) διατηρεί περισσότερες από μία επενδύσεις (βλέπε παραγράφους Β85ΙΕ–Β85ΙΣΤ)·

β) έχει περισσότερους από έναν επενδυτές (βλέπε παραγράφους Β85ΙΖ–Β85ΙΘ)·

γ) έχει επενδυτές οι οποίοι δεν είναι συνδεδεμένα μέρη της οικονομικής οντότητας (βλέπε παραγράφους Β85Κ–Β85ΚΑ)· και

δ) κατέχει δικαιώματα ιδιοκτησίας υπό μορφή ιδίων κεφαλαίων ή παρόμοιων συμμετοχών (βλέπε παραγράφους Β85ΚΒ–Β85ΚΓ).

Η απουσία οποιουδήποτε από τα ανωτέρω τυπικά χαρακτηριστικά δεν αποκλείει υποχρεωτικά την κατάταξη μιας οικονομικής οντότητας ως εταιρείας επενδύσεων. Μια εταιρεία επενδύσεων η οποία δεν διαθέτει όλα τα ανωτέρω τυπικά χαρακτηριστικά προβαίνει σε πρόσθετες γνωστοποιήσεις, όπως ορίζει η παράγραφος 9Α του ΔΠΧΑ 12 *Γνωστοποίηση συμμετοχών σε άλλες οντότητες*.

29 Εάν υπάρχουν γεγονότα και περιστάσεις που καταδεικνύουν μεταβολές σε ένα ή σε περισσότερα από τα τρία στοιχεία που συνιστούν τον ορισμό μιας εταιρείας επενδύσεων, όπως περιγράφεται στην παράγραφο 27, ή στα τυπικά χαρακτηριστικά μιας εταιρείας επενδύσεων, όπως περιγράφονται στην παράγραφο 28, η μητρική επανεκτιμά εάν συνιστά εταιρεία επενδύσεων.

30 Μια μητρική η οποία είτε παύει να συνιστά εταιρεία επενδύσεων είτε μετατρέπεται σε εταιρεία επενδύσεων, λογιστικοποιεί τη μεταβολή στην ιδιότητά της μελλοντικά από την ημερομηνία κατά την οποία προέκυψε η μεταβολή της ιδιότητας (βλέπε παραγράφους Β100-Β101).

ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ: ΕΞΑΙΡΕΣΗ ΟΣΟΝ ΑΦΟΡΑ ΤΗΝ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗ

31 **Με εξαίρεση τα προβλεπόμενα στην παράγραφο 32, μια εταιρεία επενδύσεων δεν ενοποιεί τις θυγατρικές της ή δεν εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 3 όταν αποκτά τον έλεγχο άλλης οικονομικής οντότητας. Αντ' αυτού, η εταιρεία επενδύσεων επιμετρά μια επένδυση σε θυγατρική στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9 ([1]).**

([1]) Η παράγραφος Γ7 του ΔΠΧΑ 10 *Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις* αναφέρει «Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν πρότυπο αλλά δεν εφαρμόζει ακόμα το ΔΠΧΑ 9, οιαδήποτε παραπομπή στο ΔΠΧΑ 9 νοείται ως παραπομπή στο ΔΛΠ 39 *Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση*».

▼M51

32 Με την επιφύλαξη της υποχρέωσης που αναφέρεται στην παράγραφο 31, εάν μια εταιρεία επενδύσεων έχει θυγατρική η οποία δεν είναι η ιδία εταιρεία επενδύσεων και της οποίας κύριος σκοπός και δραστηριότητες είναι η παροχή υπηρεσιών σχετικών με τις επενδυτικές δραστηριότητες της εταιρείας επενδύσεων (βλέπε παραγράφους Β85Γ–Β85Ε), ενοποιεί την εν λόγω θυγατρική σύμφωνα με τις παραγράφους 19–26 του παρόντος ΔΠΧΑ και εφαρμόζει τις απαιτήσεις του ΔΠΧΑ 3 κατά την απόκτηση της εν λόγω θυγατρικής.

▼M38

33 Η μητρική μιας εταιρείας επενδύσεων ενοποιεί όλες τις οικονομικές οντότητες που ελέγχει, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που ελέγχονται μέσω θυγατρικής της εταιρείας επενδύσεων, με εξαίρεση την περίπτωση κατά την οποία η ίδια η μητρική είναι εταιρεία επενδύσεων.

▼M32

Προσάρτημα Α

Ορισμοί

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του ΔΠΧΑ.

ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις Οι οικονομικές καταστάσεις **ομίλου** στις οποίες τα περιουσιακά στοιχεία, οι υποχρεώσεις, τα έσοδα, τα έξοδα και οι ταμειακές ροές της **μητρικής** και των **θυγατρικών** της εμφανίζονται ως εάν επρόκειτο για μία ενιαία οικονομική οντότητα.

έλεγχος εκδότριας Ένας επενδυτής ελέγχει μια εκδότρια όταν είναι εκτεθειμένος ή έχει δικαιώματα σε κυμαινόμενες αποδόσεις στο πλαίσιο της συμμετοχής του στην επενδυόμενη οικονομική οντότητα και έχει τη δυνατότητα να επηρεάσει τις αποδόσεις αυτές μέσω της εξουσίας του επί της εκδότριας.

αποφασίζουσα οικονομική οντότητα Μια οικονομική οντότητα με δικαιώματα λήψης αποφάσεων που είναι είτε εντολέας είτε εντολοδόχος άλλων μερών.

όμιλος Μια **μητρική εταιρεία** και οι **θυγατρικές** της.

▼M38

εταιρεία επενδύσεων Μια οικονομική οντότητα που:

α) λαμβάνει κεφάλαια από έναν ή περισσότερους επενδυτές με σκοπό την παροχή υπηρεσιών διαχείρισης επενδύσεων στον/στους εν λόγω επενδυτή/-ές·

β) δεσμεύεται έναντι του/των επενδυτή/ών της ότι ο επιχειρηματικός σκοπός της είναι η επένδυση κεφαλαίων αποκλειστικά για αποδόσεις που θα προέρχονται από υπεραξία κεφαλαίου, έσοδα από επενδύσεις ή και τα δύο· και

γ) επιμετρά και αξιολογεί την απόδοση ουσιαστικά όλων των επενδύσεών της βάσει της εύλογης αξίας.

▼M32

μη ελέγχουσα συμμετοχή	Συμμετοχή σε μια **θυγατρική** που δεν αναλογεί, άμεσα ή έμμεσα, σε **μητρική εταιρεία**.
μητρική	Μια οικονομική οντότητα που **ελέγχει** μία ή περισσότερες οντότητες.
εξουσία	Υφιστάμενα δικαιώματα που παρέχουν στον κάτοχό τους την τρέχουσα ικανότητα να διευθύνει τις **συναφείς δραστηριότητες**.
δικαιώματα προστασίας	Δικαιώματα που αποσκοπούν στην προστασία της συμμετοχής του μέρους που κατέχει τα εν λόγω δικαιώματα, χωρίς να παρέχουν στο μέρος αυτό εξουσία επί της οικονομικής οντότητας την οποία αφορούν τα εν λόγω δικαιώματα.
συναφείς δραστηριότητες	Για τους σκοπούς του παρόντος ΔΠΧΑ, συναφείς δραστηριότητες είναι οι δραστηριότητες της εκδότριας που επηρεάζουν σημαντικά τις αποδόσεις της.
δικαιώματα κατάργησης	Δικαιώματα κατάργησης της εξουσίας της αποφασίζουσας οικονομικής οντότητας να λαμβάνει αποφάσεις.
θυγατρική	Μια οικονομική οντότητα που ελέγχεται από μία άλλη.

Οι ακόλουθοι όροι ορίζονται στο ΔΠΧΑ 11, το ΔΠΧΑ 12 *Γνωστοποίηση συμφερόντων σε άλλες οντότητες*, το ΔΛΠ 28 (όπως τροποποιήθηκε το 2011) ή το ΔΛΠ 24 Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών και χρησιμοποιούνται στο παρόν ΔΠΧΑ με τις έννοιες που ορίζονται στα εν λόγω ΔΠΧΑ:

— συγγενής επιχείρηση

— συμμετοχή σε άλλη οικονομική οντότητα

— κοινοπραξία

— βασικά διοικητικά στελέχη

— συνδεδεμένα μέρη

— σημαντική επιρροή.

Προσάρτημα Β

Οδηγίες εφαρμογής

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του ΔΠΧΑ. Περιγράφει την εφαρμογή των παραγράφων 1 έως 26 και έχει την ίδια αρχή με τα άλλα μέρη του ΔΠΧΑ.

Β1 Τα παραδείγματα σε αυτό το προσάρτημα περιγράφουν υποθετικές καταστάσεις. Αν και η δομή ορισμένων πτυχών των παραδειγμάτων μπορεί να είναι πραγματική, όλα τα γεγονότα και οι περιστάσεις μιας συγκεκριμένης δομής γεγονότων θα πρέπει να αξιολογούνται κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 10.

▼**M32**

ΕΚΤΙΜΗΣΗ ΤΟΥ ΕΛΈΓΧΟΥ

Β2 Για να διαπιστώσει εάν ελέγχει μια εκδότρια, ένας επενδυτής εξετάζει εάν διαθέτει όλα τα ακόλουθα:

α) εξουσία επί της εκδότριας·

β) τοποθετήσεις ή δικαιώματα με μεταβλητές αποδόσεις από τη συμμετοχή του στην εκδότρια· και

γ) δυνατότητα να χρησιμοποιήσει την εξουσία του επί της εκδότριας για να επηρεάσει το ύψος των αποδόσεών του.

Β3 Για να προσδιοριστούν τα ανωτέρω, θα πρέπει να εξεταστούν οι ακόλουθοι παράγοντες:

α) ο σκοπός και ο σχεδιασμός της εκδότριας (βλέπε παραγράφους Β5-Β8)·

β) ποιες είναι οι συναφείς δραστηριότητες και πώς λαμβάνονται οι αποφάσεις σχετικά με τις δραστηριότητες αυτές (βλ. παραγράφους Β11-Β13)·

γ) εάν τα δικαιώματα του επενδυτή του παρέχουν την τρέχουσα ικανότητα να διευθύνει τις συναφείς δραστηριότητες (βλέπε παραγράφους Β14-Β54)·

δ) εάν ο επενδυτής διατηρεί τοποθετήσεις ή δικαιώματα με μεταβλητές αποδόσεις από τη συμμετοχή του στην εκδότρια (βλ. παραγράφους Β55–Β57)· και

Β7 ε) εάν ο επενδυτής έχει τη δυνατότητα να χρησιμοποιήσει την εξουσία του επί της εκδότριας για να επηρεάσει το ύψος των αποδόσεών του (βλ. παραγράφους Β58–Β72).

Β4 Κατά την εκτίμηση του ελέγχου μιας εκδότριας ο επενδυτής λαμβάνει υπόψη τη φύση της σχέσης του με τα άλλα μέρη (βλέπε παραγράφους Β73-Β75).

Σκοπός και σχεδιασμός της εκδότριας

Β5 Κατά την αξιολόγηση του ελέγχου μιας εκδότριας ο επενδυτής λαμβάνει υπόψη τον σκοπό και τον σχεδιασμό της εκδότριας, προκειμένου να προσδιορίσει τις συναφείς δραστηριότητες, πώς λαμβάνονται οι αποφάσεις για τις συναφείς δραστηριότητες, ποιος έχει την τρέχουσα ικανότητα να διευθύνει τις δραστηριότητες αυτές και ποιος εισπράττει τις αποδόσεις των δραστηριοτήτων αυτών.

Β6 Όταν εξετάζεται ο σκοπός και ο σχεδιασμός μιας εκδότριας, μπορεί να διαπιστωθεί ότι η εκδότρια ελέγχεται μέσω συμμετοχικών τίτλων που παρέχουν στον κάτοχο αναλογικά δικαιώματα ψήφου, όπως κοινές μετοχές της εκδότριας. Στην περίπτωση αυτή, ελλείψει οποιωνδήποτε πρόσθετων ρυθμίσεων που τροποποιούν τον τρόπο λήψης αποφάσεων, η εκτίμηση του ελέγχου επικεντρώνεται σε ποιο μέρος, εάν υπάρχει, είναι σε θέση να ασκήσει δικαιώματα ψήφου επαρκή, ώστε να καθορισθούν οι πολιτικές λειτουργίας και χρηματοδότησης της εκδότριας (βλ. παραγράφους Β34-Β50). Στην πιο απλή περίπτωση, ο επενδυτής που κατέχει την πλειονότητα των δικαιωμάτων ψήφου, σε περίπτωση απουσίας τυχόν άλλων παραγόντων, είναι αυτός που ελέγχει την εκδότρια.

Β7 Για να προσδιοριστεί εάν ένας επενδυτής ελέγχει μια εκδότρια σε πιο περίπλοκες περιπτώσεις, μπορεί να είναι απαραίτητο να εξεταστεί το σύνολο ή μέρος των άλλων παραγόντων που αναφέρονται στην παράγραφο Β3.

▼M32

B8 Μια εκδότρια μπορεί να είναι σχεδιασμένη έτσι ώστε τα δικαιώματα ψήφου να μην αποτελούν τον κυρίαρχο παράγοντα στο να αποφασιστεί ποιος ελέγχει την εκδότρια, όπως όταν τα δικαιώματα ψήφου αφορούν μόνο διοικητικά καθήκοντα και οι συναφείς δραστηριότητες διευθύνονται μέσω συμβατικών ρυθμίσεων. Στις περιπτώσεις αυτές η εξέταση του σκοπού και του σχεδιασμού της εκδότριας από έναν επενδυτή θα πρέπει επίσης να περιλαμβάνει την εξέταση των κινδύνων στους οποίους η εκδότρια έχει σχεδιαστεί να εκτεθεί, των κινδύνων τους οποίους έχει σχεδιαστεί να μεταβιβάσει στα μέρη που εμπλέκονται με την εκδότρια και κατά πόσο ο επενδυτής εκτίθεται σε ορισμένους ή όλους αυτούς τους κινδύνους. Η εξέταση των κινδύνων δεν περιλαμβάνει μόνο τον κίνδυνο καθοδικής απόκλισης αλλά και την δυνατότητα ανόδου.

Εξουσία

B9 Για να ασκεί εξουσία σε μια εκδότρια, ένας επενδυτής πρέπει να διαθέτει υφιστάμενα δικαιώματα που του παρέχουν την τρέχουσα ικανότητα να διευθύνει τις συναφείς δραστηριότητες. Για την εκτίμηση της εξουσίας, θα λαμβάνονται υπόψη μόνο τα ουσιαστικά δικαιώματα και αυτά τα οποία δεν είναι δικαιώματα προστασίας (βλ. παραγράφους B22-B28).

B10 Κατά πόσο ένας επενδυτής ασκεί εξουσία εξαρτάται από τις συναφείς δραστηριότητες, τον τρόπο λήψης των αποφάσεων για τις συναφείς δραστηριότητες και τα δικαιώματα των επενδυτών και άλλων μερών σε σχέση με την εκδότρια.

Συναφείς δραστηριότητες και διεξαγωγή των σχετικών δραστηριοτήτων

B11 Οι αποδόσεις πολλών εκδοτριών εταιρειών επηρεάζονται σημαντικά από μια σειρά λειτουργικών και χρηματοοικονομικών δραστηριοτήτων. Παραδείγματα δραστηριοτήτων που, ανάλογα με τις περιστάσεις, μπορεί να είναι συναφείς δραστηριότητες περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων, τις εξής:

α) πώληση και αγορά αγαθών ή υπηρεσιών·

β) διαχείριση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων κατά τη διάρκεια της ζωής τους (συμπεριλαμβανομένης της περίπτωσης υπερημερίας)·

γ) επιλογή, απόκτηση ή διάθεση περιουσιακών στοιχείων·

δ) διεξαγωγή έρευνας και ανάπτυξη νέων προϊόντων ή διαδικασιών· και

B7 ε) προσδιορισμό της δομής χρηματοδότησης ή εξεύρεση πηγών χρηματοδότησης.

B12 Παραδείγματα αποφάσεων για συναφείς δραστηριότητες είναι, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα:

α) λήψη αποφάσεων για τη λειτουργία και το κεφάλαιο της εκδότριας, συμπεριλαμβανομένου του προϋπολογισμού· και

β) διορισμός και αμοιβή των βασικών διοικητικών στελεχών ή των παρόχων υπηρεσιών μιας εκδότριας και διακοπή των υπηρεσιών ή της απασχόλησης τους.

B13 Σε ορισμένες περιπτώσεις οι δραστηριότητες τόσο πριν όσο και αφού προκύψει ένα συγκεκριμένο σύνολο περιστάσεων ή ένα συμβάν μπορεί να είναι συναφείς δραστηριότητες. Όταν δύο ή περισσότεροι επενδυτές έχουν την τρέχουσα ικανότητα να διευθύνουν τις συναφείς δραστηριότητες και οι δραστηριότητες αυτές διεξάγονται σε διαφορετικές χρονικές στιγμές, οι επενδυτές θα καθορίσουν ποιος επενδυτής είναι σε θέση να διευθύνει τις δραστηριότητες που επηρεάζουν πιο σημαντικά τις αποδόσεις αυτές παράλληλα με τα συντρέχοντα δικαιώματα λήψης αποφάσεων (βλέπε παράγραφο 13). Οι επενδυτές πρέπει να επανεξετάζουν την εκτίμηση αυτή με την πάροδο του χρόνου σε περίπτωση αλλαγής των γεγονότων ή των συνθηκών.

▼M32

Παραδείγματα εφαρμογής

Παράδειγμα 1

Δύο επενδυτές ιδρύουν μια εκδότρια με σκοπό την ανάπτυξη και την εμπορία ενός φαρμάκου. Ο ένας επενδυτής έχει την ευθύνη για την ανάπτυξη και την απόκτηση έγκρισης από τις ρυθμιστικές αρχές για το εν λόγω φάρμακο, η οποία ευθύνη περιλαμβάνει την μονομερή ικανότητα να λαμβάνει όλες τις αποφάσεις που αφορούν την ανάπτυξη του προϊόντος και την εξασφάλιση της έγκρισης των ρυθμιστικών αρχών. Αφού η ρυθμιστική αρχή εγκρίνει το προϊόν, ο άλλος επενδυτής θα το παρασκευάζει και θα το εμπορεύεται· ο επενδυτής αυτός έχει τη μονομερή ικανότητα να λαμβάνει όλες τις αποφάσεις σχετικά με την παρασκευή και την εμπορία του προϊόντος. Εάν το σύνολο των δραστηριοτήτων- ανάπτυξη και απόκτηση έγκρισης από τις ρυθμιστικές αρχές καθώς και παρασκευή και εμπορία του ιατρικού προϊόντος - είναι συναφείς δραστηριότητες, κάθε επενδυτής πρέπει να αποφασίσει κατά πόσον είναι σε θέση να διευθύνει τις δραστηριότητες που ασκούν *τη σημαντικότερη* επιρροή στις αποδόσεις της εκδότριας. Συνεπώς, κάθε επενδυτής πρέπει να εξετάσει εάν η ανάπτυξη και η απόκτηση έγκρισης από τις ρυθμιστικές αρχές ή η παρασκευή και η εμπορία του εν λόγω φαρμάκου αποτελεί δραστηριότητα που ασκεί τη σημαντικότερη επιρροή στις αποδόσεις της εκδότριας και κατά πόσον είναι σε θέση να διευθύνει τη δραστηριότητα αυτή. Για να προσδιορίσουν ποιος επενδυτής έχει την εξουσία, οι επενδυτές θα πρέπει να εξετάσουν:

α) τον σκοπό και τον σχεδιασμό της εκδότριας·

β) τους παράγοντες που καθορίζουν το περιθώριο κέρδους, τα έσοδα και την αξία της εκδότριας, καθώς και την αξία του εν λόγω φαρμάκου·

γ) την επίπτωση στις αποδόσεις της εκδότριας που προκύπτουν από την εξουσία λήψης αποφάσεων κάθε επενδυτή σε σχέση με τους παράγοντες στο σημείο β) και

δ) την έκθεση των επενδυτών στη μεταβλητότητα των αποδόσεων.

Στο συγκεκριμένο παράδειγμα, οι επενδυτές θα πρέπει να εξετάσουν επίσης:

ε) την αβεβαιότητα και την προσπάθεια που απαιτείται για την απόκτηση έγκρισης από τις ρυθμιστικές αρχές (με βάση την εμπειρία του επενδυτή στην ανάπτυξη ιατρικών προϊόντων και την απόκτηση έγκρισης από τις ρυθμιστικές αρχές)· και

στ) ποιος επενδυτής ελέγχει το ιατρικό προϊόν αφού ολοκληρωθεί επιτυχώς το στάδιο της ανάπτυξης.

Παράδειγμα 2

Μια εταιρεία επενδύσεων (εκδότρια) δημιουργείται και χρηματοδοτείται με χρεωστικούς τίτλους που κατέχει ένας επενδυτής (επενδυτής χρεωστικών τίτλων) και συμμετοχικούς τίτλους που κατέχονται από μια σειρά άλλων επενδυτών. Το επίπεδο τίτλων έχει σχεδιαστεί ώστε να απορροφήσει τις πρώτες απώλειες και να επωφεληθεί τυχόν υπολειπόμενης απόδοσης της εκδότριας. Ένας από τους επενδυτές μετοχικών τίτλων που κατέχει το 30 τοις εκατό των μετοχών είναι και διαχειριστής στοιχείων ενεργητικού. Η εκδότρια χρησιμοποιεί τα έσοδα της για να αγοράσει ένα χαρτοφυλάκιο χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, τα οποία την εκθέτουν στον πιστωτικό κίνδυνο που συνδέεται με την ενδεχόμενη υπερημερία στην πληρωμή του κεφαλαίου και των τόκων των στοιχείων ενεργητικού. Η συναλλαγή προσφέρεται στον επενδυτή χρεωστικών τίτλων ως επένδυση με ελάχιστη έκθεση στον πιστωτικό κίνδυνο που συνδέεται με την ενδεχόμενη υπερημερία των στοιχείων ενεργητικού του χαρτοφυλακίου, λόγω της φύσης των εν λόγω στοιχείων ενεργητικού και επειδή το επίπεδο τίτλων έχει σχεδιαστεί για να απορροφήσει τις πρώτες απώλειες της εκδότριας. Οι αποδόσεις της εκδότριας επηρεάζονται σημαντικά από τη διαχείριση των στοιχείων ενεργητικού του χαρτοφυλακίου της εκδότριας, η οποία περιλαμβάνει αποφάσεις σχετικά με την επιλογή, την αγορά και τη διάθεση των περιουσιακών στοιχείων στο πλαίσιο των κατευθυντήριων γραμμών του χαρτοφυλακίου

▼M32

και τη διαχείριση σε περίπτωση υπερημερίας οποιωνδήποτε στοιχείων ενεργητικού του χαρτοφυλακίου. Όλες αυτές τις δραστηριότητες τις διαχειρίζεται ο διαχειριστής στοιχείων ενεργητικού μέχρι η υπερημερία να φτάσει ένα συγκεκριμένο ποσοστό επί της αξίας του χαρτοφυλακίου (π.χ. όταν η αξία του χαρτοφυλακίου είναι τέτοια ώστε το επίπεδο τίτλων της εκδότριας να έχει εξαντληθεί). Από εκείνη τη στιγμή, ένας τρίτος διαχειριστής διαχειρίζεται τα στοιχεία ενεργητικού σύμφωνα με τις οδηγίες του επενδυτή χρεωστικών τίτλων. Η διαχείριση του χαρτοφυλακίου στοιχείων ενεργητικού της εκδότριας αποτελεί τη σχετική δραστηριότητα της εκδότριας. Ο διαχειριστής στοιχείων ενεργητικού έχει τη δυνατότητα να διευθύνει τις συναφείς δραστηριότητες μέχρι τα στοιχεία ενεργητικού που αποτελούν αντικείμενο υπερημερίας να φθάσουν στο προβλεπόμενο ποσοστό της αξίας του χαρτοφυλακίου· ο επενδυτής χρεωστικών τίτλων έχει τη δυνατότητα να διευθύνει τις συναφείς δραστηριότητες, όταν η αξία των στοιχείων ενεργητικού που αποτελούν αντικείμενο υπερημερίας ξεπεράσει το εν λόγω προβλεπόμενο ποσοστό επί της αξίας του χαρτοφυλακίου. Ο διαχειριστής στοιχείων ενεργητικού και ο επενδυτής χρεωστικών τίτλων πρέπει να διαπιστώσουν καθένας ξεχωριστά κατά πόσον είναι σε θέση να διευθύνουν τις δραστηριότητες που ασκούν τη σημαντικότερη επιρροή στις αποδόσεις της εκδότριας, καθώς και να εξετάσουν τον σκοπό και τον σχεδιασμό της εκδότριας

και την έκθεση κάθε μέρους στη μεταβλητότητα των αποδόσεων.

Δικαιώματα που παρέχουν σε έναν επενδυτή εξουσία επί μιας εκδότριας

Β14 Η εξουσία απορρέει από τα δικαιώματα. Για να ασκεί εξουσία σε μια εκδότρια, ένας επενδυτής πρέπει να διαθέτει υφιστάμενα δικαιώματα που του παρέχουν την τρέχουσα ικανότητα να διευθύνει τις συναφείς δραστηριότητες. Τα δικαιώματα που παρέχουν σε έναν επενδυτή εξουσία διαφέρουν μεταξύ εκδοτριών εταιρειών.

Β15 Παραδείγματα δικαιωμάτων που, είτε μεμονωμένα είτε σε συνδυασμό, μπορεί να παρέχουν εξουσία σε έναν επενδυτή περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων, τα εξής:

α) δικαιώματα υπό τη μορφή δικαιωμάτων ψήφου (ή δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου) της εκδότριας (βλέπε παραγράφους Β34-Β50)·

β) δικαιώματα διορισμού, εκ νέου διορισμού ή ανάκλησης μελών των βασικών διοικητικών στελεχών της εκδότριας που έχουν την ικανότητα να διευθύνουν τις συναφείς δραστηριότητες·

γ) δικαιώματα διορισμού ή ανάκλησης μιας άλλης οικονομικής οντότητας που διευθύνει τις συναφείς δραστηριότητες·

δ) δικαιώματα ελέγχου της εκδότριας όσον αφορά τη σύναψη πράξεων ή την άσκηση βέτο σε τυχόν αλλαγές στις πράξεις αυτές, προς όφελος του επενδυτή και

Β7 ε) άλλα δικαιώματα (όπως το δικαίωμα λήψης αποφάσεων που προβλέπεται στη σύμβαση διαχείρισης) που παρέχουν στον κάτοχο τη δυνατότητα να διευθύνει τις συναφείς δραστηριότητες.

Β16 Γενικά, όταν η εκδότρια έχει μια σειρά από λειτουργικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες που επηρεάζουν σημαντικά της αποδόσεις της και όταν απαιτείται διαρκώς η ουσιαστική λήψη αποφάσεων σε σχέση με τις δραστηριότητες αυτές, τα δικαιώματα ψήφου ή παρόμοια δικαιώματα είναι αυτά που παρέχουν στον επενδυτή εξουσία, είτε μεμονωμένα είτε σε συνδυασμό με άλλες ρυθμίσεις.

Β17 Όταν τα δικαιώματα ψήφου δεν μπορούν να ασκήσουν σημαντική επιρροή στις αποδόσεις μιας εκδότριας, όπως όταν τα δικαιώματα ψήφου συνδέονται με τα διοικητικά καθήκοντα μόνο και οι συναφείς δραστηριότητες ελέγχονται μέσω συμβατικών ρυθμίσεων, ο επενδυτής θα πρέπει να αξιολογήσει τις συμβατικές αυτές ρυθμίσεις προκειμένου να διαπιστώσει αν έχει επαρκή δικαιώματα ώστε να ασκεί εξουσία επί της εκδότριας. Για να προσδιοριστεί εάν ένας επενδυτής έχει επαρκή δικαιώματα ώστε να ασκεί εξουσία, ο επενδυτής θα πρέπει να λάβει υπόψη τον σκοπό και τον σχεδιασμό της εκδότριας (βλέπε παραγράφους Β5-Β8) και τις απαιτήσεις των παραγράφων Β51-Β54 σε συνδυασμό με τις παραγράφους Β18-Β20.

▼**M32**

Β18 Σε ορισμένες περιπτώσεις μπορεί να είναι δύσκολο να διαπιστωθεί εάν τα δικαιώματα ενός επενδυτή είναι επαρκή ώστε να ασκεί εξουσία σε μια εκδότρια. Στις περιπτώσεις αυτές, για να καταστεί δυνατή η αξιολόγηση της εξουσίας, ο επενδυτής θα πρέπει να λάβει υπόψη στοιχεία από τα οποία προκύπτει εάν διαθέτει στην πράξη την ικανότητα να διευθύνει τις συναφείς δραστηριότητες μονομερώς. Θα πρέπει να εξετάζονται, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα, τα οποία, σε συνδυασμό με τα δικαιώματα και τους δείκτες που αναφέρονται στις παραγράφους Β19 και Β20 μπορεί να παρέχουν στοιχεία ότι τα δικαιώματα του επενδυτή είναι επαρκή, ώστε να ασκεί εξουσία επί της εκδότριας:

α) Ο επενδυτής δύναται, χωρίς να διαθέτει το συμβατικό δικαίωμα να το πράξει αυτό, να διορίζει ή να εγκρίνει τα βασικά διοικητικά στελέχη της εκδότριας που έχει την ικανότητα να διευθύνει τις συναφείς δραστηριότητες.

β) Ο επενδυτής δύναται, χωρίς να διαθέτει το συμβατικό δικαίωμα να το πράξει αυτό, να κατευθύνει την εκδότρια στη σύναψη σημαντικών πράξεων ή την άσκηση βέτο σε τυχόν αλλαγές στις πράξεις αυτές, προς όφελος του επενδυτή.

γ) Ο επενδυτής δύναται να ηγείται είτε της διαδικασίας υποβολής υποψηφιοτήτων για την εκλογή των μελών του διοικητικού οργάνου της εκδότριας είτε της παραλαβής πληρεξουσίων από άλλους κατόχους δικαιωμάτων ψήφου.

δ) Τα βασικά διοικητικά στελέχη της εκδότριας αποτελούν συνδεδεμένα μέρη του επενδυτή (για παράδειγμα, ο διευθύνων σύμβουλος της εκδότριας και ο διευθύνων σύμβουλος του επενδυτή είναι το ίδιο πρόσωπο).

Β7 Τα περισσότερα μέλη του διοικητικού οργάνου της εκδότριας αποτελούν συνδεδεμένα μέρη του επενδυτή.

Β19 Ορισμένες φορές υπάρχουν ενδείξεις ότι ο επενδυτής έχει κάποια ιδιαίτερη σχέση με την εκδότρια, γεγονός που υποδηλώνει ότι ο επενδυτής διατηρεί κάτι περισσότερο από παθητικά συμφέροντα σε αυτήν. Η ύπαρξη οποιουδήποτε μεμονωμένου δείκτη ή συγκεκριμένου συνδυασμού δεικτών δεν σημαίνει απαραίτητα ότι πληρούται το κριτήριο της εξουσίας. Ωστόσο, όταν ένας επενδυτής διατηρεί κάτι περισσότερο από παθητικά συμφέροντα σε μια εκδότρια, αυτό μπορεί να σημαίνει ότι ο επενδυτής έχει άλλα συγγενικά δικαιώματα τα οποία αρκούν ώστε να του παρέχουν την εξουσία ή αποτελούν αποδεικτικά στοιχεία της εξουσίας που ασκεί σε μια εκδότρια. Για παράδειγμα, τα κατωτέρω υποδηλώνουν ότι ο επενδυτής διατηρεί κάτι περισσότερο από παθητικά συμφέροντα στην εκδότρια και, σε συνδυασμό με άλλα δικαιώματα, μπορεί να υποδηλώνουν την άσκηση εξουσίας:

α) Τα βασικά διοικητικά στελέχη της εκδότριας που έχουν την ικανότητα να διευθύνουν τις συναφείς δραστηριότητες είναι πρώην ή νυν υπάλληλοι του επενδυτή.

β) Οι δραστηριότητες της εκδότριας εξαρτώνται από τον επενδυτή, όπως στις ακόλουθες περιπτώσεις:

(i) Η εκδότρια εξαρτάται από τον επενδυτή για να χρηματοδοτήσει ένα σημαντικό μέρος των δραστηριοτήτων της.

(ii) Ο επενδυτής εγγυάται ένα σημαντικό μέρος των υποχρεώσεων της εκδότριας.

(iii) Η εκδότρια εξαρτάται από τον επενδυτή για την προμήθεια κρίσιμων υπηρεσιών, τεχνολογίας, προμηθειών ή πρώτων υλών.

(iv) Ο επενδυτής ελέγχει περιουσιακά στοιχεία, όπως άδειες ή εμπορικά σήματα τα οποία είναι κρίσιμα για τις δραστηριότητες της εκδότριας.

▼M32

(v) Η εκδότρια εξαρτάται από τον επενδυτή όσον αφορά τα βασικά διοικητικά στελέχη, όπως όταν τα στελέχη του επενδυτή έχουν εξειδικευμένες γνώσεις για τη λειτουργία της εκδότριας.

γ) Ένα σημαντικό μέρος των δραστηριοτήτων της εκδότριας είτε αφορούν είτε πραγματοποιούνται για λογαριασμό του επενδυτή.

δ) Η έκθεση ή τα δικαιώματα του επενδυτή σε αποδόσεις λόγω της συμμετοχής του στην εκδότρια είναι δυσανάλογα μεγαλύτερα από τα δικαιώματα ψήφου ή άλλα παρόμοια δικαιώματα. Για παράδειγμα, μπορεί να υπάρξει περίπτωση όπου ένας επενδυτής δικαιούται ή είναι εκτεθειμένος σε περισσότερο από το ήμισυ των αποδόσεων της εκδότριας, αλλά κατέχει λιγότερο από το ήμισυ των δικαιωμάτων ψήφου της εκδότριας.

Β20 Όσο μεγαλύτερη είναι η έκθεση ή τα δικαιώματα του επενδυτή στη μεταβλητότητα των αποδόσεων λόγω της συμμετοχής του στην εκδότρια τόσο μεγαλύτερο είναι το κίνητρό του να αποκτήσει επαρκή δικαιώματα, ώστε να ασκεί εξουσία. Ως εκ τούτου, η μεγάλη έκθεση στη μεταβλητότητα των αποδόσεων αποτελεί ένδειξη ότι ο επενδυτής μπορεί να ασκεί εξουσία. Ωστόσο, ό βαθμός της έκθεσης του επενδυτή δεν καθορίζει, από μόνος του, κατά πόσο ένας επενδυτής ασκεί εξουσία στην εκδότρια.

Β21 Όταν εξετάζονται οι παράγοντες που αναφέρονται στην παράγραφο Β18 και οι δείκτες που αναφέρονται στις παραγράφους Β19 και Β20 σε συνδυασμό με τα δικαιώματα ενός επενδυτή, μεγαλύτερη βαρύτητα θα πρέπει να δίδεται στα στοιχεία που αποδεικνύουν την εξουσία, τα οποία περιγράφονται στην παράγραφο Β18.

Ουσιαστικά δικαιώματα

Β22 Ένας επενδυτής, για να εκτιμήσει κατά πόσο ασκεί εξουσία, εξετάζει μόνο τα ουσιαστικά δικαιώματα που σχετίζονται με μια εκδότρια (τα οποία κατέχει ο επενδυτής και άλλοι). Για να θεωρηθεί ένα δικαίωμα ουσιαστικό, ο κάτοχος πρέπει να έχει στην πράξη την ικανότητα να ασκήσει αυτό το δικαίωμα

Β23 Για να προσδιοριστεί εάν ένα δικαίωμα είναι ουσιαστικό απαιτείται κρίση, κατά την οποία θα λαμβάνονται υπόψη όλα τα γεγονότα και οι περιστάσεις. Παράγοντες που πρέπει να ληφθούν υπόψη για τον προσδιορισμό αυτό είναι, μεταξύ άλλων, οι εξής:

α) εάν υπάρχουν εμπόδια (οικονομικά ή άλλα) που δεν επιτρέπουν στον κάτοχο (ή τους κατόχους) να ασκήσει τα δικαιώματα. Παραδείγματα τέτοιων εμποδίων περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων, τα εξής:

(i) οικονομικές κυρώσεις και κίνητρα που θα απέτρεπαν (ή θα αποθάρρυναν) τον κάτοχο να ασκήσει τα δικαιώματά του.

(ii) μια τιμή άσκησης ή μετατροπής που δημιουργεί οικονομικό εμπόδιο το οποίο θα απέτρεπε (ή θα αποθάρρυνε) τον κάτοχο να ασκήσει τα δικαιώματά του.

(iii) όροι και προϋποθέσεις που καθιστούν αδύνατη την άσκηση των δικαιωμάτων, για παράδειγμα, συνθήκες που περιορίζουν αυστηρά τη χρονική στιγμή της άσκησης τους.

(iv) μη ύπαρξη συγκεκριμένου, λογικού μηχανισμού στα ιδρυτικά έγγραφα της εκδότριας ή στους ισχύοντες νόμους ή κανονισμούς που θα επέτρεπε στον κάτοχο να ασκήσει τα δικαιώματά του.

(v) αδυναμία του κατόχου των δικαιωμάτων να λάβει τις πληροφορίες που είναι απαραίτητες για την άσκηση των δικαιωμάτων του.

(vi) λειτουργικά εμπόδια ή κίνητρα που θα απέτρεπαν (ή θα αποθάρρυναν) τον κάτοχο να ασκήσει τα δικαιώματά του (π.χ. απουσία άλλων διαχειριστών πρόθυμων ή ικανών να παρέχουν εξειδικευμένες υπηρεσίες ή να παρέχουν τις υπηρεσίες και να αναλάβουν άλλα συμφέροντα που διατηρεί ο υπεύθυνος διαχειριστής).

▼M32

(vii) νομικές ή κανονιστικές απαιτήσεις που εμποδίζουν τον κάτοχο να ασκήσει τα δικαιώματά του (π.χ. αν δεν επιτρέπεται σε έναν ξένο επενδυτή να ασκήσει τα δικαιώματά του).

β) Όταν η άσκηση των δικαιωμάτων απαιτεί τη σύμφωνη γνώμη περισσότερων του ενός μερών ή όταν τα δικαιώματα κατέχονται από περισσότερα του ενός μέρη, εάν υπάρχει μηχανισμός ο οποίος παρέχει στα μέρη αυτά στην πράξη την ικανότητα να ασκήσουν τα δικαιώματά τους από κοινού, εφόσον το επιλέξουν. Η έλλειψη ενός τέτοιου μηχανισμού αποτελεί ένδειξη ότι τα δικαιώματα δεν μπορεί να είναι ουσιαστικά. Όσο περισσότερα μέρη είναι υποχρεωμένα να συμφωνήσουν να ασκήσουν τα δικαιώματα, τόσο λιγότερο πιθανό είναι τα δικαιώματα αυτά να είναι ουσιαστικά. Ωστόσο, ένα διοικητικό συμβούλιο του οποίου τα μέλη είναι ανεξάρτητα από την αποφασίζουσα οικονομική οντότητα μπορεί να λειτουργήσει ως μηχανισμός που επιτρέπει σε πολλούς επενδυτές να ενεργούν συλλογικά όσον αφορά την άσκηση των δικαιωμάτων τους. Ως εκ τούτου, τα δικαιώματα κατάργησης που μπορεί να ασκήσει ένα ανεξάρτητο διοικητικό συμβούλιο είναι πιο πιθανό να είναι ουσιαστικά από ό, τι αν τα ίδια δικαιώματα ασκούνταν ατομικά από έναν μεγάλο αριθμό επενδυτών.

γ) Εάν το μέρος ή τα μέρη που κατέχουν τα δικαιώματα θα ωφεληθούν από την άσκηση των δικαιωμάτων αυτών. Για παράδειγμα, ο κάτοχος δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου μιας εκδότριας (βλ. παραγράφους B47-B50) θα πρέπει να εξετάσει την τιμή άσκησης ή την τιμή μετατροπής του τίτλου. Οι όροι και οι προϋποθέσεις των δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου είναι πιο πιθανό να είναι ουσιαστικοί όταν η τιμή του τίτλου είναι χαμηλότερη από την τιμή αγοράς ή ο επενδυτής θα επωφεληθεί για άλλους λόγους (π.χ. με τη δημιουργία συνεργιών μεταξύ του επενδυτή και της εκδότριας) από την άσκηση ή τη μετατροπή του τίτλου.

B24 Για να είναι ουσιαστικό, ένα δικαίωμα πρέπει επίσης να μπορεί να ασκηθεί κατά τη λήψη αποφάσεων σχετικά με τον έλεγχο των σχετικών δραστηριοτήτων. Συνήθως, για να είναι ουσιαστικό, ένα δικαίωμα πρέπει να μπορεί να ασκηθεί εκείνη τη στιγμή. Ωστόσο, ορισμένες φορές ένα δικαίωμα μπορεί να είναι ουσιαστικό, ακόμα και αν δεν μπορεί να ασκηθεί εκείνη τη στιγμή.

Παραδείγματα εφαρμογής

Παράδειγμα 3

Η εκδότρια διεξάγει ετήσιες συνελεύσεις των μετόχων κατά τις οποίες λαμβάνονται αποφάσεις για τη διενέργεια των σχετικών δραστηριοτήτων. Η επόμενη προγραμματισμένη συνέλευση των μετόχων είναι σε οκτώ μήνες. Ωστόσο, οι μέτοχοι που, ατομικά ή συλλογικά, κατέχουν τουλάχιστον το 5 τοις εκατό των δικαιωμάτων ψήφου μπορούν να συγκαλέσουν ειδική συνέλευση για να αλλάξουν τις υφιστάμενες πολιτικές όσον αφορά τις συναφείς δραστηριότητες, αλλά λόγω της υποχρέωσης ειδοποίησης των υπόλοιπων μετόχων, μια τέτοια συνέλευση δεν μπορεί να διεξαχθεί για τουλάχιστον 30 ημέρες. Οι πολιτικές όσον αφορά τις συναφείς δραστηριότητες μπορούν να αλλάξουν μόνο σε ειδικές ή προγραμματισμένες συνελεύσεις των μετόχων. Αυτές περιλαμβάνουν την έγκριση σημαντικών πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, καθώς και την πραγματοποίηση ή διάθεση σημαντικών επενδύσεων.

Η ανωτέρω δομή γεγονότων ισχύει για τα παραδείγματα 3A-3D που περιγράφονται κατωτέρω. Κάθε παράδειγμα εξετάζεται μεμονωμένα.

Παράδειγμα 3A

Ένας επενδυτής κατέχει την πλειονότητα των δικαιωμάτων ψήφου της εκδότριας. Τα δικαιώματα ψήφου του επενδυτή είναι ουσιαστικά, επειδή ο επενδυτής είναι σε θέση να λάβει αποφάσεις για τη διεξαγωγή των σχετικών δραστηριοτήτων, όταν χρειάζεται να ληφθούν. Το γεγονός ότι πρέπει να παρέλθουν 30 ημέρες για να μπορέσει ο επενδυτής να ασκήσει τα δικαιώματα ψήφου του δεν του στερεί την τρέχουσα ικανότητα να διευθύνει τις συναφείς δραστηριότητες από τη στιγμή που θα αποκτήσει τη συμμετοχή.

▼M32

Παράδειγμα 3Β

Ένας επενδυτής έχει συνάψει προθεσμιακό συμβόλαιο για την απόκτηση της πλειοψηφίας των μετοχών της εκδότριας. Η ημερομηνία διακανονισμού του προθεσμιακού συμβολαίου είναι σε 25 ημέρες. Οι υφιστάμενοι μέτοχοι δεν είναι σε θέση να αλλάξουν τις υπάρχουσες πολιτικές για τις συναφείς δραστηριότητες, καθώς δεν μπορεί να διεξαχθεί ειδική συνέλευση για τουλάχιστον 30 ημέρες, διάστημα στο οποίο το προθεσμιακό συμβόλαιο θα έχει διακανονιστεί. Ως εκ τούτου, ο επενδυτής έχει δικαιώματα που είναι ουσιαστικά ισοδύναμα με αυτά του πλειοψηφικού μετόχου στο ανωτέρω παράδειγμα 3Α (δηλαδή, ο επενδυτής που έχει συνάψει το προθεσμιακό συμβόλαιο είναι σε θέση να λάβει αποφάσεις για τη διεξαγωγή των σχετικών δραστηριοτήτων, όταν χρειάζεται να ληφθούν). Το προθεσμιακό συμβόλαιο του επενδυτή είναι ένα ουσιαστικό δικαίωμα που παρέχει στον επενδυτή την τρέχουσα ικανότητα να κατευθύνει τις συναφείς δραστηριότητες, ακόμη και πριν από τον διακανονισμό του προθεσμιακού συμβολαίου.

Παράδειγμα 3Γ

Ένας επενδυτής κατέχει ένα ουσιαστικό δικαίωμα προαίρεσης (option) για την απόκτηση της πλειοψηφίας των μετοχών της εκδότριας, το οποίο μπορεί να ασκηθεί εντός 25 ημερών και η τιμή του είναι χαμηλότερη από την τρέχουσα τιμή. Προκύπτει το ίδιο συμπέρασμα όπως και στο παράδειγμα 3Β.

Παράδειγμα 3Δ

Ένας επενδυτής έχει συνάψει προθεσμιακό συμβόλαιο για την απόκτηση της πλειονότητας των μετοχών της εκδότριας, χωρίς άλλα συναφή δικαιώματα επί της τελευταίας. Η ημερομηνία διακανονισμού του προθεσμιακού συμβολαίου είναι σε έξι μήνες. Σε αντίθεση με τα παραπάνω παραδείγματα, ο επενδυτής δεν έχει την τρέχουσα ικανότητα να διευθύνει τις συναφείς δραστηριότητες. Οι υφιστάμενοι μέτοχοι έχουν την τρέχουσα ικανότητα να διευθύνουν τις συναφείς δραστηριότητες, επειδή μπορούν να αλλάξουν τις υπάρχουσες πολιτικές για τις συναφείς δραστηριότητες πριν από το διακανονισμό του συμβολαίου.

Β25 Τα ουσιαστικά δικαιώματα που μπορούν να ασκηθούν από τρίτους μπορεί να εμποδίσουν τον επενδυτή να ελέγχει την εκδότρια την οποία αφορούν τα εν λόγω δικαιώματα. Τα εν λόγω ουσιαστικά δικαιώματα δεν προϋποθέτουν οι κάτοχοι να έχουν την ικανότητα να λαμβάνουν αποφάσεις. Εφόσον τα δικαιώματα δεν είναι απλώς δικαιώματα προστασίας (βλέπε παραγράφους Β26-Β28), τα ουσιαστικά δικαιώματα που κατέχονται από άλλα μέρη μπορεί να εμποδίσουν τον επενδυτή να ελέγχει την εκδότρια, ακόμα και αν τα δικαιώματα που παρέχουν στους κατόχους τους μόνο την τρέχουσα ικανότητα να εγκρίνουν ή να απορρίψουν αποφάσεις που σχετίζονται με τις συναφείς δραστηριότητες.

Δικαιώματα προστασίας

Β26 Όταν εκτιμάται κατά πόσο τα δικαιώματα παρέχουν σε έναν επενδυτή εξουσία επί μιας εκδότριας, ο επενδυτής θα εκτιμήσει κατά πόσον τα δικαιώματά του, καθώς και τα δικαιώματα που κατέχουν άλλοι, είναι δικαιώματα προστασίας. Τα δικαιώματα προστασίας αφορούν θεμελιώδεις αλλαγές στις δραστηριότητες της εκδότριας ή εφαρμόζονται σε εξαιρετικές περιπτώσεις. Ωστόσο, δεν είναι δικαιώματα προστασίας όλα τα δικαιώματα που εφαρμόζονται σε εξαιρετικές περιπτώσεις ή εξαρτώνται από τα γεγονότα (βλέπε παραγράφους Β13 και Β53).

Β27 Επειδή τα δικαιώματα προστασίας αποσκοπούν στην προστασία των συμφερόντων του κατόχου τους, χωρίς να του παρέχουν εξουσία σε μια εκδότρια την οποία αφορούν, ο επενδυτής που κατέχει μόνο δικαιώματα προστασίας δεν μπορεί να ασκεί εξουσία ή να εμποδίσει κάποιο άλλο μέρος να ασκεί εξουσία σε μια εκδότρια (βλέπε παράγραφο 14).

▼M32

B28 Παραδείγματα δικαιωμάτων προστασίας περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων, τα εξής:

α) το δικαίωμα ενός δανειστή να εμποδίσει έναν οφειλέτη να προβεί σε δραστηριότητες που θα μπορούσαν να μεταβάλουν σημαντικά τον πιστωτικό κίνδυνο του οφειλέτη εις βάρος του δανειστή.

β) το δικαίωμα ενός μέρους που κατέχει μη ελέγχουσα συμμετοχή σε μια εκδότρια να εγκρίνει δαπάνες κεφαλαίου μεγαλύτερες από αυτές που απαιτούνται στο πλαίσιο της συνήθους επιχειρηματικής δραστηριότητες ή να εγκρίνει την έκδοση μετοχών ή χρεωστικών τίτλων.

γ) το δικαίωμα ενός δανειστή να κατάσχει τα περιουσιακά στοιχεία ενός οφειλέτη, εάν ο οφειλέτης αδυνατεί να εκπληρώσει τους όρους αποπληρωμής του δανείου.

Δικαιόχρηση

B29 Μια συμφωνία δικαιόχρησης στην οποία η εκδότρια είναι ο δικαιοδόχος και συχνά παρέχει στον δικαιοπάροχο δικαιώματα που αποσκοπούν στην προστασία του δικαιώματος χρήσης του εμπορικού σήματος. Οι συμφωνίες δικαιόχρησης συνήθως παρέχουν στους δικαιοπάροχους ορισμένα δικαιώματα λήψης αποφάσεων όσον αφορά τη λειτουργία του δικαιοδόχου.

B30 Γενικά, τα δικαιώματα των δικαιοπάροχων δεν περιορίζουν την ικανότητα των μερών, εκτός από τον δικαιοπάροχο, να λαμβάνουν αποφάσεις που έχουν σημαντική επιρροή στις αποδόσεις του. Επίσης, τα δικαιώματα του δικαιοπάροχου στις συμφωνίες δικαιόχρησης δεν παρέχουν κατ' ανάγκη στον δικαιοπάροχο την τρέχουσα ικανότητα να διευθύνει τις δραστηριότητες που επηρεάζουν σημαντικά τις αποδόσεις του.

B31 Είναι απαραίτητο να γίνει διάκριση μεταξύ του να έχει κάποιος την τρέχουσα ικανότητα να λαμβάνει αποφάσεις που επηρεάζουν σημαντικά τις αποδόσεις του δικαιοδόχου και του να έχει κάποιος την ικανότητα να λαμβάνει αποφάσεις που προστατεύουν το δικαίωμα χρήσης του εμπορικού σήματος. Ο δικαιοπάροχος δεν ασκεί εξουσία επί του δικαιοδόχου, εάν άλλα μέρη έχουν υφιστάμενα δικαιώματα που τους παρέχουν την τρέχουσα ικανότητα να διευθύνουν τις συναφείς δραστηριότητες του δικαιοδόχου.

B32 Με τη σύναψη της συμφωνίας δικαιόχρησης ο δικαιοδόχος λαμβάνει τη μονομερή απόφαση να διεξάγει τις επιχειρηματικές του δραστηριότητες σύμφωνα με τους όρους της συμφωνίας δικαιόχρησης, αλλά για δικό του λογαριασμό.

B33 Ο έλεγχος που ασκείται σε τέτοιες θεμελιώδεις αποφάσεις, όπως η νομική μορφή του δικαιοδόχου και η κεφαλαιακή του διάρθρωση, μπορεί να καθορίζεται από μέρη εκτός του δικαιοπάροχου και μπορεί να επηρεάζει σημαντικά τις αποδόσεις του δικαιοδόχου. Όσο χαμηλότερο είναι το επίπεδο της οικονομικής υποστήριξης που παρέχεται από τον δικαιοπάροχο και όσο μικρότερη είναι η έκθεση του δικαιοπάροχου στη μεταβλητότητα των αποδόσεων από τον δικαιοδόχο, τόσο πιο πιθανό είναι ο δικαιοπάροχος να διαθέτει μόνο δικαιώματα προστασίας.

Δικαιώματα ψήφου

B34 Συχνά, ένας επενδυτής έχει την τρέχουσα ικανότητα, μέσω δικαιωμάτων ψήφου ή παρόμοιων δικαιωμάτων, να διευθύνει τις συναφείς δραστηριότητες. Ένας επενδυτής θα πρέπει να λάβει υπόψη τις απαιτήσεις της παρούσας ενότητας (παράγραφοι B35-B50), εάν οι συναφείς δραστηριότητες της εκδότριας ελέγχονται μέσω δικαιωμάτων ψήφου.

Εξουσία με την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου

B35 Ένας επενδυτής που κατέχει περισσότερο από το ήμισυ των δικαιωμάτων ψήφου της εκδότριας ασκεί εξουσία στις ακόλουθες περιπτώσεις, εκτός εάν ισχύει η παράγραφος B36 ή B37:

▼M32

α) οι συναφείς δραστηριότητες ελέγχονται από την ψήφο του κατόχου της πλειοψηφίας των δικαιωμάτων ψήφου ή

β) η πλειοψηφία των μελών του διοικητικού οργάνου που ελέγχει τις συναφείς δραστηριότητες έχει διοριστεί με ψήφο του κατόχου της πλειοψηφίας των δικαιωμάτων ψήφου.

Πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου χωρίς εξουσία

B36 Για να έχει ένας επενδυτής που κατέχει περισσότερο από το ήμισυ των δικαιωμάτων ψήφου της εκδότριας εξουσία πάνω σε μια εκδότρια, τα δικαιώματα ψήφου του επενδυτή πρέπει να είναι ουσιαστικά, σύμφωνα με τις παραγράφους B22-B25, και πρέπει να παρέχουν στον επενδυτή την τρέχουσα ικανότητα να διευθύνει τις συναφείς δραστηριότητες, η οποία συχνά περιλαμβάνει τον καθορισμό των πολιτικών λειτουργίας και χρηματοδότησης. Αν κάποια άλλη οικονομική οντότητα κατέχει υφιστάμενα δικαιώματα που της παρέχουν το δικαίωμα να διευθύνει τις συναφείς δραστηριότητες και η οικονομική οντότητα αυτή δεν είναι εντολοδόχος του επενδυτή, ο επενδυτής δεν ασκεί εξουσία επί της εκδότριας.

B37 Ένας επενδυτής δεν ασκεί εξουσία σε μια εκδότρια, ακόμα και αν κατέχει την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου της εκδότριας, όταν τα εν λόγω δικαιώματα ψήφου δεν είναι ουσιαστικά. Για παράδειγμα, ένας επενδυτής που κατέχει περισσότερο από το ήμισυ των δικαιωμάτων ψήφου της εκδότριας δεν μπορεί να ασκεί εξουσία, εάν οι συναφείς δραστηριότητες ελέγχονται από το κράτος, δικαστήριο, διαχειριστή, σύνδικο, εκκαθαριστή ή εποπτική αρχή.

Εξουσία χωρίς την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου

B38 Ένας επενδυτής μπορεί να ασκεί εξουσία ακόμη και αν κατέχει λιγότερο από την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου μιας εκδότριας. Ένας επενδυτής μπορεί να ασκεί εξουσία εάν κατέχει λιγότερο από την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου μιας εκδότριας, για παράδειγμα, μέσω:

α) συμβατικής ρύθμισης μεταξύ του επενδυτή και άλλων κατόχων δικαιωμάτων ψήφου (βλέπε παράγραφο B39)·

β) δικαιωμάτων που απορρέουν από άλλες συμβατικές ρυθμίσεις (βλέπε παράγραφο B40)·

γ) των δικαιωμάτων ψήφου του επενδυτή (βλέπε παραγράφους B41-B45)·

δ) δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου (βλέπε παραγράφους B47-B50)· ή

ε) συνδυασμού των σημείων α) έως δ).

Συμβατική ρύθμιση με άλλους κατόχους δικαιωμάτων ψήφου

B39 Μια συμβατική ρύθμιση μεταξύ ενός επενδυτή και άλλων κατόχων δικαιωμάτων ψήφου μπορεί να παρέχει στον επενδυτή το δικαίωμα να ασκήσει δικαιώματα ψήφου επαρκή, ώστε να του παρέχουν εξουσία, ακόμη και αν ο επενδυτής δεν έχει δικαιώματα ψήφου επαρκή, ώστε να του παρέχουν εξουσία χωρίς τη συμβατική ρύθμιση. Ωστόσο, μια συμβατική ρύθμιση μπορεί να εξασφαλίσει ότι ο επενδυτής δύναται να κατευθύνει αρκετούς άλλους κατόχους δικαιωμάτων ψήφου ως προς το πώς να ψηφίσουν για να μπορεί ο επενδυτής να λάβει αποφάσεις σχετικά με τις συναφείς δραστηριότητες.

Δικαιώματα από άλλες συμβατικές ρυθμίσεις

B40 Άλλα δικαιώματα λήψης αποφάσεων, σε συνδυασμό με τα δικαιώματα ψήφου, μπορεί να παρέχουν σε έναν επενδυτή την τρέχουσα ικανότητα να διευθύνει τις σχετικές δραστηριότητες. Για παράδειγμα, τα δικαιώματα που ορίζονται σε μια συμβατική ρύθμιση, σε συνδυασμό με τα δικαιώματα ψήφου, μπορεί να είναι επαρκή ώστε να παρέχουν στον επενδυτή την τρέχουσα ικανότητα να διευθύνει τις παραγωγικές διαδικασίες μιας εκδότριας ή να διευθύνει άλλες λειτουργικές ή χρηματοδοτικές δραστηριότητες της εκδότριας, οι οποίες επηρεάζουν σημαντικά τις αποδόσεις της. Ωστόσο, ελλείψει οποιωνδήποτε άλλων δικαιωμάτων, η οικονομική εξάρτηση της εκδότριας από τον επενδυτή (όπως οι σχέσεις ενός προμηθευτή με τον κύριο πελάτη του) δεν συνεπάγεται ότι ο επενδυτής ασκεί εξουσία στην εκδότρια.

▼M32

Δικαιώματα ψήφου του επενδυτή

Β41 Ένας επενδυτής με λιγότερο από την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου κατέχει δικαιώματα που είναι επαρκή ώστε να του παρέχουν εξουσία, όταν διαθέτει στην πράξη την ικανότητα να διευθύνει μονομερώς τις συναφείς δραστηριότητες.

Β42 Κατά την εκτίμηση του κατά πόσον τα δικαιώματα ψήφου ενός επενδυτή είναι επαρκή ώστε να του παρέχουν εξουσία, ο επενδυτής θα πρέπει να λάβει υπόψη όλα τα γεγονότα και τις περιστάσεις, συμπεριλαμβανομένων των εξής:

α) το πλήθος των δικαιωμάτων ψήφου που κατέχει σε σχέση με το πλήθος και τη διασπορά των δικαιωμάτων ψήφου που κατέχουν άλλα μέρη, σημειώνοντας ότι:

(i) όσο περισσότερα δικαιώματα ψήφου κατέχει ένας επενδυτής, τόσο πιο πιθανό είναι να κατέχει υφιστάμενα δικαιώματα που του παρέχουν την τρέχουσα ικανότητα να διευθύνει τις συναφείς δραστηριότητες·

(ii) όσο περισσότερα δικαιώματα ψήφου κατέχει ένας επενδυτής σε σχέση με τους άλλους κατόχους δικαιωμάτων ψήφου, τόσο πιο πιθανό είναι να κατέχει υφιστάμενα δικαιώματα που του παρέχουν την τρέχουσα ικανότητα να διευθύνει τις συναφείς δραστηριότητες·

(iii) όσο περισσότερα είναι τα μέρη που χρειάζονται για να έχουν την πλειοψηφία, τόσο πιο πιθανό είναι ο επενδυτής να κατέχει υφιστάμενα δικαιώματα που του παρέχουν την τρέχουσα ικανότητα να διευθύνει τις συναφείς δραστηριότητες·

β) τα δυνητικά δικαιώματα ψήφου που κατέχει ο επενδυτής, άλλοι κάτοχοι δικαιωμάτων ψήφου ή άλλα μέρη (βλέπε παραγράφους Β47-Β50)·

γ) τα δικαιώματα που απορρέουν από άλλες συμβατικές ρυθμίσεις (βλέπε παράγραφο Β40) και

δ) τυχόν πρόσθετα γεγονότα και περιστάσεις που υποδηλώνουν ότι ο επενδυτής διαθέτει ή δεν διαθέτει την τρέχουσα ικανότητα να διευθύνει τις συναφείς δραστηριότητες κατά το χρόνο που οι αποφάσεις αυτές πρέπει να ληφθούν, όπως οι πρακτικές ψηφοφορίας κατά τις προηγούμενες συνελεύσεις των μετόχων.

Β43 Όταν η διεύθυνση των συναφών δραστηριοτήτων καθορίζεται από την πλειοψηφία και ένας επενδυτής κατέχει κατά πολύ περισσότερα δικαιώματα ψήφου από ό,τι οποιοσδήποτε άλλος κάτοχος δικαιωμάτων ψήφου ή οργανωμένος όμιλος κατόχων δικαιωμάτων ψήφου και οι άλλες συμμετοχές είναι ευρέως διασκορπισμένες, μπορεί να είναι σαφές, λαμβάνοντας υπόψη τους παράγοντες που αναφέρονται στην παράγραφο 42 α) - γ) και μόνο, ότι ο επενδυτής ασκεί εξουσία επί της εκδότριας.

Παραδείγματα εφαρμογής

Παράδειγμα 4

Ένας επενδυτής κατέχει το 48 % των δικαιωμάτων ψήφου μιας εκδότριας. Τα υπόλοιπα δικαιώματα ψήφου κατέχονται από χιλιάδες μετόχους, από τους οποίους κανένας δεν κατέχει από μόνος του περισσότερο από 1 % των δικαιωμάτων ψήφου. Κανένας από τους μετόχους δεν υπόκειται σε ρυθμίσεις που να προβλέπουν ότι πρέπει να διαβουλεύεται με οποιουσδήποτε άλλους ή να λαμβάνει συλλογικές αποφάσεις. Κατά την εκτίμηση του ποσοστού των δικαιωμάτων ψήφου που πρέπει να αποκτήσει, με βάση το σχετικό μέγεθος των λοιπών συμμετοχών, ο επενδυτής διαπίστωσε ότι το 48 % των μετοχών είναι αρκετό για να του παράσχει τον έλεγχο. Σε αυτή την περίπτωση με βάση το απόλυτο μέγεθος της συμμετοχής του και το σχετικό μέγεθος των λοιπών συμμετοχών, ο επενδυτής καταλήγει στο συμπέρασμα ότι κατέχει επαρκή δικαιώματα ψήφου ώστε να εκπληρώσει το κριτήριο της εξουσίας χωρίς να χρειαστεί να εξετάσει οποιοδήποτε άλλο αποδεικτικό στοιχείο εξουσίας.

▼M32

Παράδειγμα 5

Ο επενδυτής Α κατέχει το 40 % των δικαιωμάτων ψήφου της εκδότριας και δώδεκα άλλοι επενδυτές κατέχουν ο καθένας το 5 % των δικαιωμάτων ψήφου της εκδότριας. Βάσει συμφωνίας μετόχων ο επενδυτής Α αποκτά το δικαίωμα να διορίζει, να ανακαλεί και να καθορίζει την αμοιβή των διοικητικών στελεχών που είναι υπεύθυνα για τη διεύθυνση των συναφών δραστηριοτήτων. Για να αλλάξει η συμφωνία, απαιτείται πλειοψηφία των δύο τρίτων των μετόχων. Σε αυτήν την περίπτωση ο επενδυτής Α καταλήγει στο συμπέρασμα ότι το απόλυτο μέγεθος της συμμετοχής του επενδυτή και το σχετικό μέγεθος των άλλων συμμετοχών από μόνο του δεν αρκεί για να διαπιστωθεί εάν ο επενδυτής κατέχει επαρκή δικαιώματα, ώστε να ασκεί εξουσία. Ωστόσο, ο επενδυτής Α διαπιστώνει ότι το συμβατικό του δικαίωμα να διορίζει, να ανακαλεί και να καθορίζει την αμοιβή των διοικητικών στελεχών αρκεί για να συμπεράνει ότι ασκεί εξουσία επί της εκδότριας. Το γεγονός ότι επενδυτής Α μπορεί να μην έχει ασκήσει αυτό το δικαίωμα ή η πιθανότητα ο επενδυτής Α να ασκήσει το δικαίωμά του για να επιλέξει, να διορίσει ή να ανακαλεί διοικητικά στελέχη δεν θα πρέπει να ληφθεί υπόψη, όταν πρόκειται να αξιολογηθεί κατά πόσο ο επενδυτής Α ασκεί εξουσία.

Β44 Σε άλλες περιπτώσεις μπορεί να καθίσταται σαφές λαμβάνοντας υπόψη τα στοιχεία που αναφέρονται στην παράγραφο Β42 α) - γ) και μόνο ότι ο επενδυτής δεν έχει την εξουσία.

Παραδείγματα εφαρμογής

Παράδειγμα 6

Ο επενδυτής Α κατέχει το 45 % των δικαιωμάτων ψήφου μιας εκδότριας. Δύο άλλοι επενδυτές κατέχουν ο καθένας το 26 % των δικαιωμάτων ψήφου της εκδότριας. Τα υπόλοιπα δικαιώματα ψήφου κατέχονται από άλλους τρεις μετόχους, καθένας εκ των οποίων κατέχει το 1 %. Δεν υπάρχουν άλλες ρυθμίσεις που να επηρεάζουν την εξουσία λήψης αποφάσεων. Στην περίπτωση αυτή το μέγεθος της συμμετοχής του επενδυτή Α και το μέγεθός της σε σχέση με τις άλλες συμμετοχές αρκεί ώστε να συναχθεί ότι ο επενδυτής Α δεν έχει την εξουσία. Μόνο οι δύο άλλοι επενδυτές θα πρέπει να συνεργαστούν για να μπορέσουν να εμποδίσουν τον επενδυτή Α να διευθύνει τις συναφείς δραστηριότητες της εκδότριας.

Β45 Ωστόσο, τα στοιχεία που αναφέρονται στην παράγραφο Β42 α) - γ) δεν αρκούν από μόνα τους για να συναχθεί συμπέρασμα. Εάν δεν έχει καταστεί σαφές κατά πόσο ένας επενδυτής έχει την εξουσία, αφού ληφθούν υπόψη αυτοί οι παράγοντες, θα πρέπει να εξετάσει επιπλέον γεγονότα και περιστάσεις, όπως εάν οι άλλοι μέτοχοι έχουν παθητική στάση, όπως καταδεικνύεται από τις πρακτικές ψηφοφορίας κατά τις προηγούμενες συνεδριάσεις των μετόχων. Αυτό περιλαμβάνει και την εκτίμηση των παραγόντων που αναφέρονται στην παράγραφο Β18 και των δεικτών που αναφέρονται στις παραγράφους Β19 και Β20. Όσο λιγότερα δικαιώματα ψήφου κατέχει ο επενδυτής και όσο λιγότερα μέρη χρειάζεται να ενεργήσουν από κοινού για να έχουν την πλειοψηφία, τόσο μεγαλύτερη βαρύτητα πρέπει να δοθεί σε επιπλέον γεγονότα και περιστάσεις, προκειμένου να αξιολογηθεί κατά πόσο τα δικαιώματα του επενδυτή αρκούν για να του παρέχουν την εξουσία. Όταν εξετάζονται τα γεγονότα και οι περιστάσεις που αναφέρονται στις παραγράφους Β18-Β20 σε συνδυασμό με τα δικαιώματα ενός επενδυτή, μεγαλύτερη βαρύτητα θα πρέπει να δίδεται στα στοιχεία που αποδεικνύουν την εξουσία, τα οποία περιγράφονται στην παράγραφο Β18, από ό,τι στους δείκτες εξουσίας που περιγράφονται στις παραγράφους Β19 και Β20.

Παραδείγματα εφαρμογής

Παράδειγμα 7

Ένας επενδυτής κατέχει το 45 % των δικαιωμάτων ψήφου μιας εκδότριας. Έντεκα άλλοι επενδυτές κατέχουν ο καθένας το 5 % των δικαιωμάτων ψήφου της εκδότριας. Κανένας από τους μετόχους δεν υπόκειται σε συμβατικές ρυθμίσεις που να προβλέπουν ότι πρέπει να διαβουλεύεται με οποιουσδήποτε άλλους ή να λαμβάνει συλλογικές αποφάσεις. Σε αυτήν την περίπτωση, το απόλυτο μέγεθος της συμμετοχής του επενδυτή και το σχετικό μέγεθος των άλλων συμμετοχών από μόνο του δεν αρκεί για να διαπιστωθεί εάν ο επενδυτής κατέχει επαρκή δικαιώματα ώστε να ασκεί εξουσία στην εκδότρια. Θα πρέπει να ληφθούν υπόψη επιπλέον γεγονότα και περιστάσεις που μπορεί να αποδεικνύουν ότι ο επενδυτής έχει ή δεν έχει την εξουσία.

▼M32

Παράδειγμα 8

Ένας επενδυτής κατέχει το 35 % των δικαιωμάτων ψήφου μιας εκδότριας. Τρεις άλλοι επενδυτές κατέχουν ο καθένας το 5 % των δικαιωμάτων ψήφου της εκδότριας. Τα υπόλοιπα δικαιώματα ψήφου κατέχονται από πολλούς άλλους μετόχους, από τους οποίους κανένας δεν κατέχει από μόνος του περισσότερο από 1 % των δικαιωμάτων ψήφου. Κανένας από τους μετόχους δεν υπόκειται σε ρυθμίσεις που να προβλέπουν ότι πρέπει να διαβουλεύεται με οποιουσδήποτε άλλους ή να λαμβάνει συλλογικές αποφάσεις. Οι αποφάσεις για τις συναφείς δραστηριότητες της εκδότριας προϋποθέτουν την έγκριση της πλειοψηφίας των ψήφων κατά τις σχετικές συνεδριάσεις των μετόχων συναντήσεις· έχει ψηφίσει το 75 % των μετόχων της εκδότριας με δικαιώματα ψήφου κατά τις πρόσφατες σχετικές συνεδριάσεις των μετόχων. Στην περίπτωση αυτή η ενεργός συμμετοχή των άλλων μετόχων στις πρόσφατες συνεδριάσεις των μετόχων δείχνει ότι ο επενδυτής δεν έχει στην πράξη την ικανότητα να διευθύνει τις συναφείς δραστηριότητες μονομερώς, ανεξαρτήτως εάν αυτό έχει πράγματι συμβεί, επειδή ένας ικανός αριθμός άλλων μετόχων ψήφισε το ίδιο με τον επενδυτή.

B46 Εάν δεν είναι σαφές, λαμβανομένων υπόψη των παραγόντων που αναφέρονται στην παράγραφο B42 α) - δ), ότι έχει την εξουσία, ο επενδυτής δεν ελέγχει την εκδότρια.

Δυνητικά δικαιώματα ψήφου

B47 Κατά την εκτίμηση του ελέγχου, ένας επενδυτής θα πρέπει να λάβει υπόψη τα δυνητικά δικαιώματα ψήφου του, καθώς και τα δυνητικά δικαιώματα ψήφου που κατέχονται από άλλα μέρη, για να διαπιστώσει εάν έχει την εξουσία. Τα δυνητικά δικαιώματα ψήφου είναι δικαιώματα απόκτησης δικαιωμάτων ψήφου σε μια εκδότρια, όπως αυτά που προκύπτουν από μετατρέψιμους τίτλους ή δικαιώματα προαίρεσης (options), καθώς και προθεσμιακά συμβόλαια. Τα δυνητικά δικαιώματα ψήφου λαμβάνονται υπόψη μόνο εάν είναι ουσιαστικά (βλ. παραγράφους B22-B25).

B48 Κατά την αξιολόγηση των δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου, ο επενδυτής θα πρέπει να λάβει υπόψη τον σκοπό και τον σχεδιασμό του τίτλου, καθώς και τον σκοπός και τον σχεδιασμό οποιασδήποτε άλλης συμμετοχής του επενδυτή στην εκδότρια. Η αξιολόγηση αυτή περιλαμβάνει την εκτίμηση των διαφόρων όρων και προϋποθέσεων του τίτλου, καθώς και τις προφανείς προσδοκίες, τα κίνητρα του επενδυτή και τους λόγους που συμφώνησε με αυτούς τους όρους και τις προϋποθέσεις.

B49 Εάν ο επενδυτής κατέχει επίσης δικαιώματα ψήφου ή άλλα δικαιώματα λήψης αποφάσεων σχετικά με τις δραστηριότητες της εκδότριας, θα πρέπει να αξιολογήσει κατά πόσον τα δικαιώματα αυτά, σε συνδυασμό με τα δυνητικά δικαιώματα ψήφου, του παρέχουν την εξουσία.

B50 Τα ουσιαστικά δυνητικά δικαιώματα ψήφου από μόνα τους, ή σε συνδυασμό με άλλα δικαιώματα, μπορεί να παρέχουν σε έναν επενδυτή την τρέχουσα ικανότητα να διευθύνει τις συναφείς δραστηριότητες. Για παράδειγμα, αυτό είναι πιθανό να συμβαίνει όταν ο επενδυτής κατέχει το 40 % των δικαιωμάτων ψήφου μιας εκδότριας και, σύμφωνα με την παράγραφο B23, διαθέτει ουσιαστικά δικαιώματα που απορρέουν από δικαιώματα προαίρεσης (options) για την απόκτηση επιπλέον 20 %των δικαιωμάτων ψήφου.

Παραδείγματα εφαρμογής

Παράδειγμα 9

Ο επενδυτής Α κατέχει το 70 % των δικαιωμάτων ψήφου μιας εκδότριας. Ο επενδυτής Β έχει το 30 % των δικαιωμάτων ψήφου της εκδότριας, καθώς και δικαίωμα προαίρεσης (option) για την απόκτηση του ήμισυ των δικαιωμάτων ψήφου του επενδυτή Α. Το δικαίωμα προαίρεσης μπορεί να ασκηθεί στα επόμενα δύο χρόνια σε σταθερή τιμή που υπερβαίνει την τρέχουσα τιμή (και αναμένεται να παραμείνει έτσι για όλο αυτό το διάστημα των δύο ετών). Ο επενδυτής Α έχει ασκήσει τα δικαιώματα ψήφου του και διευθύνει ενεργά τις συναφείς δραστηριότητες της εκδότριας. Σε αυτήν την περίπτωση, ο επενδυτής Α είναι πιθανό

▼M32

να εκπληρώνει το κριτήριο της εξουσίας, διότι φαίνεται να έχει την τρέχουσα ικανότητα να διευθύνει τις συναφείς δραστηριότητες. Αν και ο επενδυτής Β έχει επί του παρόντος εξασκήσιμα δικαιώματα προαίρεσης για την απόκτηση επιπλέον δικαιωμάτων ψήφου (τα οποία, εάν ασκήσει, θα αποκτήσει την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου της εκδότριας), οι όροι και οι προϋποθέσεις που συνδέονται με τα δικαιώματα προαίρεσης αυτά είναι τέτοιοι που τα δικαιώματα προαίρεσης δεν θεωρούνται ουσιαστικά.

Παράδειγμα 10

Ο επενδυτής Α και δύο άλλοι επενδυτές κατέχουν ο καθένας το ένα τρίτο των δικαιωμάτων ψήφου μιας εκδότριας. Η επιχειρηματική δραστηριότητα της εκδότριας είναι στενά συνδεδεμένη με τον επενδυτή Α. Εκτός από τους συμμετοχικούς τίτλους του, ο επενδυτής Α κατέχει επίσης χρεωστικούς τίτλους που είναι ανά πάσα στιγμή μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές της εκδότριας έναντι σταθερής τιμής που υπερβαίνει την τρέχουσα τιμή (όχι όμως κατά πολύ). Σε περίπτωση μετατροπής των χρεωστικών τίτλων, ο επενδυτής Α θα κατέχει το 60 % των δικαιωμάτων ψήφου της εκδότριας. Ο επενδυτής Α μπορεί να επωφεληθεί μέσω συνεργειών, εάν οι χρεωστικοί τίτλοι μετατρέπονταν σε κοινές μετοχές. Ο επενδυτής Α ασκεί εξουσία επί της εκδότριας, επειδή κατέχει δικαιώματα ψήφου της εκδότριας, καθώς και ουσιαστικά δυνητικά δικαιώματα ψήφου που του παρέχουν την τρέχουσα ικανότητα να διευθύνει τις συναφείς δραστηριότητες.

Η εξουσία κατά την ψηφοφορία ή παρόμοια δικαιώματα δεν έχουν σημαντική επίδραση στις αποδόσεις της εκδότριας

Β51 Κατά την εκτίμηση του σκοπού και του σχεδιασμού μιας εκδότριας (βλέπε παραγράφους Β5-Β8), ένας επενδυτής θα πρέπει να εξετάσει τη συμμετοχή και τις αποφάσεις που λαμβάνονται κατά την έναρξη της εκδότριας ως μέρος του σχεδιασμού της και να αξιολογήσει κατά πόσο οι όροι της συναλλαγής και τα χαρακτηριστικά της συμμετοχής παρέχουν στον επενδυτή δικαιώματα επαρκή ώστε να ασκεί εξουσία. Η συμμετοχή στον σχεδιασμό μιας εκδότριας από μόνη της δεν αρκεί για να αποκτήσει ο επενδυτής τον έλεγχο. Ωστόσο, η συμμετοχή του στον σχεδιασμό μπορεί να σημαίνει ότι ο επενδυτής είχε την ευκαιρία να αποκτήσει δικαιώματα που είναι επαρκή ώστε να αποκτήσει εξουσία επί της εκδότριας.

Β52 Επιπλέον, ένας επενδυτής θα πρέπει να εξετάσει συμβατικές ρυθμίσεις, όπως δικαιώματα αγοράς, δικαιώματα πώλησης και δικαιώματα ρευστοποίησης που καθορίζονται κατά την έναρξη της εκδότριας. Όταν αυτές οι συμβατικές ρυθμίσεις αφορούν δραστηριότητες που είναι στενά συνδεδεμένες με την εκδότρια, τότε οι δραστηριότητες αυτές αποτελούν, στην ουσία, αναπόσπαστο μέρος των συνολικών δραστηριοτήτων της εκδότριας, παρόλο που μπορεί να συμβαίνουν εκτός των νομικών ορίων της. Ως εκ τούτου, τα ρητά ή σιωπηρά δικαιώματα λήψης αποφάσεων τα οποία προβλέπονται σε συμβατικές ρυθμίσεις που έχουν στενή σχέση με την εκδότρια πρέπει να θεωρούνται ως συναφείς δραστηριότητες κατά τη διαπίστωση της άσκησης εξουσίας στην εκδότρια.

Β53 Σε ορισμένες εκδότριες, συναφείς δραστηριότητες λαμβάνουν χώρα μόνο όταν προκύψουν συγκεκριμένες περιστάσεις ή γεγονότα. Η εκδότρια μπορεί να έχει σχεδιαστεί έτσι ώστε η διεύθυνση των δραστηριοτήτων της και οι αποδόσεις της να είναι προκαθορισμένες, εκτός εάν προκύψουν οι συγκεκριμένες περιστάσεις ή γεγονότα. Σε αυτή την περίπτωση, μόνο οι αποφάσεις σχετικά με τις δραστηριότητες της εκδότριας, όταν προκύψουν αυτές οι περιστάσεις ή αυτά τα γεγονότα, μπορούν να επηρεάσουν σημαντικά τις αποδόσεις της και επομένως να αποτελούν συναφείς δραστηριότητες. Δεν χρειάζεται να έχουν προκύψει οι εν λόγω περιστάσεις ή τα γεγονότα για να έχει ένας επενδυτής την ικανότητα να λαμβάνει αποφάσεις που του παρέχουν την εξουσία. Το γεγονός ότι το δικαίωμα λήψης αποφάσεων εξαρτάται από τις περιστάσεις που προκύπτουν ή ένα γεγονός που συμβαίνει δεν καθιστά, από μόνο του, τα δικαιώματα αυτά δικαιώματα προστασίας.

▼M32

Παραδείγματα εφαρμογής

Παράδειγμα 11

Η μόνη επαγγελματική δραστηριότητα μιας εκδότριας, όπως ορίζεται στα ιδρυτικά έγγραφά της, είναι να αγοράζει απαιτήσεις και να τις διαχειρίζεται καθημερινά για λογαριασμό των επενδυτών της. Η καθημερινή διαχείριση περιλαμβάνει την είσπραξη και μεταφορά του κεφαλαίου και των τόκων, όταν καθίστανται πληρωτέα. Σε περίπτωση υπερημερίας μιας απαίτησης, η εκδότρια πωλεί αυτόματα την απαίτηση σε έναν επενδυτή, το οποίο έχει συμφωνηθεί μεμονωμένα βάσει συμφωνίας πώλησης μεταξύ του επενδυτή και της εκδότριας. Η μόνη συναφής δραστηριότητα είναι η διαχείριση των απαιτήσεων σε περίπτωση υπερημερίας, διότι είναι η μόνη δραστηριότητα που μπορεί να επηρεάσει σημαντικά τις αποδόσεις της εκδότριας. Η διαχείριση των απαιτήσεων πριν από την υπερημερία δεν αποτελεί συναφή δραστηριότητα, επειδή δεν προϋποθέτει τη λήψη σημαντικών αποφάσεων που θα μπορούσαν να επηρεάσουν σημαντικά τις αποδόσεις της εκδότριας. Οι δραστηριότητες πριν από την αθέτηση πληρωμής είναι προκαθορισμένες και αφορούν μόνο την είσπραξη των ταμειακών ροών όταν καθίστανται πληρωτέες και τη μεταφορά τους στους επενδυτές. Ως εκ τούτου, θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη μόνο το δικαίωμα του επενδυτή να διαχειρίζεται τα στοιχεία ενεργητικού σε περίπτωση υπερημερίας κατά την αξιολόγηση των συνολικών δραστηριοτήτων της εκδότριας που επηρεάζουν σημαντικά τις αποδόσεις της. Στο παράδειγμα αυτό, ο σχεδιασμός της εκδότριας εξασφαλίζει ότι ο επενδυτής έχει εξουσία λήψης αποφάσεων όσον αφορά τις δραστηριότητες που επηρεάζουν σημαντικά τις αποδόσεις μόνο όταν η εν λόγω εξουσία λήψης αποφάσεων είναι απαραίτητη. Οι όροι της συμφωνίας πώλησης αποτελούν αναπόσπαστο μέρος της συνολικής συναλλαγής και της ίδρυσης της εκδότριας. Ως εκ τούτου, οι όροι της συμφωνίας πώλησης μαζί με τα ιδρυτικά έγγραφα της εκδότριας οδηγούν στο συμπέρασμα ότι ο επενδυτής ασκεί εξουσία στην εκδότρια, παρόλο που αποκτά την κυριότητα των απαιτήσεων μόνο σε περίπτωση υπερημερίας και διαχειρίζεται τις ανεξόφλητες απαιτήσεις εκτός των νομικών ορίων της εκδότριας.

Παράδειγμα 12

Τα μόνα στοιχεία ενεργητικού μιας εκδότριας είναι απαιτήσεις. Κατά την εξέταση του σκοπού και του σχεδιασμού της εκδότριας, διαπιστώνεται ότι η μόνη συναφής δραστηριότητα είναι η διαχείριση των απαιτήσεων σε περίπτωση υπερημερίας. Το μέρος που έχει την ικανότητα να διαχειρίζεται τις ανεξόφλητες απαιτήσεις ασκεί εξουσία επί της εκδότριας, ανεξαρτήτως εάν η υπερημερία προέρχεται από οποιονδήποτε από τους δανειολήπτες.

B54 Ένας επενδυτής μπορεί να έχει μια ρητή ή σιωπηρή δέσμευση να διασφαλίζει ότι μια εκδότρια εξακολουθεί να λειτουργεί όπως έχει προβλεφθεί εξαρχής. Η δέσμευση αυτή μπορεί να αυξήσει την έκθεση του επενδυτή στη μεταβλητότητα των αποδόσεων και, κατά συνέπεια, να αποτελέσει κίνητρο για τον επενδυτή να αποκτήσει δικαιώματα επαρκή ώστε να έχει την εξουσία. Κατά συνέπεια, μια δέσμευση που διασφαλίζει ότι μια εκδότρια λειτουργεί όπως έχει αρχικά προβλεφθεί μπορεί να αποτελεί ένδειξη ότι ο επενδυτής έχει εξουσία, αλλά δεν παρέχει, αυτή καθαυτή, εξουσία στον επενδυτή, ούτε εμποδίζει κάποιο άλλο μέρος να έχει εξουσία.

Τοποθετήσεις ή δικαιώματα με μεταβλητές αποδόσεις σε μια εκδότρια

B55 Όταν εκτιμάται κατά πόσο ένας επενδυτής έχει τον έλεγχο μιας εκδότριας, ο επενδυτής καθορίζει εάν διατηρεί τοποθετήσεις ή έχει δικαιώματα σε μεταβλητές αποδόσεις από τη συμμετοχή του στην εκδότρια.

▼M32

B56 Μεταβλητές αποδόσεις είναι αποδόσεις που δεν είναι σταθερές και μπορεί να ποικίλουν ανάλογα με την απόδοση της εκδότριας. Οι μεταβλητές αποδόσεις μπορεί να είναι μόνο θετικές, μόνο αρνητικές ή εξ ολοκλήρου θετικές και αρνητικές (βλέπε παράγραφο 15). Ένας επενδυτής αξιολογεί κατά πόσον οι αποδόσεις από μια εκδότρια είναι μεταβλητές και πόσο μεταβλητές είναι με βάση την ουσία της ρύθμισης και ανεξάρτητα από τη νομική μορφή των αποδόσεων. Για παράδειγμα, ένας επενδυτής μπορεί να κατέχει ένα ομόλογο σταθερού επιτοκίου. Το σταθερό επιτόκιο συνιστά μεταβλητή απόδοση για τους σκοπούς του παρόντος ΔΠΧΑ, επειδή υπόκειται σε κίνδυνο υπερημερίας και εκθέτει τον επενδυτή στον πιστωτικό κίνδυνο του εκδότη του ομολόγου. Ο βαθμός της μεταβλητότητας (δηλαδή πόσο μεταβλητές είναι οι εν λόγω αποδόσεις) εξαρτάται από τον πιστωτικό κίνδυνο του ομολόγου. Ομοίως, τα πάγια τέλη απόδοσης για τη διαχείριση των περιουσιακών στοιχείων της εκδότριας είναι μεταβλητές αποδόσεις, διότι εκθέτουν τον επενδυτή στον κίνδυνο απόδοσης της εκδότριας. Ο βαθμός της μεταβλητότητας εξαρτάται από την ικανότητα της εκδότριας να παράγει επαρκή έσοδα για να καταβάλει το τέλος.

B57 Παραδείγματα αποδόσεων περιλαμβάνουν:

α) μερίσματα, άλλες οικονομικές παροχές από μια εκδότρια (π.χ. τόκοι από χρεωστικούς τίτλους που έχουν εκδοθεί από την εκδότρια) και μεταβολές στην αξία της επένδυσης του επενδυτή στην εν λόγω εκδότρια.

β) αμοιβή για την διαχείριση των στοιχείων ενεργητικού ή παθητικού μιας εκδότριας, αμοιβές και έκθεση σε ζημία από την παροχή πίστωσης ή υποστήριξης σε ρευστότητας, υπολειμματικές συμμετοχές σε στοιχεία ενεργητικού και παθητικού της εκδότριας κατά την εκκαθάριση της εκδότριας αυτής, φορολογικά οφέλη, καθώς και πρόσβαση σε μελλοντική ρευστότητα που έχει ο επενδυτής από τη συμμετοχή του σε μια εκδότρια.

γ) αποδόσεις που δεν είναι διαθέσιμες σε άλλους κατόχους συμμετοχών. Για παράδειγμα, ένας επενδυτής μπορεί να χρησιμοποιήσει τα στοιχεία ενεργητικού του σε συνδυασμό με τα στοιχεία ενεργητικού της εκδότριας, όπως συνδυάζοντας τις λειτουργικές δραστηριότητες για την επίτευξη οικονομιών κλίμακας, την εξοικονόμηση κόστους, την προμήθεια σπάνιων προϊόντων, την απόκτηση πρόσβασης σε συγκεκριμένες γνώσεις ή τον περιορισμό ορισμένων δραστηριοτήτων ή στοιχείων ενεργητικού, με σκοπό την ενίσχυση της αξίας των στοιχείων ενεργητικού του άλλου επενδυτή.

Σχέση μεταξύ εξουσίας και αποδόσεων

Εκχώρηση εξουσίας

B58 Όταν ένας επενδυτής με δικαιώματα λήψης αποφάσεων αξιολογεί κατά πόσο ελέγχει μια εκδότρια, θα πρέπει να διαπιστώσει εάν είναι εντολέας ή εντολοδόχος. Ένας επενδυτής θα πρέπει επίσης να διαπιστώσει εάν μια άλλη αποφασίζουσα οικονομική οντότητα ενεργεί ως εντολοδόχος του. Εντολοδόχος είναι ένα μέρος που ενεργεί κυρίως για λογαριασμό και προς όφελος ενός άλλου μέρους ή μερών (εντολέας ή εντολείς) και ως εκ τούτου δεν ελέγχει την εκδότρια όταν ασκεί την εξουσία λήψης αποφάσεων (βλ. παραγράφους 17 και 18). Έτσι, ορισμένες φορές η εξουσία ενός εντολέα μπορεί να κατέχεται και να ασκείται από έναν εντολοδόχο, αλλά για λογαριασμό του εντολέα. Μια αποφασίζουσα οικονομική οντότητα δεν αποτελεί εντολοδόχο απλώς και μόνο επειδή άλλα μέρη μπορούν να επωφεληθούν από τις αποφάσεις που λαμβάνει.

B59 Ένας επενδυτής μπορεί να εκχωρήσει την εξουσία λήψης αποφάσεων σε έναν εντολοδόχο σε σχέση με ορισμένα θέματα ή για όλες τις συναφείς δραστηριότητες. Όταν αξιολογεί κατά πόσο ελέγχει μια εκδότρια, ο επενδυτής πρέπει να θεωρήσει ότι τα δικαιώματα λήψης αποφάσεων που έχει εκχωρήσει στον εντολοδόχο του κατέχονται απευθείας από τον επενδυτή. Σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν περισσότεροι από ένας εντολείς, κάθε ένας θα αξιολογεί κατά πόσο έχει εξουσία επί της εκδότριας, λαμβάνοντας υπόψη τις απαιτήσεις των παραγράφων B5-B54. Οι παράγραφοι B60-B72 παρέχουν κατευθύνσεις για τον καθορισμό του εάν μια αποφασίζουσα οικονομική οντότητα αποτελεί εντολέα ή εντολοδόχο.

▼**M32**

Β60 Για να διαπιστώσει εάν είναι εντολοδόχος, μια αποφασίζουσα οικονομική οντότητα θα πρέπει να λάβει υπόψη τη συνολική σχέση μεταξύ της ίδιας, της εκδότριας που διαχειρίζεται και των άλλων εμπλεκόμενων μερών της εκδότριας, και ιδίως όλους τους κατωτέρω παράγοντες:

α) το πεδίο εφαρμογής της εξουσίας λήψης αποφάσεων επί της εκδότριας (παράγραφοι Β62 και Β63)·

β) τα δικαιώματα που κατέχονται από άλλα μέρη (παράγραφοι Β64-Β67)·

γ) την αμοιβή την οποία δικαιούται στο πλαίσιο της συμφωνίας αμοιβής (παράγραφοι Β68-Β70)·

δ) την έκθεση της αποφασίζουσας οικονομικής οντότητας στη μεταβλητότητα των αποδόσεων από άλλες συμμετοχές που κατέχει στην εκδότρια (παράγραφοι Β71 και Β72).

Διαφορετικοί συντελεστές στάθμισης εφαρμόζονται σε καθέναν από τους παράγοντες με βάση συγκεκριμένα πραγματικά γεγονότα και περιστάσεις.

Β61 Το να προσδιοριστεί εάν μια αποφασίζουσα οικονομική οντότητα είναι εντολοδόχος προϋποθέτει την αξιολόγηση όλων των παραγόντων που αναφέρονται στην παράγραφο Β60, εκτός εάν ένα και μόνο μέρος διαθέτει ουσιαστικά δικαιώματα ανάκλησης του επενδυτή αυτής (δικαιώματα κατάργησης) και μπορεί να τον ανακαλέσει άνευ λόγου (βλέπε παράγραφο Β65).

Πεδίο εφαρμογής της εξουσίας λήψης αποφάσεων

Β62 Το πεδίο εφαρμογής της εξουσίας λήψης αποφάσεων μιας αποφασίζουσας οικονομικής οντότητας αξιολογείται λαμβάνοντας υπόψη τα εξής:

α) τις δραστηριότητες που επιτρέπονται σύμφωνα με τη συμφωνία λήψης αποφάσεων και ορίζονται από το νόμο και

β) τη διακριτική ευχέρεια που έχει η αποφασίζουσα οικονομική οντότητα όταν λαμβάνει αποφάσεις σχετικά με τις δραστηριότητες αυτές.

Β63 Η αποφασίζουσα οικονομική οντότητα θα πρέπει να εξετάσει τον σκοπό και τον σχεδιασμό της εκδότριας, τους κινδύνους στους οποίους η εκδότρια έχει σχεδιαστεί να εκτεθεί, τους κινδύνους τους οποίους έχει σχεδιαστεί να μεταβιβάσει στα μέρη που εμπλέκονται με την εκδότρια και το επίπεδο συμμετοχής του επενδυτή στον σχεδιασμό της εκδότριας. Για παράδειγμα, αν μια αποφασίζουσα οικονομική οντότητα συμμετέχει σημαντικά στον σχεδιασμό της εκδότριας (καθώς και στον προσδιορισμό του πεδίου εφαρμογής της εξουσίας λήψης αποφάσεων), η συμμετοχή του μπορεί να σημαίνει ότι είχε την ευκαιρία και το κίνητρο να αποκτήσει δικαιώματα που θα του παρέχουν την ικανότητα να διευθύνει τις συναφείς δραστηριότητες.

Δικαιώματα που κατέχονται από άλλα μέρη

Β64 Τα ουσιαστικά δικαιώματα που κατέχονται από άλλα μέρη μπορεί να επηρεάσουν την ικανότητα της αποφασίζουσας οικονομικής οντότητας να διευθύνει τις συναφείς δραστηριότητες μιας εκδότριας. Η ύπαρξη ουσιαστικών δικαιωμάτων ανάκλησης ή άλλων δικαιωμάτων μπορεί να δείχνει ότι η αποφασίζουσα οικονομική οντότητα είναι εντολοδόχος.

▼**M32**

Β65 Όταν ένα και μόνο μέρος κατέχει ουσιαστικά δικαιώματα κατάργησης και μπορεί να διαγράψει την αποφασίζουσα οικονομική οντότητα, άνευ λόγου, αυτό και μόνο αρκεί για να συναχθεί το συμπέρασμα ότι η τελευταία είναι εντολοδόχος. Εάν περισσότερα από ένα μέρη κατέχουν τέτοια δικαιώματα (και κανένα μεμονωμένο μέρος δεν μπορεί να ανακαλέσει την αποφασίζουσα οικονομική οντότητα χωρίς τη σύμφωνη γνώμη των άλλων μερών), τα δικαιώματα αυτά δεν είναι, μεμονωμένα, αποφασιστικής σημασίας για να διαπιστωθεί εάν ο επενδυτής με δικαιώματα λήψης αποφάσεων ενεργεί κυρίως για λογαριασμό και προς όφελος των άλλων. Επιπλέον, όσο μεγαλύτερος είναι ο αριθμός των μερών που απαιτείται να δράσουν από κοινού για να ασκήσουν τα δικαιώματα ανάκλησης μιας αποφασίζουσας οικονομικής οντότητας και όσο μεγαλύτερο είναι το μέγεθος και η μεταβλητότητα που συνδέονται με τα άλλα οικονομικά συμφέροντά του (π.χ. αμοιβή και άλλα συμφέροντα), τόσο μικρότερη είναι η βαρύτητα που θα έχει ο παράγοντας αυτός.

Β66 Όταν αξιολογείται κατά πόσο μια αποφασίζουσα οικονομική οντότητα είναι εντολοδόχος, τα ουσιαστικά δικαιώματα που κατέχονται από άλλα μέρη και περιορίζουν τη διακριτική ευχέρεια της οντότητας αυτής θα εξετάζονται κατά τρόπο παρόμοιο με τα δικαιώματα κατάργησης. Για παράδειγμα, μια αποφασίζουσα οικονομική οντότητα που απαιτείται να λάβει έγκριση από έναν μικρό αριθμό άλλων μερών για να ενεργήσει είναι γενικά εντολοδόχος. (Βλ. παραγράφους Β22-Β25 για περαιτέρω κατευθύνσεις σχετικά με τα δικαιώματα και εάν αυτά είναι ουσιαστικά.)

Β67 Η εξέταση των δικαιωμάτων που κατέχονται από άλλα μέρη θα πρέπει να περιλαμβάνει την αξιολόγηση τυχόν δικαιωμάτων που μπορούν να ασκηθούν από το διοικητικό συμβούλιο (ή άλλο διοικητικό όργανο) μιας εκδότριας και της επίδρασής τους στην εξουσία λήψης αποφάσεων (βλέπε παράγραφο Β23 β)).

Αμοιβή

Β68 Όσο μεγαλύτερο είναι το μέγεθος της αμοιβής μιας αποφασίζουσας οικονομικής οντότητας και η μεταβλητότητα που συνδέεται με αυτήν σε σχέση με τις αποδόσεις που αναμένονται από τις δραστηριότητες της εκδότριας, τόσο πιθανότερο είναι η οντότητα αυτή να είναι εντολέας.

Β69 Προκειμένου να διαπιστώσει εάν είναι εντολέας ή εντολοδόχος, η αποφασίζουσα οικονομική οντότητα θα πρέπει επίσης να εξετάσει εάν υφίστανται οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) Η αμοιβή της είναι ανάλογη με τις παρεχόμενες υπηρεσίες.

β) Η συμφωνία για την αμοιβή περιλαμβάνει μόνο όρους, προϋποθέσεις ή ποσά που υπάρχουν συνήθως σε συμφωνίες για παρόμοιες υπηρεσίες και επίπεδο δεξιοτήτων τις οποίες τα μέρη διαπραγματεύονται σύμφωνα με τις αρχές της αγοράς.

Β70 Μια αποφασίζουσα οικονομική οντότητα δεν μπορεί να είναι εντολοδόχος, εκτός εάν υφίστανται οι προϋποθέσεις που προβλέπονται στην παράγραφο Β69 α) και β). Ωστόσο, η εκπλήρωση των προϋποθέσεων αυτών από μόνη της δεν αρκεί για να συναχθεί το συμπέρασμα ότι μια αποφασίζουσα οικονομική οντότητα είναι εντολοδόχος.

Έκθεση στη μεταβλητότητα των αποδόσεων άλλων συμμετοχών

Β71 Μια αποφασίζουσα οικονομική οντότητα που κατέχει άλλες συμμετοχές σε μια εκδότρια (π.χ. επενδύσεις στην εκδότρια ή παρέχει εγγυήσεις σε σχέση με την απόδοση της εκδότριας), θα πρέπει να λάβει υπόψη την έκθεσή του στη μεταβλητότητα των αποδόσεων αυτών των συμμετοχών προκειμένου να αξιολογήσει εάν είναι εντολοδόχος. Η ύπαρξη άλλων συμμετοχών σε μια εκδότρια δείχνει ότι η οντότητα αυτή μπορεί να είναι εντολέας.

▼M32

B72 Προκειμένου να αξιολογήσει την έκθεσή του στη μεταβλητότητα των αποδόσεων από άλλες συμμετοχές στην εκδότρια, μια αποφασίζουσα οικονομική οντότητα θα πρέπει να λάβει υπόψη τα εξής:

α) Όσο μεγαλύτερη είναι η οικονομική συμμετοχή μιας αποφασίζουσας οικονομικής οντότητας και η μεταβλητότητα που συνδέεται με αυτήν σε σχέση με την αμοιβή της και τις άλλες συμμετοχές συνολικά, τόσο πιθανότερο είναι η οντότητα αυτή να είναι εντολέας.

β) Εάν η έκθεσή του στη μεταβλητότητα των αποδόσεων είναι διαφορετική από εκείνη των άλλων επενδυτών και, εάν είναι, κατά πόσο αυτό μπορεί να επηρεάσει τις ενέργειές του. Για παράδειγμα, αυτό συμβαίνει όταν μια αποφασίζουσα οικονομική οντότητα διατηρεί συμμετοχές μειωμένης εξασφάλισης ή παρέχει άλλες μορφές πιστωτικής ενίσχυσης στην εκδότρια.

Η αποφασίζουσα οικονομική οντότητα θα πρέπει να αξιολογήσει την έκθεσή της σε σχέση με τη συνολική μεταβλητότητα των αποδόσεων της εκδότριας. Η αξιολόγηση πραγματοποιείται κυρίως με βάση τις αποδόσεις που αναμένονται από τις δραστηριότητες της εκδότριας, αλλά πρέπει να λάβει επίσης υπόψη τη μέγιστη έκθεση της οικονομικής οντότητας στην μεταβλητότητα των αποδόσεων της εκδότριας μέσω άλλων συμμετοχών που διατηρεί ο επενδυτής.

Παραδείγματα εφαρμογής

Παράδειγμα 13

Μια αποφασίζουσα οικονομική οντότητα (διαχειριστής του αμοιβαίου κεφαλαίου) δημιουργεί, πωλεί και διαχειρίζεται ένα εισηγμένο, ρυθμιζόμενο αμοιβαίο κεφάλαιο σύμφωνα με αυστηρά καθορισμένες παραμέτρους που ορίζονται στην επενδυτική εντολή, όπως απαιτείται από τους νόμους και τους κανονισμούς της χώρας του. Το κεφάλαιο πωλείται στους επενδυτές ως επένδυση σε ένα διαφοροποιημένο χαρτοφυλάκιο μετοχικών τίτλων εισηγμένων εταιρειών. Εντός των καθορισμένων παραμέτρων, ο διαχειριστής του κεφαλαίου έχει τη διακριτική ευχέρεια να επιλέξει τα στοιχεία ενεργητικού στα οποία θα επενδύσει. Ο διαχειριστής του αμοιβαίου κεφαλαίου έχει πραγματοποιήσει μια κατ 'αναλογία επένδυση στο κεφάλαιο 10 % και εισπράττει μια αμοιβή με βάση τις ισχύουσες στην αγορά τιμές για τις υπηρεσίες του, ίση με το 1 %της καθαρής αξίας ενεργητικού του κεφαλαίου. Οι αμοιβές είναι ανάλογες με τις παρεχόμενες υπηρεσίες. Ο διαχειριστής του αμοιβαίου κεφαλαίου δεν έχει καμία υποχρέωση να χρηματοδοτεί ζημίες πέραν της επένδυσης του 10 % που έχει πραγματοποιήσει. Το κεφάλαιο δεν απαιτείται και δεν έχει διορίσει ανεξάρτητο διοικητικό συμβούλιο. Οι επενδυτές δεν έχουν ουσιαστικά δικαιώματα που θα μπορούσαν να επηρεάσουν την εξουσία λήψης αποφάσεων του διαχειριστή, αλλά μπορούν να ρευστοποιήσουν τη συμμετοχή τους μέσα σε συγκεκριμένα χρονικά όρια που προβλέπει το κεφάλαιο.

Παρόλο που ενεργεί στο πλαίσιο των παραμέτρων οι οποίες προβλέπονται στην επενδυτική εντολή και σύμφωνα με τις κανονιστικές απαιτήσεις, ο διαχειριστής του αμοιβαίου κεφαλαίου έχει εξουσίες λήψης αποφάσεων που του παρέχουν την τρέχουσα ικανότητα να διευθύνει τις συναφείς δραστηριότητες του κεφαλαίου και οι επενδυτές δεν έχουν ουσιαστικά δικαιώματα τα οποία θα μπορούσαν να επηρεάσουν την εξουσία λήψης αποφάσεων του διαχειριστή του αμοιβαίου κεφαλαίου. Ο διαχειριστής του αμοιβαίου κεφαλαίου εισπράττει αμοιβή με βάση τις ισχύουσες στην αγορά τιμές για τις υπηρεσίες του, η οποία είναι ανάλογη με τις παρεχόμενες υπηρεσίες και έχει επίσης πραγματοποιήσει μια αναλογική επένδυση στο κεφάλαιο. Η αμοιβή και η επένδυσή του τον εκθέτουν στη μεταβλητότητα των αποδόσεων από τις δραστηριότητες του κεφαλαίου, χωρίς η έκθεση να είναι τόσο μεγάλη ώστε να υποδηλώνει ότι ο διαχειριστής είναι εντολέας.

Σε αυτό το παράδειγμα, λαμβάνοντας υπόψη την έκθεση του διαχειριστή στην μεταβλητότητα των αποδόσεων από το κεφάλαιο, καθώς και την εξουσία να λαμβάνει αποφάσεις στο πλαίσιο συγκεκριμένων παραμέτρων υποδηλώνει ότι ο διαχειριστής του αμοιβαίου κεφαλαίου είναι εντολοδόχος. Επομένως, συνάγεται το συμπέρασμα ότι ο διαχειριστής του αμοιβαίου κεφαλαίου δεν ελέγχει το κεφάλαιο.

▼M32

Παράδειγμα 14

Μια αποφασίζουσα οικονομική οντότητα δημιουργεί, πωλεί και διαχειρίζεται ένα αμοιβαίο κεφάλαιο που παρέχει επενδυτικές ευκαιρίες σε έναν αριθμό επενδυτών. Η οικονομική αυτή οντότητα (διαχειριστής του αμοιβαίου κεφαλαίου) πρέπει να αποφασίζει προς το συμφέρον όλων των επενδυτών και στο πλαίσιο των συμβάσεων που διέπουν το κεφάλαιο. Ωστόσο, ο διαχειριστής του αμοιβαίου κεφαλαίου διαθέτει ευρεία διακριτική ευχέρεια στη λήψη αποφάσεων. Ο διαχειριστής του κεφαλαίου εισπράττει αμοιβή με βάση τις ισχύουσες στην αγορά τιμές για τις υπηρεσίες του, ίση με το 1 % των υπό διαχείριση στοιχείων ενεργητικού και το 20 % του συνόλου των κερδών του κεφαλαίου, εφόσον επιτευχθεί ένα συγκεκριμένο επίπεδο κέρδους. Οι αμοιβές είναι ανάλογες με τις παρεχόμενες υπηρεσίες.

Παρόλο που ο επενδυτής αυτός πρέπει να αποφασίζει προς το συμφέρον όλων των επενδυτών, διαθέτει ευρεία διακριτική ευχέρεια να λαμβάνει αποφάσεις για τις συναφείς δραστηριότητες του κεφαλαίου. Ο διαχειριστής του αμοιβαίου κεφαλαίου εισπράττει σταθερή και βάσει απόδοσης αμοιβή που είναι ανάλογη με τις υπηρεσίες που παρέχει. Επιπλέον, η αμοιβή ευθυγραμμίζει τα συμφέροντα του διαχειριστή με εκείνα των άλλων επενδυτών για την αύξηση της αξίας του κεφαλαίου, χωρίς να δημιουργείται έκθεση στη μεταβλητότητα των αποδόσεων από τις δραστηριότητες του κεφαλαίου τέτοια ώστε η αμοιβή, από μόνη της, να δείχνει ότι ο διαχειριστής είναι εντολέας.

Η παραπάνω δομή γεγονότων και ανάλυση ισχύει για τα παραδείγματα 14Α-14Γ που περιγράφονται παρακάτω. Κάθε παράδειγμα εξετάζεται μεμονωμένα.

Παράδειγμα 14Α

Ο διαχειριστής του αμοιβαίου κεφαλαίου έχει επίσης πραγματοποιήσει μια επένδυση 2 % στο κεφάλαιο η οποία ευθυγραμμίζει τα συμφέροντά του με εκείνα των άλλων επενδυτών. Ο διαχειριστής του αμοιβαίου κεφαλαίου δεν έχει καμία υποχρέωση να χρηματοδοτεί ζημίες πέραν της επένδυσης του 2 % που έχει πραγματοποιήσει. Οι επενδυτές μπορούν να ανακαλέσουν τον διαχειριστή του κεφαλαίου με απλή πλειοψηφία, αλλά μόνο σε περίπτωση παραβίασης της σύμβασης.

Η επένδυση 2 % του διαχειριστή του αμοιβαίου κεφαλαίου αυξάνει την έκθεσή του στη μεταβλητότητα των αποδόσεων από τις δραστηριότητες του κεφαλαίου, χωρίς η έκθεση να είναι τόσο μεγάλη ώστε να υποδηλώνει ότι ο διαχειριστής είναι εντολέας. Τα δικαιώματα των άλλων επενδυτών να ανακαλέσουν τον διαχειριστή θεωρούνται δικαιώματα προστασίας, επειδή μπορούν να ασκηθούν μόνο σε περίπτωση παραβίασης της σύμβασης. Σε αυτό το παράδειγμα, παρόλο που ο διαχειριστής του αμοιβαίου κεφαλαίου διαθέτει ευρεία εξουσία λήψης αποφάσεων και είναι εκτεθειμένος στην μεταβλητότητα των αποδόσεων από τη συμμετοχή και την αμοιβή του, η έκθεσή του υποδηλώνει ότι είναι εντολοδόχος. Επομένως, συνάγεται το συμπέρασμα ότι ο διαχειριστής του αμοιβαίου κεφαλαίου δεν ελέγχει το κεφάλαιο.

Παράδειγμα 14Β

Ο διαχειριστής του αμοιβαίου κεφαλαίου έχει πραγματοποιήσει μια πιο μεγάλη αναλογικά επένδυση στο αμοιβαίο κεφάλαιο, αλλά δεν έχει την υποχρέωση να χρηματοδοτεί ζημίες πέραν της επένδυσης αυτής. Οι επενδυτές μπορούν να ανακαλέσουν τον διαχειριστή του κεφαλαίου με απλή πλειοψηφία, αλλά μόνο σε περίπτωση παραβίασης της σύμβασης.

Στο παράδειγμα αυτό, τα δικαιώματα των άλλων επενδυτών να ανακαλέσουν τον διαχειριστή θεωρούνται δικαιώματα προστασίας, επειδή μπορούν να ασκηθούν μόνο σε περίπτωση παραβίασης της σύμβασης. Παρά το γεγονός ότι ο διαχειριστής του αμοιβαίου κεφαλαίου εισπράττει σταθερή και βάσει απόδοσης αμοιβή που είναι ανάλογη με τις υπηρεσίες που παρέχει, ο συνδυασμός της επένδυσής του με την αμοιβή του μπορεί να τον εκθέτουν στη μεταβλητότητα των αποδόσεων από τις δραστηριότητες του κεφαλαίου, χωρίς η έκθεση να είναι τόσο μεγάλη ώστε να υποδηλώνει ότι είναι εντολέας. Όσο μεγαλύτερη είναι η οικονομική συμμετοχή του διαχειριστή του αμοιβαίου κεφαλαίου και η μεταβλητότητα που συνδέεται με αυτήν (σε σχέση με την αμοιβή του και τις άλλες συμμετοχές συνολικά), τόσο μεγαλύτερη έμφαση θα πρέπει να δοθεί στη συμμετοχή του αυτή κατά την ανάλυση και τόσο πιθανότερο είναι ο διαχειριστής του αμοιβαίου κεφαλαίου να είναι εντολέας.

▼M32

Για παράδειγμα, αφού λάβει υπόψη την αμοιβή του και τους άλλους παράγοντες, ο διαχειριστής του αμοιβαίου κεφαλαίου μπορεί να θεωρήσει ότι μια επένδυση 20 % αρκεί για να διαπιστώσει ότι ελέγχει το αμοιβαίο κεφάλαιο. Ωστόσο, υπό διαφορετικές συνθήκες (δηλαδή, εάν η αμοιβή ή άλλοι παράγοντες είναι διαφορετικοί), ο έλεγχος μπορεί να προκύψει όταν το επίπεδο των επενδύσεων είναι διαφορετικό.

Παράδειγμα 14Γ

Ο διαχειριστής του αμοιβαίου κεφαλαίου έχει πραγματοποιήσει μια επένδυση 20 % στο αμοιβαίο κεφάλαιο, αλλά δεν έχει την υποχρέωση να χρηματοδοτεί ζημίες πέραν της επένδυσης αυτής του 20 %. Το αμοιβαίο κεφάλαιο έχει διοικητικό συμβούλιο, όλα τα μέλη του οποίου είναι ανεξάρτητα από τον διαχειριστή και διορίζονται από τους άλλους επενδυτές. Το διοικητικό συμβούλιο διορίζει τον διαχειριστή του αμοιβαίου κεφαλαίου σε ετήσια βάση. Αν το διοικητικό συμβούλιο αποφασίσει να μην ανανεώσει τη σύμβαση του διαχειριστή του αμοιβαίου κεφαλαίου, οι υπηρεσίες που παρέχει μπορούν να εκτελεστούν από άλλους διαχειριστές.

Παρά το γεγονός ότι ο διαχειριστής του αμοιβαίου κεφαλαίου εισπράττει σταθερή και βάσει απόδοσης αμοιβή που είναι ανάλογη με τις υπηρεσίες που παρέχει, ο συνδυασμός της επένδυσης του 20 % με την αμοιβή του τον εκθέτει στη μεταβλητότητα των αποδόσεων από τις δραστηριότητες του κεφαλαίου, χωρίς η έκθεση να είναι τόσο μεγάλη ώστε να υποδηλώνει ότι είναι εντολέας. Ωστόσο, οι επενδυτές έχουν ουσιαστικά δικαιώματα να ανακαλέσουν τον διαχειριστή του αμοιβαίου κεφαλαίου, καθώς το διοικητικό συμβούλιο παρέχει έναν μηχανισμό που εξασφαλίζει ότι οι επενδυτές μπορούν να τον ανακαλέσουν εάν το αποφασίσουν.

Σε αυτό το παράδειγμα, ο διαχειριστής του αμοιβαίου κεφαλαίου θα πρέπει κατά την ανάλυση να δώσει μεγαλύτερη έμφαση στα ουσιαστικά δικαιώματα κατάργησης. Επομένως, παρόλο που ο διαχειριστής του αμοιβαίου κεφαλαίου διαθέτει ευρεία εξουσία λήψης αποφάσεων και είναι εκτεθειμένος στην μεταβλητότητα των αποδόσεων του κεφαλαίου από την επένδυση και την αμοιβή του, τα ουσιαστικά δικαιώματα που κατέχονται από τους άλλους επενδυτές υποδηλώνουν ότι ο διαχειριστής του αμοιβαίου κεφαλαίου είναι εντολοδόχος. Επομένως, συνάγεται το συμπέρασμα ότι ο διαχειριστής του αμοιβαίου κεφαλαίου δεν ελέγχει το κεφάλαιο.

Παράδειγμα 15

Μια εκδότρια δημιουργήθηκε για να αγοράσει ένα χαρτοφυλάκιο χρεογράφων σταθερού επιτοκίου βασισμένων σε στοιχεία ενεργητικού, το οποίο χρηματοδοτείται από χρεωστικούς τίτλους σταθερού επιτοκίου και συμμετοχικούς τίτλους. Οι συμμετοχικοί τίτλοι έχουν σχεδιαστεί ώστε να παρέχουν στους επενδυτές χρεωστικών τίτλων προστασία από τις πρώτες απώλειες και να επωφεληθούν τυχόν υπολειπόμενης απόδοσης της εκδότριας. Η συναλλαγή προσφέρεται στους δυνητικούς επενδυτές χρεωστικών τίτλων ως επένδυση σε ένα χαρτοφυλάκιο χρεογράφων βασισμένων σε στοιχεία ενεργητικού με έκθεση στον πιστωτικό κίνδυνο που συνδέεται με την ενδεχόμενη υπερημερία εκ μέρους των εκδοτών των χρεογράφων του χαρτοφυλακίου και του κινδύνου επιτοκίου που συνδέεται με τη διαχείριση του χαρτοφυλακίου. Κατά το σχηματισμό, οι συμμετοχικοί τίτλοι αντιπροσωπεύουν το 10 % της αξίας των αγορασθέντων στοιχείων ενεργητικού. Μια αποφασίζουσα οικονομική οντότητα (διαχειριστής στοιχείων ενεργητικού) διαχειρίζεται το ενεργό χαρτοφυλάκιο στοιχείων ενεργητικού λαμβάνοντας επενδυτικές αποφάσεις στο πλαίσιο των παραμέτρων που ορίζονται στο ενημερωτικό δελτίο της εκδότριας. Για τις υπηρεσίες αυτές, ο διαχειριστής στοιχείων ενεργητικού εισπράττει αμοιβή με βάση τις ισχύουσες στην αγορά τιμές (ήτοι, 1 % των υπό διαχείριση στοιχείων ενεργητικού) και αμοιβή βάσει απόδοσης (ήτοι 10 % επί των κερδών), εάν τα κέρδη της εκδότριας υπερβούν ένα συγκεκριμένο επίπεδο. Οι αμοιβές είναι ανάλογες με τις παρεχόμενες υπηρεσίες. Ο διαχειριστής στοιχείων ενεργητικού κατέχει το 35 % του μετοχικού κεφαλαίου της εκδότριας.

▼M32

Το υπόλοιπο 65 % του μετοχικού κεφαλαίου, και όλοι οι χρεωστικοί τίτλοι, βρίσκονται στην κατοχή ενός μεγάλου αριθμού, ευρέως διαφοροποιημένων, μη συνδεδεμένων τρίτων επενδυτών. Ο διαχειριστής στοιχείων ενεργητικού μπορεί να ανακληθεί, άνευ λόγου, με απλή απόφαση της πλειοψηφίας των άλλων επενδυτών.

Ο διαχειριστής στοιχείων ενεργητικού εισπράττει σταθερή και βάσει απόδοσης αμοιβή που είναι ανάλογη με τις υπηρεσίες που παρέχει. Η αμοιβή ευθυγραμμίζει τα συμφέροντα του διαχειριστή των στοιχείων ενεργητικού με εκείνα των άλλων επενδυτών για την αύξηση της αξίας του κεφαλαίου. Ο διαχειριστής στοιχείων ενεργητικού είναι εκτεθειμένος στη μεταβλητότητα των αποδόσεων από τις δραστηριότητες του κεφαλαίου, επειδή κατέχει το 35 % του μετοχικού κεφαλαίου και από την αμοιβή του.

Παρόλο που ενεργεί στο πλαίσιο των παραμέτρων που ορίζονται στο ενημερωτικό δελτίο της εκδότριας, ο διαχειριστής στοιχείων ενεργητικού έχει την τρέχουσα ικανότητα να λαμβάνει επενδυτικές αποφάσεις που επηρεάζουν σημαντικά τις αποδόσεις της εκδότριας, καθώς τα δικαιώματα κατάργησης που κατέχονται από τους άλλους επενδυτές έχουν μικρή βαρύτητα στην ανάλυση επειδή κατέχονται από έναν μεγάλο αριθμό ευρέως διαφοροποιημένων επενδυτών. Σε αυτό το παράδειγμα, ο διαχειριστής στοιχείων ενεργητικού θα πρέπει να δώσει μεγαλύτερη έμφαση στην έκθεσή του στη μεταβλητότητα των αποδόσεων του κεφαλαίου από τη συμμετοχή του, η οποία εξαρτάται από τους χρεωστικούς τίτλους. Η κατοχή του 35 % του μετοχικού κεφαλαίου δημιουργεί μειωμένης εξασφάλισης έκθεση σε ζημίες και δικαιώματα σε αποδόσεις της εκδότριας, τα οποία είναι τόσο σημαντικά που δείχνουν ότι ο διαχειριστής στοιχείων ενεργητικού είναι εντολέας. Επομένως, συνάγεται το συμπέρασμα ότι ο διαχειριστής στοιχείων ενεργητικού ελέγχει την εκδότρια.

Παράδειγμα 16

Μια αποφασίζουσα οικονομική οντότητα (ανάδοχος) χορηγεί μια εταιρεία-όχημα πολλών πωλητών, η οποία εκδίδει βραχυπρόθεσμους χρεωστικούς τίτλους σε μη συνδεδεμένους τρίτους επενδυτές. Η συναλλαγή προωθήθηκε στους δυνητικούς επενδυτές ως μια επένδυση σε ένα χαρτοφυλάκιο υψηλής διαβάθμισης μεσοπρόθεσμων στοιχείων ενεργητικού με ελάχιστη έκθεση στον πιστωτικό κίνδυνο που συνδέεται με την ενδεχόμενη υπερημερία από τους εκδότες των στοιχείων ενεργητικού του χαρτοφυλακίου. Υπάρχουν διάφοροι εκχωρητές που πωλούν υψηλής ποιότητας μεσοπρόθεσμα χαρτοφυλάκια στοιχείων ενεργητικού στην εταιρεία-όχημα. Κάθε εκχωρητής πωλεί το χαρτοφυλάκιο των στοιχείων ενεργητικού στην εταιρεία-όχημα και διαχειρίζεται τις απαιτήσεις κατά την υπερημερία τους έναντι μιας αμοιβής διαχείρισης η οποία βασίζεται στις τιμές της αγοράς. Κάθε εκχωρητής παρέχει επίσης προστασία από τις πρώτες πιστωτικές ζημίες στο χαρτοφυλάκιο των στοιχείων ενεργητικού του, μέσω της υπερ-εξασφάλισης των στοιχείων ενεργητικού που έχει εκχωρήσει στην εταιρεία-όχημα. Ο ανάδοχος καθορίζει τους όρους της εταιρείας-οχήματος και διαχειρίζεται τη λειτουργία της έναντι αμοιβής με βάση τις ισχύουσες στην αγορά τιμές. Η αμοιβή είναι ανάλογη με τις παρεχόμενες υπηρεσίες. Ο ανάδοχος εγκρίνει τους πωλητές που επιτρέπεται να πωλούν στην εταιρεία-όχημα, εγκρίνει τα στοιχεία ενεργητικού που θα αγοραστούν από την εταιρεία-όχημα και λαμβάνει αποφάσεις για τη χρηματοδότησή της. Ο ανάδοχος πρέπει να ενεργεί προς το συμφέρον όλων των επενδυτών.

Ο ανάδοχος δικαιούται οποιαδήποτε υπολειμματική απόδοση της εταιρείας-οχήματος, ενώ επίσης της παρέχει πιστωτική ενίσχυση και διευκολύνσεις ρευστότητας. Η πιστωτική ενίσχυση που παρέχεται από τον χορηγό απορροφά ζημίες έως και 5 % του συνόλου των στοιχείων ενεργητικού της εταιρείας-οχήματος, αφού η ζημίες απορροφηθούν από τους εκχωρητές. Οι διευκολύνσεις ρευστότητας δεν μπορούν να καλύψουν τα στοιχεία ενεργητικού που αποτελούν αντικείμενο υπερημερίας. Οι επενδυτές δεν κατέχουν ουσιαστικά δικαιώματα που θα μπορούσαν να επηρεάσουν την εξουσία λήψης αποφάσεων του χορηγού.

▼M32

Παρόλο που ο ανάδοχος εισπράττει αμοιβή με βάση τις ισχύουσες στην αγορά τιμές για τις υπηρεσίες του, είναι εκτεθειμένος στη μεταβλητότητα των αποδόσεων από τις δραστηριότητες της εταιρείας-οχήματος, λόγω των δικαιωμάτων του σε οποιεσδήποτε αποδόσεις της και της παροχής πιστωτικής ενίσχυσης και διευκολύνσεων ρευστότητας (δηλαδή, η εταιρεία-όχημα είναι εκτεθειμένη στον κίνδυνο ρευστότητας λόγω της χρήσης βραχυπρόθεσμων χρεωστικών τίτλων για τη χρηματοδότηση μεσοπρόθεσμων στοιχείων ενεργητικού). Παρά το γεγονός ότι κάθε ένας από τους εκχωρητές έχει δικαιώματα λήψης αποφάσεων που επηρεάζουν την αξία των στοιχείων ενεργητικού της εταιρείας οχήματος, ο ανάδοχος έχει μεγάλη εξουσία λήψης αποφάσεων που του παρέχει την τρέχουσα ικανότητα να διευθύνει τις δραστηριότητες που επηρεάζουν *περισσότερο* τις αποδόσεις της εταιρείας-οχήματος (δηλ. ο ανάδοχος έχει καθορίσει τους όρους της εταιρείας, έχει το δικαίωμα να λαμβάνει αποφάσεις σχετικά με τα στοιχεία ενεργητικού (να εγκρίνει τα στοιχεία ενεργητικού που αγοράζονται και τους εκχωρητές αυτών των στοιχείων ενεργητικού) και τη χρηματοδότηση της εταιρείας-οχήματος (για την οποία πρέπει να αναζητούνται νέες επενδύσεις ανά τακτά χρονικά διαστήματα)). Το δικαίωμα στις υπολειμματικές αποδόσεις της εταιρείας-οχήματος και η παροχή πιστωτικής ενίσχυσης και διευκολύνσεων ρευστότητας εκθέτει τον ανάδοχο στη μεταβλητότητα των αποδόσεων από τις δραστηριότητες της εταιρείας αυτής που είναι διαφορετική από αυτή των άλλων επενδυτών. Αντίστοιχα, η έκθεση αυτή δείχνει ότι ο ανάδοχος είναι εντολέας και ως εκ τούτου ο ανάδοχος καταλήγει στο συμπέρασμα ότι ελέγχει την εταιρεία-όχημα. Η υποχρέωση του αναδόχου να ενεργεί προς το συμφέρον όλων των επενδυτών δεν τον εμποδίζει να είναι εντολέας.

Σχέση με άλλα μέρη

B73 Κατά την εκτίμηση του ελέγχου, ο επενδυτής θα πρέπει να λάβει υπόψη τη φύση της σχέσης του με άλλα μέρη και αν αυτά τα άλλα μέρη ενεργούν για λογαριασμό του επενδυτή (δηλαδή είναι «εκ των πραγμάτων εντολοδόχοι»). Η διαπίστωση του κατά πόσον άλλα μέρη ενεργούν ως εκ των πραγμάτων εντολοδόχοι απαιτεί κρίση, λαμβάνοντας υπόψη όχι μόνο τη φύση της σχέσης, αλλά και το πώς τα μέρη αυτά αλληλεπιδρούν μεταξύ τους και με τον επενδυτή.

B74 Μια τέτοια σχέση δεν χρειάζεται να προϋποθέτει συμβατική ρύθμιση. Ένα μέρος είναι εκ των πραγμάτων εντολοδόχος όταν ο επενδυτής ή εκείνοι που διευθύνουν τις δραστηριότητες του επενδυτή έχουν την ικανότητα να διευθύνουν το εν λόγω μέρος να ενεργεί για λογαριασμό του επενδυτή. Υπό αυτές τις συνθήκες, κατά την εκτίμηση του ελέγχου μιας εκδότριας, ο επενδυτής θα πρέπει να εξετάσει τα δικαιώματα λήψης αποφάσεων του εκ των πραγμάτων εντολοδόχου του και την έμμεση έκθεση του ή τα δικαιώματά του σε μεταβλητές αποδόσεις μέσω του εκ των πραγμάτων εντολοδόχου μαζί με τα δικά του.

B75 Παραδείγματα τέτοιων μερών τα οποία, από τη φύση της σχέσης τους, μπορεί να ενεργούν ως εκ των πραγμάτων εντολοδόχοι του επενδυτή είναι τα εξής:

α) τα συνδεδεμένα μέρη του επενδυτή·

β) ένα μέρος που έχει αποκτήσει συμμετοχές στην εκδότρια ως εισφορά ή δάνειο από τον επενδυτή.

γ) ένα μέρος που έχει συμφωνήσει να μην πωλήσει, μεταβιβάσει ή επιβαρύνει τις συμμετοχές του στην εκδότρια, χωρίς την προηγούμενη έγκριση του επενδυτή (εκτός από τις περιπτώσεις στις οποίες ο επενδυτής και το άλλο μέρος έχουν το δικαίωμα της προηγούμενης έγκρισης και το δικαίωμα αυτό βασίζεται σε από κοινού συμφωνημένους όρους με πρόθυμα ανεξάρτητα μέρη)·

δ) ένα μέρος το οποίο δεν μπορεί να χρηματοδοτήσει τις δραστηριότητές του χωρίς μειωμένης εξασφάλισης οικονομική ενίσχυση από τον επενδυτή.

▼M32

ε) μια εκδότρια, η πλειοψηφία των μελών του διοικητικού οργάνου ή τα βασικά διοικητικά στελέχη της οποίας είναι τα ίδια με αυτά του επενδυτή.

στ) ένα μέρος που έχει στενή επιχειρηματική σχέση με τον επενδυτή, όπως η σχέση μεταξύ ενός φορέα παροχής επαγγελματικών υπηρεσιών και ενός από τους σημαντικούς πελάτες του.

Έλεγχος συγκεκριμένων στοιχείων ενεργητικού

Β76 Ένας επενδυτής θα πρέπει να εξετάσει κατά πόσο αντιμετωπίζει ένα μέρος μιας εκδότριας ως θεωρούμενη ξεχωριστή οικονομική οντότητα και, εάν ναι, εάν ελέγχει την ξεχωριστή αυτή οικονομική οντότητα.

Β77 Ένας επενδυτής θα πρέπει να αντιμετωπίζει ένα μέρος μιας εκδότριας ως θεωρούμενη ξεχωριστή οικονομική οντότητα εάν και μόνο εάν πληρούται η ακόλουθη προϋπόθεση:

Τα συγκεκριμένα περιουσιακά στοιχεία της εκδότριας (και οι συναφείς πιστωτικές ενισχύσεις, εάν υπάρχουν) είναι η μόνη πηγή πληρωμής των συγκεκριμένων υποχρεώσεων ή των συγκεκριμένων άλλων συμφερόντων της εκδότριας. Μέρη εκτός εκείνων που φέρουν τη συγκεκριμένη ευθύνη δεν έχουν δικαιώματα ή υποχρεώσεις που σχετίζονται με τα συγκεκριμένα στοιχεία ενεργητικού ή τις υπολειπόμενες ταμειακές ροές από τα εν λόγω στοιχεία ενεργητικού. Στην ουσία, καμία από τις αποδόσεις από τα συγκεκριμένα στοιχεία ενεργητικού δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί από την εκδότρια και καμία από τις υποχρεώσεις της θεωρούμενης ξεχωριστής οικονομικής οντότητας δεν είναι πληρωτέα από τα στοιχεία ενεργητικού αυτού του τμήματος της εκδότριας. Ως εκ τούτου, στην ουσία, όλα τα στοιχεία ενεργητικού, οι υποχρεώσεις και τα ίδια κεφάλαια της εν λόγω θεωρούμενης ξεχωριστής οικονομικής οντότητας είναι πλήρως αποκομμένα από το σύνολο της εκδότριας. Μια τέτοια θεωρούμενη ξεχωριστή οικονομική οντότητα συχνά ονομάζεται «σιλό».

Β78 Όταν ικανοποιείται η προϋπόθεση της παραγράφου Β77, ο επενδυτής πρέπει να προσδιορίσει τις δραστηριότητες που επηρεάζουν σημαντικά τις αποδόσεις της θεωρούμενης ξεχωριστής οικονομικής οντότητας και πώς αυτές οι δραστηριότητες διευθύνονται, προκειμένου να αξιολογήσει κατά πόσο ασκεί εξουσία σε αυτό το τμήμα της εκδότριας. Κατά την αξιολόγηση του ελέγχου της θεωρούμενης ξεχωριστής οικονομικής οντότητας, ο επενδυτής πρέπει επίσης να εξετάσει κατά πόσον είναι εκτεθειμένος ή έχει δικαιώματα σε μεταβλητά κέρδη από τη συμμετοχή του στη θεωρούμενη ξεχωριστή οικονομική οντότητα και τη δυνατότητα να χρησιμοποιήσει την εξουσία του για αυτό το τμήμα της εκδότριας προκειμένου να επηρεάσει το ύψος των αποδόσεων του επενδυτή.

Β79 Αν ο επενδυτής ελέγχει τη θεωρούμενη ξεχωριστή οικονομική οντότητα, ο επενδυτής θα πρέπει να ενοποιήσει το τμήμα αυτό της εκδότριας. Σε αυτή την περίπτωση, άλλα μέρη θα εξαιρέσουν αυτό το τμήμα της εκδότριας κατά την αξιολόγηση του ελέγχου και κατά την ενοποίηση της εκδότριας.

Συνεχής αξιολόγηση

Β80 Ένας επενδυτής θα επανεκτιμήσει εάν ελέγχει μια επενδυόμενη οικονομική οντότητα όταν τα γεγονότα και οι περιστάσεις υποδεικνύουν ότι υπάρχουν αλλαγές σε ένα ή περισσότερα από τα τρία στοιχεία ελέγχου που αναφέρονται στην παράγραφο 7.

Β81 Αν υπάρχει μια αλλαγή στον τρόπο με τον οποίο μπορεί να ασκηθεί εξουσία πάνω σε μια εκδότρια, η αλλαγή αυτή πρέπει να αντικατοπτρίζεται στον τρόπο με τον οποίο ο επενδυτής αξιολογεί την εξουσία του πάνω στην εκδότρια. Για παράδειγμα, οι αλλαγές σε δικαιώματα λήψης αποφάσεων μπορεί να σημαίνουν ότι οι συναφείς δραστηριότητες δεν ελέγχονται πλέον μέσω των δικαιωμάτων ψήφου, αλλά ότι άλλες συμφωνίες, όπως συμβάσεις, παρέχουν σε κάποιο άλλο μέρος ή μέρη την τρέχουσα ικανότητα να κατευθύνει τις συναφείς δραστηριότητες.

▼M32

B82 Ένα γεγονός μπορεί να προκαλέσει την απόκτηση ή την απώλεια της εξουσίας ενός επενδυτή επί μιας εκδότριας, χωρίς ο επενδυτής να εμπλέκεται σε αυτό. Για παράδειγμα, ένας επενδυτής μπορεί να αποκτήσει εξουσία επί μιας εκδότριας, επειδή έχουν παρέλθει τα δικαιώματα λήψης αποφάσεων ενός άλλου μέρους ή μερών που εμπόδιζαν στο παρελθόν τον επενδυτή να ελέγχει μια εκδότρια.

B83 Ένας επενδυτής θα πρέπει επίσης να εξετάσει τις αλλαγές που επηρεάζουν την έκθεση ή τα δικαιώματά του σε μεταβλητές αποδόσεις από τη συμμετοχή του σε μια εκδότρια. Για παράδειγμα, ένας επενδυτής που ασκεί εξουσία σε μια εκδότρια μπορεί να χάσει τον έλεγχο της εκδότριας αυτής, εάν δεν έχει πλέον το δικαίωμα να εισπράττει αποδόσεις ή να είναι εκτεθειμένος σε υποχρεώσεις, επειδή δεν πληροί τις απαιτήσεις της παραγράφου 7 β) (π.χ. εάν λήξει μια σύμβαση για την είσπραξη αμοιβής βάσει απόδοσης).

B84 Ένας επενδυτής θα πρέπει να εξετάζει εάν έχει αλλάξει η εκτίμησή του όσον αφορά το κατά πόσο ενεργεί ως εντολέας ή εντολοδόχος. Αλλαγές στη συνολική σχέση μεταξύ του επενδυτή και των άλλων μερών μπορεί να σημαίνουν ότι ο επενδυτής δεν ενεργεί πλέον ως εντολοδόχος, παρόλο που μπορεί στο παρελθόν ενεργούσε ως εντολοδόχος και το αντίστροφο. Για παράδειγμα, εάν υπάρξουν αλλαγές στα δικαιώματα του επενδυτή ή των άλλων μερών, ο επενδυτής θα πρέπει να επανεξετάσει την ιδιότητά του ως εντολέα ή εντολοδόχου.

B85 Η αρχική εκτίμηση ενός επενδυτή όσον αφορά τον έλεγχο ή την ιδιότητά του ως εντολέα ή εντολοδόχου δεν μπορεί να αλλάξει απλώς και μόνο λόγω μιας αλλαγής των συνθηκών της αγοράς (π.χ. αλλαγή στις αποδόσεις της εκδότριας λόγω των συνθηκών της αγοράς), εκτός εάν η αλλαγή των συνθηκών της αγοράς μεταβάλει ένα ή περισσότερα από τα τρία στοιχεία ελέγχου που αναφέρονται στην παράγραφο 7 ή μεταβάλει τη συνολική σχέση μεταξύ του εντολέα και του εντολοδόχου.

▼M38

ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΜΟΣ ΜΙΑΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΟΝΤΟΤΗΤΑΣ ΩΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ

B85A Μια οικονομική οντότητα εξετάζει όλα τα γεγονότα και τις περιστάσεις όταν εκτιμά εάν συνιστά εταιρεία επενδύσεων, συμπεριλαμβανομένου του σκοπού και του σχεδιασμού της. Μια οντότητα που διαθέτει και τα τρία στοιχεία μιας εταιρείας επενδύσεων που ορίζονται στην παράγραφο 27 συνιστά εταιρεία επενδύσεων. Οι παράγραφοι B85B–B85ΙΓ περιγράφουν πιο αναλυτικά τα στοιχεία του ορισμού.

Επιχειρηματικός σκοπός

B85B Ο ορισμός μιας εταιρείας επενδύσεων προϋποθέτει ότι σκοπός της οικονομικής οντότητας είναι η επένδυση με αποκλειστικό στόχο την υπεραξία κεφαλαίου, τα έσοδα από επενδύσεις (όπως μερίσματα, τόκους ή εισοδήματα από μισθώσεις), ή και τα δύο. Τα έγγραφα που αναφέρουν τους επενδυτικούς στόχους μιας οικονομικής οντότητας, όπως το υπόμνημα προσφοράς μετοχών της οντότητας, δημοσιεύσεις που διανέμει η οντότητα και λοιπά εταιρικά έγγραφα ή έγγραφα εταιρικής σχέσης, παρέχουν κατά κανόνα αποδεικτικά στοιχεία του επιχειρηματικού σκοπού μιας εταιρείας επενδύσεων. Περαιτέρω αποδεικτικά στοιχεία ενδέχεται να περιλαμβάνουν τον τρόπο κατά τον οποίο η οντότητα παρουσιάζεται σε άλλα μέρη (όπως σε πιθανούς επενδυτές ή πιθανές εκδότριες)· για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα μπορεί να παρουσιάζει την επιχειρηματική δραστηριότητά της ως παροχή μεσοπρόθεσμων επενδύσεων για υπεραξία κεφαλαίου. Αντιθέτως, μια οικονομική οντότητα που παρουσιάζεται ως επενδυτής του οποίου στόχος είναι η ανάπτυξη, παραγωγή ή εμπορία προϊόντων από κοινού με τις εκδότριές του, ασκεί επιχειρηματικό σκοπό που δεν συνάδει με τον επιχειρηματικό σκοπό μιας εταιρείας επενδύσεων, διότι η οικονομική οντότητα θα αποκομίζει κέρδη τόσο από τις δραστηριότητες ανάπτυξης, παραγωγής ή εμπορίας όσο και από τις επενδύσεις της (βλέπε παράγραφο B85Θ).

▼**M51**

Β85Γ Μια εταιρεία επενδύσεων δύναται να παρέχει υπηρεσίες στον τομέα των επενδύσεων (π.χ. συμβουλευτικές υπηρεσίες επενδύσεων, διαχείριση επενδύσεων, υποστήριξη επενδύσεων και διοικητικές υπηρεσίες), είτε απευθείας είτε μέσω θυγατρικής, σε τρίτους, καθώς και στους επενδυτές της, ακόμη και στην περίπτωση που οι εν λόγω δραστηριότητες είναι σημαντικές για την εταιρεία, υπό την προϋπόθεση ότι η οικονομική οντότητα εξακολουθεί να ανταποκρίνεται στον ορισμό της εταιρείας επενδύσεων.

▼**M38**

Β85Δ Μια εταιρεία επενδύσεων μπορεί επίσης να συμμετέχει στις ακόλουθες δραστηριότητες στον τομέα των επενδύσεων, είτε απευθείας είτε μέσω θυγατρικής, εφόσον οι εν λόγω δραστηριότητες αναλαμβάνονται με σκοπό να μεγιστοποιηθεί η απόδοση της επένδυσης (υπεραξία κεφαλαίου ή έσοδα από την επένδυση) από τις εκδότριές της και δεν αποτελούν μεμονωμένη σημαντική επιχειρηματική δραστηριότητα ή μεμονωμένη σημαντική πηγή εσόδων της εταιρείας επενδύσεων:

α) παροχή υπηρεσιών διαχείρισης και συμβουλών στρατηγικής σε εκδότρια και

β) παροχή οικονομικής στήριξης σε εκδότρια, όπως δάνειο, δέσμευση για εισφορά κεφαλαίου ή εγγύηση.

▼**M51**

Β85Ε Εάν μια εταιρεία επενδύσεων έχει θυγατρική η οποία δεν είναι η ιδία εταιρεία επενδύσεων και της οποίας κύριος σκοπός και δραστηριότητες είναι η παροχή υπηρεσιών ή η άσκηση δραστηριοτήτων σχετικών με τις επενδυτικές δραστηριότητες της εταιρείας επενδύσεων, όπως αυτές που περιγράφονται στις παραγράφους Β85Γ–Β85Δ, στην εταιρεία ή σε άλλα μέρη, η εταιρεία επενδύσεων ενοποιεί την εν λόγω θυγατρική σύμφωνα με την παράγραφο 32. Εάν η θυγατρική, που παρέχει τις υπηρεσίες ή ασκεί τις δραστηριότητες που είναι σχετικές με τις επενδυτικές δραστηριότητες, είναι και η ιδία εταιρεία επενδύσεων, η μητρική εταιρεία επενδύσεων επιμετρά την εν λόγω θυγατρική στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων σύμφωνα με την παράγραφο 31.

▼**M38**

Στρατηγικές εξόδου

Β85ΣΤ Αποδεικτικά στοιχεία του επιχειρηματικού σκοπού μιας οικονομικής οντότητας παρέχουν και τα επενδυτικά της σχέδια. Ένα χαρακτηριστικό που διαφοροποιεί μια εταιρεία επενδύσεων από άλλες οικονομικές οντότητες είναι ότι μια εταιρεία επενδύσεων δεν σχεδιάζει να διατηρήσει τις επενδύσεις της επ' αόριστον· τις διατηρεί για περιορισμένη χρονική περίοδο. Επειδή οι επενδύσεις σε ίδια κεφάλαια και οι επενδύσεις σε μη χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία έχουν τη δυνατότητα να διατηρούνται επ' αόριστον, μια εταιρεία επενδύσεων διαθέτει στρατηγική εξόδου που καθορίζει τον τρόπο με τον οποίο η εταιρεία σχεδιάζει να εξασφαλίσει υπεραξία κεφαλαίου από όλες ουσιαστικά τις επενδύσεις της σε ίδια κεφάλαια και τις επενδύσεις της σε μη χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία. Μια εταιρεία επενδύσεων διαθέτει επίσης στρατηγική εξόδου για χρεωστικούς τίτλους που είναι δυνατό να διατηρούνται επ' αόριστον, όπως ενδεικτικά οι χρεωστικοί τίτλοι αόριστης διάρκειας. Η εταιρεία δεν χρειάζεται να προσκομίζει στοιχεία τεκμηρίωσης συγκεκριμένων στρατηγικών εξόδου για κάθε μεμονωμένη επένδυση αλλά καθορίζει διαφορετικές δυνητικές στρατηγικές για διαφορετικά είδη ή χαρτοφυλάκια επενδύσεων, συμπεριλαμβανομένου ενός ουσιαστικού χρονικού πλαισίου για έξοδο από τις επενδύσεις. Μηχανισμοί εξόδου οι οποίοι ενεργοποιούνται μόνο σε περιπτώσεις αθέτησης υποχρέωσης, όπως παραβίαση σύμβασης ή μη εκπλήρωση υποχρέωσης, δεν θεωρούνται στρατηγικές εξόδου για τους σκοπούς της εν λόγω αξιολόγησης.

Β85Ζ Οι στρατηγικές εξόδου είναι δυνατόν να διαφέρουν ανάλογα με το είδος της επένδυσης. Για επενδύσεις σε τίτλους ιδίων κεφαλαίων, ορισμένα παραδείγματα στρατηγικών εξόδου είναι η αρχική δημόσια προσφορά, η ιδιωτική τοποθέτηση, η πώληση επιχείρησης με διαπραγμάτευση, διανομές (σε επενδυτές) δικαιωμάτων ιδιοκτησίας σε εκδότριες και πωλήσεις

▼M38

περιουσιακών στοιχείων (συμπεριλαμβανομένης της πώλησης περιουσιακών στοιχείων εκδότριας ακολουθούμενης από ρευστοποίηση της εκδότριας). Για επενδύσεις σε ίδια κεφάλαια που υπόκεινται σε δημόσια διαπραγμάτευση, παραδείγματα στρατηγικών εξόδου είναι η πώληση της επένδυσης σε ιδιωτική τοποθέτηση ή σε δημόσια αγορά. Για επενδύσεις σε ακίνητα, ένα παράδειγμα στρατηγικής εξόδου είναι η πώληση του ακινήτου μέσω εξειδικευμένων αντιπροσώπων ακινήτων ή στην ανοικτή αγορά.

B85H Μια εταιρεία επενδύσεων δύναται να κατέχει επένδυση σε άλλη εταιρεία επενδύσεων που έχει συσταθεί σε σχέση με την εν λόγω εταιρεία για νομικούς, κανονιστικούς, φορολογικούς ή παρόμοιους επιχειρηματικούς σκοπούς. Στην προκείμενη περίπτωση. η επενδύουσα εταιρεία επενδύσεων δεν χρειάζεται να διαθέτει στρατηγική εξόδου για την εν λόγω επένδυση, υπό την προϋπόθεση ότι η εκδότρια εταιρεία επενδύσεων διαθέτει κατάλληλες στρατηγικές εξόδου για τις επενδύσεις της.

Κέρδη από επενδύσεις

B85Θ Μια οικονομική οντότητα δεν επενδύει με αποκλειστικό στόχο την υπεραξία κεφαλαίου, τα έσοδα από επενδύσεις, ή και τα δύο, εάν η οικονομική οντότητα ή άλλο μέλος του ομίλου στον οποίο ανήκει η οικονομική οντότητα (ήτοι του ομίλου που ελέγχεται από την τελική μητρική της εταιρείας επενδύσεων) αποκτά, ή αποβλέπει στο να αποκτήσει, άλλα οφέλη από τις επενδύσεις της οικονομικής οντότητας τα οποία δεν διατίθενται σε άλλα μέρη που δεν σχετίζονται με την εκδότρια. Στα οφέλη αυτά περιλαμβάνονται:

α) η απόκτηση, χρήση, ανταλλαγή ή εκμετάλλευση των διαδικασιών, των περιουσιακών στοιχείων ή της τεχνολογίας μιας εκδότριας. Τούτο περιλαμβάνει την κατοχή δυσανάλογων ή αποκλειστικών δικαιωμάτων εκ μέρους της οικονομικής οντότητας ή άλλου μέλους του ομίλου για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων, τεχνολογίας, προϊόντων ή υπηρεσιών οποιασδήποτε εκδότριας· για παράδειγμα, μέσω της κατοχής δικαιώματος προαίρεσης για την αγορά περιουσιακού στοιχείου από εκδότρια εάν η εξέλιξη των περιουσιακών στοιχείων θεωρηθεί επιτυχής·

β) σχήματα υπό κοινό έλεγχο (όπως ορίζονται στο ΔΠΧΑ 11) ή άλλες συμφωνίες μεταξύ της οικονομικής οντότητας ή άλλου μέλους του ομίλου και μιας εκδότριας για την ανάπτυξη, παραγωγή, εμπορία ή παροχή προϊόντων ή υπηρεσιών·

γ) οικονομικές εγγυήσεις ή περιουσιακά στοιχεία που παρέχει μια εκδότρια ως ασφάλεια για συμφωνίες δανείων της οικονομικής οντότητας ή άλλου μέλους του ομίλου (ωστόσο, μια εταιρεία επενδύσεων εξακολουθεί να έχει τη δυνατότητα χρήσης μιας επένδυσης σε εκδότρια ως ασφάλεια για οποιοδήποτε δάνειό της)·

δ) δικαίωμα προαίρεσης που κατέχει ένα συνδεδεμένο μέρος της οικονομικής οντότητας για αγορά, από την εν λόγω οντότητα ή άλλο μέλος του ομίλου, δικαιώματος ιδιοκτησίας σε εκδότρια της εν λόγω οικονομικής οντότητας·

ε) με εξαίρεση των όσων περιγράφονται στην παράγραφο B85I, συναλλαγές μεταξύ της οικονομικής οντότητας ή άλλου μέλους του ομίλου και μιας εκδότριας οι οποίες:

i) διενεργούνται υπό όρους οι οποίοι δεν παρέχονται σε οικονομικές οντότητες που δεν είναι συνδεδεμένα μέρη είτε της οικονομικής οντότητας, είτε άλλου μέλους του ομίλου ή της εκδότριας·

ii) δεν αποτιμώνται στην εύλογη αξία ή

▼M38

iii) αντιπροσωπεύουν σημαντικό τμήμα της επιχειρηματικής δραστηριότητας της εκδότριας ή της οικονομικής οντότητας, συμπεριλαμβανομένων επιχειρηματικών δραστηριοτήτων άλλων οικονομικών οντοτήτων του ομίλου.

Β85Ι Μια εταιρεία επενδύσεων δύναται να εφαρμόζει στρατηγική επένδυσης σε περισσότερες από μία εκδότριες εταιρείες στον ίδιο επιχειρηματικό κλάδο, αγορά ή γεωγραφική περιοχή προκειμένου να επωφεληθεί από συνέργειες που αυξάνουν την υπεραξία κεφαλαίου και τα έσοδα από επενδύσεις από τις εν λόγω εκδότριες. Με την επιφύλαξη της παραγράφου Β85Θ στοιχείο ε), μια οικονομική οντότητα δεν αποκλείεται να κατατάσσεται ως εταιρεία επενδύσεων απλώς επειδή οι εν λόγω εκδότριες εκτελούν μεταξύ τους συναλλαγές.

Επιμέτρηση εύλογης αξίας

Β85ΙΑ Βασικό στοιχείο του ορισμού μιας εταιρείας επενδύσεων είναι ότι επιμετρά και αξιολογεί την απόδοση ουσιαστικά όλων των επενδύσεών της βάσει της εύλογης αξίας, διότι με τη χρήση της εύλογης αξίας εξασφαλίζεται πιο συναφής πληροφόρηση από ό,τι, για παράδειγμα, με την ενοποίηση των θυγατρικών της ή με τη χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης για τις συμμετοχές της σε συγγενείς επιχειρήσεις ή κοινοπραξίες. Προκειμένου να αποδείξει ότι πληροί το εν λόγω στοιχείο του ορισμού, μια εταιρεία επενδύσεων:

α) παρέχει στους επενδυτές στοιχεία σχετικά με την εύλογη αξία και υπολογίζει ουσιαστικά όλες τις επενδύσεις της στην εύλογη αξία στις οικονομικές καταστάσεις, όποτε απαιτείται ή επιτρέπεται η αναγραφή στην εύλογη αξία σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ· και

β) αναφέρει στοιχεία σχετικά με την εύλογη αξία ενδοεταιρικά στα βασικά διοικητικά στελέχη της εταιρείας (όπως ορίζει το ΔΛΠ 24), τα οποία χρησιμοποιούν την εύλογη αξία ως κύρια βάση υπολογισμού για την εκτίμηση της απόδοσης ουσιαστικά όλων των επενδύσεών της και για τη λήψη αποφάσεων σχετικά με επενδύσεις.

Β85ΙΒ Για να πληροί την προϋπόθεση της παραγράφου Β85ΙΑ στοιχείο α), μια εταιρεία επενδύσεων:

α) επιλέγει να λογιστικοποιεί κάθε επένδυση σε ακίνητα χρησιμοποιώντας τη μέθοδο της εύλογης αξίας που ορίζεται στο ΔΛΠ 40 *Επενδύσεις σε ακίνητα*·

β) επιλέγει να εξαιρείται από την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής αξίας του ΔΛΠ 28 για τις επενδύσεις της σε συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες· και

γ) επιμετρά τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία της στην εύλογη αξία εφαρμόζοντας τις απαιτήσεις του ΔΠΧΑ 9.

Β85ΙΓ Μια εταιρεία επενδύσεων δύναται να κατέχει ορισμένα μη επενδυτικά περιουσιακά στοιχεία, όπως ακίνητο κεντρικών γραφείων και συναφή εξοπλισμό, και επίσης δύναται να έχει χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις. Το στοιχείο της επιμέτρησης στην εύλογη αξία που αναφέρεται στον ορισμό μιας εταιρείας επενδύσεων στην παράγραφο 27 στοιχείο γ) ισχύει για τις επενδύσεις μιας εταιρείας επενδύσεων. Αντιστοίχως, μια εταιρεία επενδύσεων δεν χρειάζεται να επιμετρά τα μη επενδυτικά περιουσιακά στοιχεία της ή τις υποχρεώσεις της στην εύλογη αξία.

Τυπικά χαρακτηριστικά μιας εταιρείας επενδύσεων

Β85ΙΔ Προκειμένου να προσδιορίσει εάν ανταποκρίνεται στον ορισμό μιας εταιρείας επενδύσεων, μια οικονομική οντότητα εξετάζει εάν εμφανίζει τα τυπικά χαρακτηριστικά μιας τέτοιας εταιρείας (βλέπε παράγραφο 28). Η απουσία ενός ή περισσότερων από τα ανωτέρω τυπικά χαρακτηριστικά δεν αποκλείει υποχρεωτικά την κατάταξη μιας οικονομικής οντότητας ως εταιρείας επενδύσεων αλλά υποδηλώνει ότι απαιτείται περαιτέρω εξέταση προκειμένου να προσδιοριστεί εάν συνιστά εταιρεία επενδύσεων.

▼**M38**

Περισσότερες από μία επενδύσεις

Β85ΙΕ Μια εταιρεία επενδύσεων διατηρεί κατά κανόνα διάφορες επενδύσεις με σκοπό τον επιμερισμό του κινδύνου και τη μεγιστοποίηση των αποδόσεών της. Μια οικονομική οντότητα δύναται να κατέχει χαρτοφυλάκιο επενδύσεων άμεσα ή έμμεσα, για παράδειγμα διατηρώντας μία και μόνο επένδυση σε άλλη εταιρεία επενδύσεων η οποία διατηρεί διάφορες επενδύσεις.

Β85ΙΣΤ Μπορεί να υπάρξουν περιπτώσεις κατά τις οποίες η εταιρεία διατηρεί μία και μόνο επένδυση. Ωστόσο, η διατήρηση μίας και μόνο επένδυσης δεν αποκλείει απαραιτήτως μια οικονομική οντότητα από το να ανταποκρίνεται στον ορισμό μιας εταιρείας επενδύσεων. Για παράδειγμα, μια εταιρεία επενδύσεων δύναται να κατέχει μία και μόνο επένδυση όταν η εταιρεία:

α) διανύει την περίοδο έναρξης της λειτουργίας της και δεν έχει εντοπίσει ακόμα κατάλληλες επενδύσεις και, συνεπώς, δεν έχει εκτελέσει ακόμα το επενδυτικό της σχέδιο για την απόκτηση διαφόρων επενδύσεων·

β) δεν έχει προβεί ακόμα σε άλλες επενδύσεις προς αντικατάσταση αυτών που έχει διαθέσει·

γ) έχει ιδρυθεί για να συγκεντρώσει κεφάλαια επενδυτών με σκοπό την επένδυσή τους σε μία και μόνο επένδυση σε περίπτωση που η εν λόγω επένδυση δεν μπορεί να αποκτηθεί από μεμονωμένους επενδυτές (π.χ. όταν η απαιτούμενη ελάχιστη επένδυση είναι υπερβολικά υψηλή για έναν μεμονωμένο επενδυτή)· ή

δ) βρίσκεται σε διαδικασία ρευστοποίησης.

Περισσότεροι από έναν επενδυτές

Β85ΙΖ Κατά κανόνα, μια εταιρεία επενδύσεων είναι πιθανό να έχει διαφορετικούς επενδυτές οι οποίοι συγκεντρώνουν τα κεφάλαιά τους για να αποκτήσουν πρόσβαση σε υπηρεσίες διαχείρισης επενδύσεων και επενδυτικές ευκαιρίες στις οποίες ενδέχεται να μην είχαν πρόσβαση ενεργώντας μεμονωμένα. Η ύπαρξη διαφορετικών επενδυτών μπορεί να μειώνει την πιθανότητα η εταιρεία, ή άλλα μέλη του ομίλου στον οποίο ανήκει η εταιρεία, να μπορέσουν να αποκομίσουν οφέλη πέραν της υπεραξίας κεφαλαίου ή των εσόδων από επενδύσεις (βλέπε παράγραφο Β85Θ).

Β85ΙΗ Εναλλακτικά, μια εταιρεία επενδύσεων μπορεί να συσταθεί από ή για έναν και μόνο επενδυτή, ο οποίος εκπροσωπεί ή στηρίζει τα συμφέροντα μιας ευρύτερης ομάδας επενδυτών (π.χ. ενός συνταξιοδοτικού ταμείου, ενός δημόσιου ταμείου επενδύσεων ή ενός οικογενειακού καταπιστεύματος).

Β85ΙΘ Μπορεί επίσης να υπάρξουν περιπτώσεις κατά τις οποίες η εταιρεία έχει προσωρινά έναν και μόνο επενδυτή. Για παράδειγμα, μια εταιρεία επενδύσεων δύναται να έχει έναν και μόνο επενδυτή όταν η εταιρεία:

α) διανύει την περίοδο αρχικής προσφοράς της, η οποία δεν έχει λήξει και η εταιρεία βρίσκεται στο στάδιο αναζήτησης κατάλληλων επενδυτών·

β) δεν έχει εντοπίσει ακόμα κατάλληλους επενδυτές προς αντικατάσταση δικαιωμάτων ιδιοκτησίας που έχουν ρευστοποιηθεί· ή

γ) βρίσκεται σε διαδικασία ρευστοποίησης.

Μη συνδεδεμένοι επενδυτές

Β85Κ Κατά κανόνα, μια εταιρεία επενδύσεων διαθέτει διαφόρους επενδυτές που είναι μη συνδεδεμένα μέρη (όπως ορίζεται στο ΔΛΠ 24) της εταιρείας ή άλλων μελών του ομίλου στον οποίο ανήκει η εταιρεία. Η ύπαρξη μη συνδεδεμένων επενδυτών μπορεί να μειώσει την πιθανότητα η εταιρεία, ή άλλα μέλη του ομίλου στον οποίο ανήκει η εταιρεία, να μπορέσει να αποκομίσει οφέλη πέραν της υπεραξίας κεφαλαίου ή των εσόδων από επενδύσεις (βλέπε παράγραφο Β85Θ).

▼M38

B85ΚΑ Ωστόσο, μια οικονομική οντότητα μπορεί και πάλι να χαρακτηριστεί ως εταιρεία επενδύσεων παρότι οι επενδυτές της είναι συνδεδεμένοι με την οντότητα. Για παράδειγμα, μια εταιρεία επενδύσεων δύναται να ιδρύσει ένα χωριστό «παράλληλο» ταμείο για μια ομάδα εργαζομένων της (όπως τα βασικά διοικητικά στελέχη) ή για έναν ή περισσότερους άλλους επενδυτές συνδεδεμένων μερών, το οποίο να αντικατοπτρίζει τις επενδύσεις του κύριου ταμείου επενδύσεων της οικονομικής οντότητας. Το εν λόγω «παράλληλο» ταμείο είναι δυνατό να συνιστά εταιρεία επενδύσεων παρότι όλοι οι επενδυτές του είναι συνδεδεμένα μέρη.

Δικαιώματα ιδιοκτησίας

B85ΚΒ Μια εταιρεία επενδύσεων συνιστά κατά κανόνα –αν τούτο και δεν αναγκαίο– χωριστό νομικό πρόσωπο. Τα δικαιώματα ιδιοκτησίας σε εταιρεία επενδύσεων έχουν συνήθως τη μορφή ιδίων κεφαλαίων ή παρόμοιων συμμετοχών (π.χ. συμμετοχικών δικαιωμάτων), στα οποία αποδίδονται αναλογικά μερίδια επί του καθαρού ενεργητικού της εταιρείας επενδύσεων. Ωστόσο, η ύπαρξη διαφορετικών κατηγοριών επενδυτών, ορισμένοι εκ των οποίων έχουν δικαιώματα για μια συγκεκριμένη μόνο επένδυση ή ομάδες επενδύσεων ή οι οποίοι κατέχουν διαφορετικά αναλογικά μερίδια επί του καθαρού ενεργητικού, δεν αποκλείει τον χαρακτηρισμό μιας οικονομικής οντότητας ως εταιρείας επενδύσεων.

B85ΚΓ Επιπλέον, μια οικονομική οντότητα που κατέχει σημαντικά δικαιώματα ιδιοκτησίας υπό τη μορφή χρεωστικών τίτλων που, σύμφωνα με άλλα εφαρμοστέα ΔΠΧΑ, δεν ανταποκρίνονται στον ορισμό των ιδίων κεφαλαίων, δύναται και πάλι να συνιστά εταιρεία επενδύσεων, εφόσον οι κάτοχοι χρεωστικών τίτλων διατηρούν τοποθετήσεις με κυμαινόμενες αποδόσεις που προκύπτουν από μεταβολές της εύλογης αξίας του καθαρού ενεργητικού της οικονομικής οντότητας.

▼M32

ΛΟΓΙΣΤΙΚΈΣ ΑΠΑΙΤΉΣΕΙΣ

Διαδικασίες ενοποίησης

B86 Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις:

α) συνδυάζουν όμοια στοιχεία ενεργητικού, υποχρεώσεις, ίδια κεφάλαια, έσοδα, έξοδα και ταμειακές ροές της μητρικής εταιρείας με τις θυγατρικές της.

β) συμψηφίζουν (απαλείφουν) τη λογιστική αξία της επένδυσης της μητρικής εταιρίας σε κάθε θυγατρική και το ποσοστό της μητρικής στα ίδια κεφάλαια κάθε θυγατρικής (το ΔΠΧΑ 3 εξηγεί τον τρόπο με τον οποίο αντιμετωπίζεται λογιστικά κάθε σχετική υπεραξία).

γ) απαλείφουν πλήρως τα ενδοεταιρικά στοιχεία ενεργητικού και παθητικού, ίδια κεφάλαια, έσοδα, έξοδα και ταμειακές ροές που αφορούν συναλλαγές μεταξύ οντοτήτων του ομίλου (τα κέρδη ή οι ζημίες που προκύπτουν από ενδοεταιρικές συναλλαγές που αναγνωρίζονται στο ενεργητικό, όπως αποθέματα και πάγια στοιχεία ενεργητικού απαλείφονται εξ ολοκλήρου). Οι ενδοεταιρικές ζημίες ενδέχεται να υποδηλώνουν μια απομείωση αξίας η οποία πρέπει να αναγνωριστεί στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Το ΔΛΠ 12 *Φόροι Εισοδήματος* εφαρμόζεται σε προσωρινές διαφορές που προκύπτουν από την απάλειψη των κερδών και των ζημιών που προκύπτουν από ενδοεταιρικές συναλλαγές.

Ενιαίες λογιστικές πολιτικές

B87 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, προκειμένου να εξασφαλιστεί ομοιομορφία στις λογιστικές πολιτικές του ομίλου.

▼M32

Επιμέτρηση

Β88 Μια οικονομική οντότητα θα πρέπει να συμπεριλάβει τα έσοδα και τα έξοδα μιας θυγατρικής στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις από την ημερομηνία κατά την οποία αποκτά τον έλεγχο έως την ημερομηνία κατά την οποία η οικονομική οντότητα αυτή παύει να έχει τον έλεγχο της θυγατρικής. Τα έσοδα και τα έξοδα της θυγατρικής θα βασίζονται στην αξία των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων που αναγνωρίζονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις κατά την ημερομηνία απόκτησης. Για παράδειγμα, το έξοδο απόσβεσης που αναγνωρίζεται στην ενοποιημένη κατάσταση συνολικών εσόδων μετά την ημερομηνία της απόκτησης θα βασίζεται στις εύλογες αξίες εκείνων των αποσβέσιμων περιουσιακών στοιχείων που αναγνωρίζονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις κατά την ημερομηνία της απόκτησης.

Δυνητικά δικαιώματα ψήφου

Β89 Όταν υπάρχουν δυνητικά δικαιώματα ψήφου ή άλλα παράγωγα που περιέχουν δυνητικά δικαιώματα ψήφου, το ποσοστό του κέρδους ή της ζημίας και οι μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων που αναλογούν στη μητρική και σε μη ελέγχουσες συμμετοχές κατά την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, καθορίζεται αποκλειστικά βάσει των υφιστάμενων δικαιωμάτων ιδιοκτησίας και δεν αντανακλά την πιθανή άσκηση ή μετατροπή των δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου και άλλων παραγώγων, εκτός εάν εφαρμόζεται η παράγραφος Β90.

Β90 Σε ορισμένες περιπτώσεις η οικονομική οντότητα έχει, ουσιαστικά, υφιστάμενα δικαιώματα ιδιοκτησίας ως αποτέλεσμα συναλλαγής η οποία επί του παρόντος παρέχει πρόσβαση στις αποδόσεις που συνδέονται με την κατοχή δικαιωμάτων ιδιοκτησίας. Σε τέτοιες περιπτώσεις, το ποσοστό που αναλογεί στη μητρική εταιρεία και σε μη ελέγχουσες συμμετοχές όσον αφορά την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων καθορίζεται λαμβάνοντας υπόψη την ενδεχόμενη άσκηση των εν λόγω δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου και άλλων παραγώγων που παρέχουν επί του παρόντος στην οικονομική οντότητα πρόσβαση στις αποδόσεις.

Β91 Το ΔΠΧΑ 9 δεν εφαρμόζεται σε συμμετοχές σε θυγατρικές που ενοποιούνται. Όταν μέσα που περιέχουν ουσιαστικά δυνητικά δικαιώματα ψήφου παρέχουν επί του παρόντος πρόσβαση στις αποδόσεις που συνδέονται με δικαιώματα ιδιοκτησίας σε μια θυγατρική, τα μέσα αυτά δεν υπόκεινται στο ΔΠΧΑ 9. Σε κάθε άλλη περίπτωση, μέσα που περικλείουν δυνητικά δικαιώματα ψήφου σε θυγατρική λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9.

Ημερομηνία αναφοράς

Β92 Οι οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρείας και των θυγατρικών της που χρησιμοποιούνται για την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, θα καταρτίζονται με την ίδια ημερομηνία. Όταν το τέλος της περιόδου 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, ώστε να μπορέσει η μητρική να ενοποιήσει τα χρηματοοικονομικά στοιχεία της θυγατρικής, εκτός αν αυτό είναι πρακτικά αδύνατον.

Β93 Αν είναι πρακτικά αδύνατον να το πράξει αυτό, η μητρική εταιρεία θα ενοποιήσει τα οικονομικά στοιχεία της θυγατρικής με βάση τις πιο πρόσφατες οικονομικές καταστάσεις της θυγατρικής προσαρμοσμένες με βάση τις επιπτώσεις των σημαντικών συναλλαγών ή γεγονότων που συνέβησαν μεταξύ της ημερομηνίας των οικονομικών καταστάσεων αυτών και της ημερομηνίας των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων. Σε κάθε περίπτωση, η διαφορά μεταξύ της ημερομηνίας των οικονομικών καταστάσεων της θυγατρικής και της ημερομηνίας των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων δεν πρέπει να υπερβαίνει τους τρεις μήνες και η διάρκεια των περιόδων αναφοράς και κάθε διαφορά μεταξύ των ημερομηνιών των οικονομικών καταστάσεων θα είναι η ίδια από περίοδο σε περίοδο.

▼M32

Μη ελέγχουσες συμμετοχές

Β94 Μια οικονομική οντότητα θα αποδίδει τα κέρδη ή τις ζημίες και κάθε συστατικό στοιχείο των λοιπών συνολικών εσόδων στους ιδιοκτήτες της μητρικής εταιρείας και στις μη ελέγχουσες συμμετοχές. Η οικονομική οντότητα θα αποδίδει επίσης όλα τα συνολικά έσοδα στους ιδιοκτήτες της μητρικής εταιρείας και στις μη ελέγχουσες συμμετοχές, ακόμα κι αν αυτό έχει ως αποτέλεσμα οι μη ελέγχουσες συμμετοχές να παρουσιάζουν έλλειμμα.

Β95 Αν μια θυγατρική έχει σωρευμένες υποχρεώσεις από προνομιούχες μετοχές, οι οποίες κατατάσσονται ως ίδια κεφάλαια και ανήκουν σε μη ελέγχουσες συμμετοχές, η οικονομική οντότητα 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.

Αλλαγές στο ποσοστό που κατέχεται από μη ελέγχουσες συμμετοχές

Β96 Όταν το ποσοστό των ιδίων κεφαλαίων που κατέχονται από μη ελέγχουσες συμμετοχές αλλάξει, μια οικονομική οντότητα θα πρέπει να προσαρμόσει τις λογιστικές αξίες των ελεγχουσών και μη συμμετοχών ώστε να αντικατοπτρίζει τις αλλαγές στις αντίστοιχες συμμετοχές τους στη θυγατρική. Μια οικονομική οντότητα θα πρέπει να αναγνωρίσει απευθείας στα ίδια κεφάλαια οποιαδήποτε διαφορά μεταξύ του ποσού κατά το οποίο οι μη ελέγχουσες συμμετοχές προσαρμόζονται και της εύλογης αξίας του ανταλλάγματος που καταβλήθηκε ή ελήφθη και να την αποδώσει στους ιδιοκτήτες της μητρικής εταιρείας.

Απώλεια ελέγχου

Β97 Μια μητρική εταιρεία θα μπορούσε να χάσει τον έλεγχο θυγατρικής με δύο ή περισσότερες ρυθμίσεις (συναλλαγές). Ωστόσο, κάποιες φορές οι συνθήκες υπαγορεύουν τη λογιστικοποίηση πολλαπλών συναλλαγών ως μία συναλλαγή. Για να αποφασίσει εάν οι ρυθμίσεις θα λογιστούν ως μία συναλλαγή, η μητρική πρέπει να λάβει υπόψη όλους τους όρους των ρυθμίσεων και τις οικονομικές τους επιπτώσεις. Ένα ή περισσότερα από τα κατωτέρω μπορεί να υποδηλώνει ότι η μητρική εταιρεία θα πρέπει να λογιστικοποιεί πολλαπλές ρυθμίσεις ως μία συναλλαγή:

α) Συμφωνήθηκαν ταυτόχρονα ή η μία προέκυψε από την άλλη.

β) Αποτελούν μία ενιαία συναλλαγή σχεδιασμένη ώστε να επιτευχθεί ένα συνολικό εμπορικό αποτέλεσμα.

γ) Η εμφάνιση μιας ρύθμισης εξαρτάται από την εμφάνιση τουλάχιστον μίας ακόμα ρύθμισης.

δ) Εξατομικευμένα, μία ρύθμιση δεν αιτιολογείται οικονομικά. Αιτιολογείται οικονομικά όταν λαμβάνεται υπόψη με άλλες ρυθμίσεις. Ένα παράδειγμα είναι όταν η διάθεση μετοχών τιμολογείται κάτω της αγοραίας αξίας και τυγχάνει αποζημίωσης κατά τη μεταγενέστερη διάθεση σε τιμή άνω της αγοραίας αξίας.

Β98 Εάν μια μητρική εταιρεία απωλέσει τον έλεγχο θυγατρικής, τότε αυτή:

α) θα παύσει την αναγνώριση:

(i) των περιουσιακών στοιχείων (συμπεριλαμβανομένης της υπεραξίας) και των υποχρεώσεων της θυγατρικής στις λογιστικές τους αξίες κατά την ημερομηνία απώλειας του ελέγχου και

(ii) της λογιστικής αξίας τυχόν μη ελέγχουσας συμμετοχής στην πρώην θυγατρική κατά την ημερομηνία απώλειας του ελέγχου (συμπεριλαμβανομένων τυχόν συστατικών στοιχείων των λοιπών συνολικών εσόδων που λογίζονται σε αυτές).

β) θα αναγνωρίσει

(i) την εύλογη αξία του τυχόν ανταλλάγματος που ελήφθη από τη συναλλαγή, το συμβάν, ή τις συνθήκες που είχαν ως αποτέλεσμα την απώλεια του ελέγχου·

▼M32

(ii) εάν η συναλλαγή, το συμβάν ή η περίσταση που είχε ως αποτέλεσμα την απώλεια του ελέγχου περιλαμβάνει διανομή μετοχών της θυγατρικής σε ιδιοκτήτες υπό την ιδιότητά τους αυτή, εκείνη τη διανομή και

(iii) τυχόν επένδυση που έχει διακρατηθεί στην πρώην θυγατρική στην εύλογή της αξία κατά την ημερομηνία απώλειας του ελέγχου.

γ) θα ανακατατάξει στα αποτελέσματα ή θα μεταφέρει απευθείας στα κέρδη εις νέον, εάν απαιτείται από άλλα Δ.Π.Χ.Α., τα ποσά που αναγνωρίζονται στα λοιπά συνολικά έσοδα σε σχέση με τη θυγατρική στη βάση που περιγράφεται στην παράγραφο Β99.

δ) θα αναγνωρίσει τυχόν διαφορές που προκύπτουν ως κέρδος ή ζημία στα αποτελέσματα που λογίζονται στη μητρική εταιρεία.

Β99 Εάν μια μητρική εταιρεία απωλέσει τον έλεγχο θυγατρικής, η μητρική εταιρεία πρέπει να λογιστικοποιήσει όλα τα ποσά που αναγνωρίζονται στα λοιπά συνολικά έσοδα σε σχέση με την εν λόγω θυγατρική όπως θα απαιτείτο εάν η μητρική εταιρεία είχε διαθέσει απευθείας τα σχετικά περιουσιακά στοιχεία ή τις υποχρεώσεις. Ως εκ τούτου, εάν κέρδος ή ζημία που έχει αναγνωριστεί προηγουμένως στα λοιπά συνολικά έσοδα θα ανακατατασσόταν στα αποτελέσματα κατά τη διάθεση των σχετικών περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων, η μητρική εταιρεία ανακατατάσσει το κέρδος ή τη ζημία από τα ίδια κεφάλαια στα αποτελέσματα (ως προσαρμογή από ανακατάταξη) όταν απωλέσει τον έλεγχο της θυγατρικής. Εάν ένα πλεόνασμα αναπροσαρμογής που είχε αναγνωριστεί προηγουμένως στα λοιπά συνολικά έσοδα μεταφερόταν απευθείας στα κέρδη εις νέον κατά τη διάθεση του περιουσιακού στοιχείου, η μητρική εταιρεία μεταφέρει το πλεόνασμα αναπροσαρμογής απευθείας στα κέρδη εις νέον, όταν χάνει τον έλεγχο της θυγατρικής.

▼M38

ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΠΟΙΗΣΗ ΜΙΑΣ ΜΕΤΑΒΟΛΗΣ ΣΤΗΝ ΙΔΙΟΤΗΤΑ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ

Β100 Σε περίπτωση που μια οικονομική οντότητα παύει να είναι εταιρεία επενδύσεων, εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 3 σε κάθε θυγατρική που έχει προηγουμένως επιμετρηθεί στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων σύμφωνα με την παράγραφο 31. Η ημερομηνία μεταβολής της ιδιότητας είναι η θεωρούμενη ημερομηνία απόκτησης. Η εύλογη αξία της θυγατρικής κατά τη θεωρούμενη ημερομηνία απόκτησης αντιπροσωπεύει το μεταβιβαζόμενο θεωρούμενο αντάλλαγμα όταν επιμετρείται τυχόν υπεραξία ή κέρδος μιας αγοράς ευκαιρίας που προκύπτει από τη θεωρούμενη εξαγορά. Όλες οι θυγατρικές ενοποιούνται σύμφωνα με τις παραγράφους 19–24 του παρόντος ΔΠΧΑ από την ημερομηνία μεταβολής της ιδιότητας.

Β101 Όταν μια οικονομική οντότητα καθίσταται εταιρεία επενδύσεων, παύει να ενοποιεί τις θυγατρικές της κατά την ημερομηνία μεταβολής της ιδιότητάς της, με εξαίρεση οποιαδήποτε θυγατρική η οποία εξακολουθεί να ενοποιείται σύμφωνα με την παράγραφο 32. Η εταιρεία επενδύσεων εφαρμόζει τις απαιτήσεις των παραγράφων 25 και 26 σε όσες θυγατρικές παύει να ενοποιεί ως εάν η εταιρεία επενδύσεων είχε απολέσει τον έλεγχο των εν λόγω θυγατρικών κατά την ημερομηνία εκείνη.

▼M32

Προσάρτημα Γ

Ημερομηνία έναρξης ισχύος και μεταβατική περίοδος

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του ΔΠΧΑ και έχει την ίδια ισχύ με τα άλλα μέρη του ΔΠΧΑ.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΈΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

Γ1 Η οικονομική οντότητα θα εφαρμόσει το παρόν Δ.Π.Χ.Α. για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2013 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή νωρίτερα. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει νωρίτερα το παρόν πρότυπο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό και εφαρμόζει συγχρόνως τα ΔΧΠΑ 11, ΔΠΧΑ 12 και ΔΛΠ 27 *Ατομικές οικονομικές καταστάσεις* και το ΔΛΠ 28 (όπως τροποποιήθηκε το 2011).

▼M37

Γ1Α *Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, κοινές ρυθμίσεις και γνωστοποίηση συμμετοχών σε άλλες οντότητες: Μεταβατικές καθοδηγήσεις* (τροποποιήσεις στο ΔΠΧΑ 10, ΔΠΧΑ 11 και ΔΠΧΑ 12), που εκδόθηκαν τον Ιούνιο του 2012, με τις οποίες τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι Γ2-Γ6 και προστέθηκαν οι παράγραφοι Γ2Α-Γ2Β, Γ4Α-Γ4Γ, Γ5Α και Γ6Α-Γ6Β. Οι τροποποιήσεις τίθενται σε εφαρμογή από οντότητες για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2013 ή αργότερα. Εάν μια οντότητα εφαρμόσει το ΔΠΧΑ 10 για μια προγενέστερη περίοδο, οφείλει να εφαρμόσει τις τροποποιήσεις αυτές για τη συγκεκριμένη προγενέστερη περίοδο.

▼M38

Γ1Β *Εταιρείες επενδύσεων* (τροποποιήσεις στο ΔΠΧΑ 10, ΔΠΧΑ 12 και ΔΛΠ 27), που εκδόθηκαν τον Οκτώβριο του 2012, με τις οποίες τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 2, 4, Γ2Α, Γ6Α και το προσάρτημα Α και προστέθηκαν οι παράγραφοι 27–33, Β85Α–Β85ΚΓ, Β100–Β101 και Γ3Α–Γ3ΣΤ. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2014 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή νωρίτερα. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει νωρίτερα τις εν λόγω τροποποιήσεις, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό και εφαρμόζει συγχρόνως όλες τις τροποποιήσεις που περιλαμβάνονται στις *Εταιρείες επενδύσεων*.

▼M51

Γ1Δ Με την τροποποίηση *Εταιρείες Επενδύσεων: Εφαρμογή της εξαίρεσης όσον αφορά την ενοποίηση* (τροποποιήσεις στο ΔΠΧΑ 10, ΔΠΧΑ 12 και ΔΛΠ 28), που εκδόθηκε τον Δεκέμβριο του 2014, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 4, 32, Β85Γ, Β85Ε και Γ2Α και προστέθηκαν οι παράγραφοι 4Α–4Β. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2016 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή νωρίτερα. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις εν λόγω τροποποιήσεις για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼M32

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΉ ΠΕΡΙΟΔΟΣ

▼M37

Γ2 Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν ΔΠΧΑ αναδρομικά, σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 *Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη*, εκτός από τα οριζόμενα στις παραγράφους Γ2Α-Γ6.

▼M51

Γ2Α Παρά τις απαιτήσεις της παραγράφου 28 του ΔΛΠ 8, όταν το παρόν ΔΠΧΑ εφαρμόζεται για πρώτη φορά, και, εάν αργότερα, όταν εφαρμόζονται για πρώτη φορά οι τροποποιήσεις υπό τον τίτλο *Εταιρείες Επενδύσεων* και *Εταιρείες Επενδύσεων: Εφαρμογή της εξαίρεσης όσον αφορά την ενοποίηση* του παρόντος ΔΠΧΑ, η οντότητα χρειάζεται απλώς να υποβάλει τα ποσοτικά στοιχεία που απαιτούνται βάσει της παραγράφου 28 στοιχείο στ) του ΔΛΠ 8 για την ετήσια περίοδο αμέσως πριν από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής του παρόντος ΔΠΧΑ (η «αμέσως προηγούμενη περίοδος»). Μια οντότητα μπορεί επίσης να παρέχει αυτές τις πληροφορίες για την τρέχουσα περίοδο ή για προγενέστερες συγκριτικές περιόδους, χωρίς όμως να είναι υποχρεωμένη να το πράξει.

▼M37

Γ2Β Για τους σκοπούς του παρόντος ΔΠΧΑ, ως ημερομηνία αρχικής εφαρμογής λαμβάνεται η αρχή της ετήσιας περιόδου αναφοράς για την οποία εφαρμόζεται για πρώτη φορά το παρόν ΔΠΧΑ.

Γ3 Κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής, η οντότητα δεν χρειάζεται να προβεί σε προσαρμογές της προηγούμενης λογιστικής για τη συμμετοχή της είτε σε:

α) οντότητες που ενοποιούνται την ημερομηνία αυτή σύμφωνα με το ΔΛΠ 27 *Ενοποιημένες και Ιδιαίτερες Οικονομικές Καταστάσεις* και την ΜΕΔ-12 *Ενοποίηση — Οικονομικές οντότητες ειδικού σκοπού* και που εξακολουθούν να είναι ενοποιημένες σύμφωνα με το παρόν ΔΠΧΑ· ή

▼M37

β) οντότητες που δεν ενοποιούνται την ημερομηνία αυτή σύμφωνα με το ΔΛΠ 27 και την ΜΕΔ-12 και που δεν είναι ενοποιημένες σύμφωνα με το παρόν ΔΠΧΑ.

▼M38

Γ3Α Κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής, μια οικονομική οντότητα εξετάζει εάν συνιστά εταιρεία επενδύσεων βάσει των γεγονότων και των περιστάσεων που υφίστανται κατά την ημερομηνία αυτή. Εάν, κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής, μια οντότητα καταλήγει στο συμπέρασμα ότι συνιστά εταιρεία επενδύσεων, εφαρμόζει τις απαιτήσεις των παραγράφων Γ3Β–Γ3ΣΤ αντί αυτών που αναφέρονται στις παραγράφους Γ5–Γ5Α.

Γ3Β Με εξαίρεση κάθε θυγατρική που ενοποιείται σύμφωνα με την παράγραφο 32 (στην οποία εφαρμόζονται οι παράγραφοι Γ3 και Γ6 ή οι παράγραφοι Γ4–Γ4Γ, ανάλογα με την περίπτωση), μια εταιρεία επενδύσεων επιμετρά την επένδυσή της σε κάθε θυγατρική στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων ως αν ίσχυαν πάντοτε οι απαιτήσεις του παρόντος ΔΠΧΑ. Η εταιρεία επενδύσεων προσαρμόζει αναδρομικά τόσο την ετήσια περίοδο αμέσως πριν από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής όσο και τα ίδια κεφάλαια στην αρχή της αμέσως προηγούμενης περιόδου όσον αφορά κάθε διαφορά μεταξύ:

α) της προγενέστερης λογιστικής αξίας της θυγατρικής· και

β) της εύλογης αξίας της επένδυσης της εταιρείας επενδύσεων στη θυγατρική.

Η σωρευτική αξία τυχόν προγενέστερων αναγνωρισμένων προσαρμογών της εύλογης αξίας σε άλλα συνολικά έσοδα θα μεταφέρεται στα κέρδη εις νέον στην αρχή της ετήσιας περιόδου αμέσως πριν από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής.

Γ3Γ Πριν από την ημερομηνία εφαρμογής του ΔΠΧΑ 13 *Επιμέτρηση εύλογης αξίας*, μια εταιρεία επενδύσεων χρησιμοποιεί τα ποσά εύλογης αξίας που είχαν αναφερθεί στο παρελθόν σε επενδυτές ή στη διοίκηση, εάν τα εν λόγω ποσά αντιπροσωπεύουν το ποσό για το οποίο η επένδυση θα μπορούσε να ανταλλαγεί σε μια συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση, μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς, κατά την ημερομηνία της αποτίμησης.

Γ3Δ Εάν η επιμέτρηση μιας επένδυσης σε θυγατρική σύμφωνα με τις παραγράφους Γ3Β–Γ3Γ δεν είναι εφικτή (όπως ορίζεται στο ΔΛΠ 8), μια εταιρεία επενδύσεων εφαρμόζει τις απαιτήσεις του παρόντος ΔΠΧΑ στην αρχή της προγενέστερης περιόδου για την οποία είναι εφικτή η εφαρμογή των παραγράφων Γ3Β–Γ3Γ, η οποία μπορεί να είναι η τρέχουσα περίοδος. Ο επενδυτής προσαρμόζει αναδρομικά την ετήσια περίοδο αμέσως πριν από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής, εκτός εάν η αρχή της προγενέστερης περιόδου για την οποία είναι εφικτή η εφαρμογή της παρούσας παραγράφου είναι η τρέχουσα περίοδος. Σε αυτήν την περίπτωση, η προσαρμογή στα ίδια κεφάλαια αναγνωρίζεται στην αρχή της τρέχουσας περιόδου.

Γ3Ε Εάν μια εταιρεία επενδύσεων έχει διαθέσει ή έχει απολέσει τον έλεγχο μιας επένδυσης σε θυγατρική πριν από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής του παρόντος ΔΠΧΑ, η εταιρεία επενδύσεων δεν απαιτείται να προβεί σε προσαρμογές της προηγούμενης λογιστικοποίησης της εν λόγω θυγατρικής.

Γ3ΣΤ Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις υπό τον τίτλο *Εταιρείες επενδύσεων* για μια περίοδο μετά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 10 για πρώτη φορά, οι αναφορές στην «ημερομηνία αρχικής εφαρμογής» στις παραγράφους Γ3Α–Γ3Ε νοούνται ως αναφορές στην «αρχή της ετήσιας περιόδου αναφοράς για την οποία εφαρμόζονται για πρώτη φορά οι τροποποιήσεις υπό τον τίτλο *Εταιρείες επενδύσεων* (τροποποιήσεις στα ΔΠΧΑ 10, ΔΠΧΑ 12 και ΔΛΠ 27), που εκδόθηκαν τον Οκτώβριο του 2012.»

▼**M37**

Γ4 Όταν, την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής, ένας επενδυτής καταλήξει ότι θα ενοποιήσει μια εκδότρια που δεν έχει ενοποιηθεί σύμφωνα με το ΔΛΠ 27 και τη ΜΕΔ-12, ο επενδυτής θα πρέπει:

α) αν η εκδότρια είναι επιχείρηση (όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 3 *Συνενώσεις Επιχειρήσεων*), να επιμετρήσει τα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις και τις μη ελέγχουσες συμμετοχές σε αυτή την προγενέστερα μη ενοποιηθείσα εκδότρια, ως εάν η εκδότρια αυτή είχε ενοποιηθεί (και συνεπώς εφαρμόσει τη λογιστική για τις εξαγορές σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 3) από την ημερομηνία κατά την οποία ο επενδυτής απέκτησε τον έλεγχο της εκδότριας, με βάση τις απαιτήσεις του παρόντος ΔΠΧΑ. Ο επενδυτής θα προσαρμόσει αναδρομικά την ετήσια περίοδο αμέσως πριν από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής. Όταν η ημερομηνία κατά την οποία αποκτήθηκε ο έλεγχος είναι προγενέστερη της αρχής της αμέσως προηγούμενης περιόδου, ο επενδυτής αναγνωρίζει, ως προσαρμογή στα ίδια κεφάλαια κατά την αρχή της αμέσως προηγούμενης περιόδου, οποιαδήποτε διαφορά μεταξύ:

(i) του ποσού των αναγνωρισμένων περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και μη ελεγχουσών συμμετοχών· και

(ii) της προγενέστερης λογιστικής αξίας της συμμετοχής του επενδυτή στην εκδότρια.

β) αν η εκδότρια δεν είναι επιχείρηση (όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 3), να επιμετρήσει τα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις και τις μη ελέγχουσες συμμετοχές σε αυτή την μη προγενέστερα ενοποιηθείσα εκδότρια, ως εάν η εκδότρια αυτή είχε ενοποιηθεί (εφαρμόζοντας τη μέθοδο της εξαγοράς που περιγράφεται στο ΔΠΧΑ 3 χωρίς όμως να αναγνωρίσει οποιαδήποτε υπεραξία στην εκδότρια) από την ημερομηνία κατά την οποία ο επενδυτής απέκτησε τον έλεγχο της εκδότριας, με βάση τις απαιτήσεις του παρόντος ΔΠΧΑ. Ο επενδυτής θα προσαρμόσει αναδρομικά την ετήσια περίοδο αμέσως πριν από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής. Όταν η ημερομηνία κατά την οποία αποκτήθηκε ο έλεγχος είναι προγενέστερη της αρχής της αμέσως προηγούμενης περιόδου, ο επενδυτής αναγνωρίζει, ως προσαρμογή στα ίδια κεφάλαια κατά την αρχή της αμέσως προηγούμενης περιόδου, οποιαδήποτε διαφορά μεταξύ:

(i) του ποσού των αναγνωρισμένων περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και μη ελεγχουσών συμμετοχών· και

(ii) της προγενέστερης λογιστικής αξίας της συμμετοχής του επενδυτή στην εκδότρια.

Γ4Α Εάν η επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των μη ελεγχουσών συμμετοχών μιας εκδότριας σύμφωνα με την παράγραφο Γ4 στοιχείο α) ή β) δεν είναι εφικτή (όπως ορίζεται στο ΔΛΠ 8), ο επενδυτής θα πρέπει:

α) εάν η εκδότρια είναι επιχείρηση, να εφαρμόσει τις απαιτήσεις του ΔΠΧΑ 3 από την θεωρούμενη ημερομηνία εξαγοράς. Η θεωρούμενη ημερομηνία εξαγοράς είναι η αρχή της προγενέστερης περιόδου για την οποία είναι εφικτή η εφαρμογή της παραγράφου Γ4 στοιχείο α), η οποία μπορεί να είναι η τρέχουσα περίοδος.

β) εάν η εκδότρια δεν είναι επιχείρηση, να εφαρμόσει τη μέθοδο εξαγοράς όπως περιγράφεται στο ΔΠΧΑ 3, χωρίς όμως να αναγνωρίσει την υπεραξία της εκδότριας από τη θεωρούμενη ημερομηνία εξαγοράς. Η θεωρούμενη ημερομηνία εξαγοράς είναι η αρχή της προγενέστερης περιόδου για την οποία είναι εφικτή η εφαρμογή της παραγράφου Γ4 στοιχείο β), η οποία μπορεί να είναι η τρέχουσα περίοδος.

▼M37

Ο επενδυτής θα προσαρμόσει αναδρομικά την ετήσια περίοδο αμέσως πριν από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής, εκτός αν η αρχή της προηγούμενης περιόδου για την οποία είναι εφικτή η εφαρμογή της παρούσας παραγράφου είναι η τρέχουσα περίοδος. Όταν η θεωρούμενη ημερομηνία εξαγοράς προηγείται της αρχής της αμέσως προηγούμενης περιόδου, ο επενδυτής αναγνωρίζει, ως προσαρμογή στα ίδια κεφάλαια κατά την αρχή της αμέσως προηγούμενης περιόδου, οποιαδήποτε διαφορά μεταξύ:

γ) του ποσού των αναγνωρισμένων περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και μη ελεγχουσών συμμετοχών· και

δ) της προγενέστερης λογιστικής αξίας της συμμετοχής του επενδυτή στην εκδότρια.

Αν η προγενέστερη περίοδος για την οποία είναι εφικτή η εφαρμογή της παρούσας παραγράφου είναι η τρέχουσα περίοδος, η προσαρμογή στα ίδια κεφάλαια αναγνωρίζεται στην αρχή της τρέχουσας περιόδου.

Γ4Β Όταν ένας επενδυτής εφαρμόζει τις παραγράφους Γ4-Γ4Α και η ημερομηνία που αποκτήθηκε ο έλεγχος σύμφωνα με το παρόν ΔΠΧΑ είναι μεταγενέστερη από την ημερομηνία έναρξης εφαρμογής του ΔΠΧΑ 3, όπως αναθεωρήθηκε το 2008 (ΔΠΧΑ 3 (2008)), η αναφορά στο ΔΠΧΑ 3 στις παραγράφους Γ4 και Γ4Α γίνεται στο ΔΠΧΑ 3 (2008). Εάν ο έλεγχος αποκτήθηκε πριν από την ημερομηνία έναρξης εφαρμογής του ΔΠΧΑ 3 (2008), ο επενδυτής εφαρμόζει είτε το ΔΠΧΑ 3 (2008) ή το ΔΠΧΑ 3 (που εκδόθηκε το 2004).

Γ4Γ Όταν ένας επενδυτής εφαρμόζει τις παραγράφους Γ4-Γ4Α και η ημερομηνία που αποκτήθηκε ο έλεγχος σύμφωνα με το παρόν ΔΠΧΑ είναι μεταγενέστερη της ημερομηνίας έναρξης εφαρμογής του ΔΛΠ 27, όπως αναθεωρήθηκε το 2008 (ΔΛΠ 27 (2008)), ο επενδυτής εφαρμόζει τις απαιτήσεις του παρόντος ΔΠΧΑ για όλες τις περιόδους κατά τις οποίες η εκδότρια είναι αναδρομικά ενοποιημένη σύμφωνα με τις παραγράφους Γ4 και Γ4Α. Αν ο έλεγχος αποκτήθηκε πριν από την ημερομηνία εφαρμογής του ΔΛΠ 27 (2008) ο επενδυτής θα εφαρμόσει:

α) τις απαιτήσεις του παρόντος ΔΧΠΑ για όλες τις περιόδους κατά τις οποίες η εκδότρια είχε αναδρομικά ενοποιηθεί σύμφωνα με τις παραγράφους Γ4-Γ4Α· ή

β) τις απαιτήσεις της διατύπωσης του ΔΛΠ 27 που εκδόθηκε το 2003 (ΔΛΠ 27 (2003)) για τις περιόδους πριν από την ημερομηνία εφαρμογής του ΔΛΠ 27 (2008) και στη συνέχεια, τις απαιτήσεις του παρόντος ΔΠΧΑ για τις επακόλουθες περιόδους.

Γ5 Όταν κατά την εφαρμογή του παρόντος ΔΠΧΑ, για πρώτη φορά, προκύψει ότι ένας επενδυτής δεν θα ενοποιεί πλέον μια εκδότρια η οποία έχει ενοποιηθεί σύμφωνα με το ΔΛΠ 27 και τη ΜΕΔ-12, ο επενδυτής θα υπολογίσει τη συμμετοχή του στην εκδότρια στο ποσό το οποίο θα είχε υπολογιστεί εάν ίσχυαν οι απαιτήσεις του παρόντος ΔΠΧΑ όταν ο επενδυτής απέκτησε συμμετοχή (αλλά δεν απέκτησε έλεγχο σύμφωνα με το παρόν ΔΠΧΑ) ή έχασε τον έλεγχο της εκδότριας. Ο επενδυτής θα προσαρμόσει αναδρομικά την ετήσια περίοδο αμέσως πριν από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής. Όταν η ημερομηνία κατά την οποία ο επενδυτής απέκτησε συμμετοχή (χωρίς όμως να αποκτήσει έλεγχο σύμφωνα με το παρόν ΔΠΧΑ) ή έχασε τον έλεγχο της εκδότριας, είναι προγενέστερη της ημερομηνίας έναρξης της αμέσως προηγούμενης περιόδου, ο επενδυτής αναγνωρίζει, ως προσαρμογή στα ίδια κεφάλαια κατά την αρχή της αμέσως προηγούμενης περιόδου, οποιαδήποτε διαφορά μεταξύ:

α) της προηγούμενης λογιστικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των μη ελεγχουσών συμμετοχών· και

β) του αναγνωρισμένου ποσού της συμμετοχής του επενδυτή στην εκδότρια.

▼M37

Γ5Α Αν η επιμέτρηση της συμμετοχής στην εκδότρια, σύμφωνα με την παράγραφο Γ5, δεν είναι εφικτή (όπως ορίζεται στο ΔΛΠ 8), ο επενδυτής θα εφαρμόσει τις απαιτήσεις του παρόντος ΔΠΧΑ στην αρχή της προηγούμενης περιόδου για την οποία είναι εφικτή η εφαρμογή της παραγράφου Γ5, η οποία μπορεί να είναι η τρέχουσα περίοδος. Ο επενδυτής θα προσαρμόσει αναδρομικά την ετήσια περίοδο αμέσως πριν από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής, εκτός αν η αρχή της προηγούμενης περιόδου για την οποία είναι εφικτή η εφαρμογή της παρούσας παραγράφου είναι η τρέχουσα περίοδος. Όταν η ημερομηνία κατά την οποία ο επενδυτής απέκτησε συμμετοχή (χωρίς όμως να αποκτήσει έλεγχο σύμφωνα με το παρόν ΔΠΧΑ) ή έχασε τον έλεγχο της εκδότριας, είναι προγενέστερη της ημερομηνίας έναρξης της αμέσως προηγούμενης περιόδου, ο επενδυτής αναγνωρίζει, ως προσαρμογή στα ίδια κεφάλαια κατά την αρχή της αμέσως προηγούμενης περιόδου, οποιαδήποτε διαφορά μεταξύ:

α) της προηγούμενης λογιστικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των μη ελεγχουσών συμμετοχών· και

β) του αναγνωρισμένου ποσού της συμμετοχής του επενδυτή στην εκδότρια.

Αν η προγενέστερη περίοδος για την οποία είναι εφικτή η εφαρμογή της παρούσας παραγράφου είναι η τρέχουσα περίοδος, η προσαρμογή στα ίδια κεφάλαια αναγνωρίζεται στην αρχή της τρέχουσας περιόδου.

Γ6 Οι παράγραφοι 23, 25, Β94 και Β96–Β99 ήταν τροποποιήσεις του ΔΛΠ 27 οι οποίες επήλθαν το 2008 και μεταφέρθηκαν στο ΔΠΧΑ 10. Μια οικονομική οντότητα θα εφαρμόζει τις απαιτήσεις των παραγράφων αυτών, εκτός εάν εφαρμόζει την παράγραφο Γ3 ή απαιτείται να εφαρμόσει τις παραγράφους Γ4-Γ5Α, ως εξής:

▼M32

α) Μια οικονομική οντότητα δεν θα επαναδιατυπώσει οποιονδήποτε καταλογισμό κέρδους ή ζημίας για τις περιόδους αναφοράς πριν εφαρμόσει την τροποποίηση της παραγράφου Β94 για πρώτη φορά.

β) Οι απαιτήσεις των παραγράφων 23 και Β96 για τη λογιστικοποίηση των αλλαγών σε δικαιώματα ιδιοκτησίας σε μια θυγατρική μετά την απόκτηση ελέγχου δεν ισχύουν για τις αλλαγές που συνέβησαν πριν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει αυτές τις τροποποιήσεις για πρώτη φορά.

γ) Μια οικονομική οντότητα δεν θα αναδιατυπώσει τη λογιστική αξία μιας επένδυσης σε μια πρώην θυγατρική, εάν ο έλεγχος απωλέστηκε πριν εφαρμόσει τις τροποποιήσεις των παραγράφων 25 και Β97-Β99 για πρώτη φορά. Επιπλέον, μια οικονομική οντότητα δεν θα υπολογίσει εκ νέου οποιοδήποτε κέρδος ή ζημία κατά την απώλεια του ελέγχου μιας θυγατρικής που συνέβη πριν εφαρμόσει τις τροποποιήσεις των παραγράφων 25 και Β97-Β99 για πρώτη φορά.

▼M37

Αναφορές στην «αμέσως προηγούμενη περίοδο»

▼M38

Γ6Α Παρά τις αναφορές στην ετήσια περίοδο αμέσως πριν από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής (η «αμέσως προηγούμενη περίοδος») στις παραγράφους Γ3Β–Γ5Α, μια οντότητα μπορεί να παρουσιάσει επίσης προσαρμοσμένες συγκριτικές πληροφορίες για τις προηγούμενες περιόδους που παρουσιάζονται, χωρίς όμως να είναι υποχρεωμένη να το πράξει. Αν η οντότητα παρουσιάσει προσαρμοσμένες συγκριτικές πληροφορίες για προηγούμενες περιόδους, όλες οι αναφορές στην «αμέσως προηγούμενη περίοδο» στις παραγράφους Γ3Β–Γ5Α θα πρέπει να νοηθούν ως αναφορές στην «προηγούμενη προσαρμοσμένη συγκριτική περίοδο που παρουσιάζεται».

▼M37

Γ6Β Εάν μια οντότητα παρουσιάσει μη προσαρμοσμένες συγκριτικές πληροφορίες για προηγούμενες περιόδους, οφείλει να προσδιορίσει με σαφήνεια τις πληροφορίες που δεν έχουν προσαρμοστεί, να αναφέρει ότι έχουν ετοιμαστεί σε διαφορετική βάση και να δώσει εξηγήσεις για τη βάση αυτή.

▼**M32**

Αναφορές στο ΔΠΧΑ 9

Γ7 Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν πρότυπο αλλά δεν εφαρμόζει ακόμα το ΔΠΧΑ 9, οιαδήποτε παραπομπή στο ΔΠΧΑ 9 νοείται ως παραπομπή στο ΔΛΠ 39 *Χρηματοοικονομικά μέσα*: *Αναγνώριση και επιμέτρηση*.

ΚΑΤΆΡΓΗΣΗ ΆΛΛΩΝ ΔΠΧΑ

Γ8 Το παρόν ΔΠΧΑ αντικαθιστά τις απαιτήσεις που αφορούν τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις του ΔΛΠ 27 (όπως τροποποιήθηκε το 2008).

Γ9 Το παρόν ΔΠΧΑ αντικαθιστά επίσης τη ΜΕΔ-12 Ενοποίηση – *Οικονομικές οντότητες ειδικού σκοπού*.

▼M32

ΔΙΕΘΝΈΣ ΠΡΌΤΥΠΟ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΉΣ ΑΝΑΦΟΡΆΣ 11

Σχήματα υπό κοινό έλεγχο

ΣΚΟΠΌΣ

1 **Σκοπός του παρόντος ΔΠΧΑ είναι να καθιερώσει αρχές για τη χρηματοοικονομική αναφορά από οικονομικές οντότητες που διατηρούν συμμετοχή σε επιχειρηματικά σχήματα που ελέγχονται από κοινού (*π.χ. σχήματα υπό κοινό έλεγχο*).**

Επίτευξη του σκοπού

2 Για να επιτευχθεί ο σκοπός της παραγράφου 1, το παρόν ΔΠΧΑ ορίζει τον *κοινό έλεγχο* και απαιτεί από μια οικονομική οντότητα που *συμμετέχει σε σχήμα υπό κοινό έλεγχο* να καθορίζει τον τύπο σχήματος υπό κοινό έλεγχο στο οποίο συμμετέχει, αξιολογώντας τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις της και να λογιστικοποιεί τα εν λόγω δικαιώματα και υποχρεώσεις, σύμφωνα με τον εν λόγω τύπο σχήματος υπό κοινό έλεγχο.

ΠΕΔΊΟ ΕΦΑΡΜΟΓΉΣ

3 **Το παρόν ΔΠΧΑ εφαρμόζεται από όλες τις οικονομικές οντότητες που συμμετέχουν σε σχήμα υπό κοινό έλεγχο.**

ΣΧΉΜΑΤΑ ΥΠΌ ΚΟΙΝΌ ΈΛΕΓΧΟ

4 **Σχήμα υπό κοινό έλεγχο είναι ένα σχήμα στο οποίο δύο ή περισσότερα μέρη έχουν κοινό έλεγχο.**

5 **Ένα σχήμα υπό κοινό έλεγχο παρουσιάζει τα ακόλουθα χαρακτηριστικά:**

α) **Τα μέρη δεσμεύονται από μια συμβατική ρύθμιση (βλ. παράγραφοι B2–B4).**

β) **Η συμβατική ρύθμιση παρέχει σε δύο ή περισσότερα από τα εν λόγω μέρη κοινό έλεγχο του σχήματος (βλ. παράγραφοι 7–13).**

6 **Ένα σχήμα υπό κοινό έλεγχο είναι είτε μια *κοινή επιχείρηση* είτε μια *κοινοπραξία*.**

Κοινός έλεγχος

7 **Κοινός έλεγχος είναι ο συμβατικώς συμφωνηθείς επιμερισμός του ελέγχου ενός σχήματος, ο οποίος υπάρχει μόνο όταν οι αποφάσεις σχετικά με τις συναφείς δραστηριότητες απαιτούν την ομόφωνη συγκατάθεση των μερών στα οποία επιμερίζεται ο έλεγχος.**

8 Μια οικονομική οντότητα που συμμετέχει σε ένα σχήμα εκτιμά κατά πόσον η συμβατική ρύθμιση παρέχει σε όλα τα μέρη ή σε μια ομάδα των μερών τον έλεγχο του σχήματος συλλογικά. Όλα τα μέρη ή μια ομάδα των μερών ελέγχουν το σχήμα συλλογικά όταν πρέπει να δράσουν από κοινού για να διευθύνουν τις δραστηριότητες που επηρεάζουν σημαντικά την απόδοση του σχήματος (δηλαδή τις συναφείς δραστηριότητες).

9 Εφόσον διαπιστωθεί ότι όλα τα μέρη ή μια ομάδα των μερών ελέγχουν το σχήμα συλλογικά, κοινός έλεγχος υπάρχει μόνο όταν οι αποφάσεις σχετικά με τις συναφείς δραστηριότητες απαιτούν την ομόφωνη συγκατάθεση των μερών που ελέγχουν το σχήμα συλλογικά.

10 Σε ένα επιχειρηματικό σχήμα, κανένα μεμονωμένο μέρος δεν ελέγχει το επιχειρηματικό σχήμα από μόνο του. Ένα μέρος με κοινό έλεγχο ενός σχήματος μπορεί να εμποδίσει οποιοδήποτε από τα άλλα μέρη ή μια ομάδα των μερών να ελέγξουν τη ρύθμιση.

▼M32

11 Ένα επιχειρηματικό σχήμα μπορεί να είναι σχήμα υπό κοινό έλεγχο, ακόμη κι αν δεν έχουν όλα τα μέρη του κοινό έλεγχο του σχήματος. Το παρόν ΔΠΧΑ κάνει διάκριση ανάμεσα στα μέρη που έχουν κοινό έλεγχο σχήματος υπό κοινό έλεγχο (*συμμετέχοντες σε κοινή επιχείρηση* ή *κοινοπρακτούντες*) και τα μέρη που συμμετέχουν σε σχήμα υπό κοινό έλεγχο, αλλά δεν έχουν κοινό έλεγχο του σχήματος.

12 Μια οικονομική οντότητα θα πρέπει να επιδεικνύει κριτική ικανότητα όταν αξιολογεί κατά πόσον όλα τα μέρη ή μια ομάδα μερών έχουν τον κοινό έλεγχο ενός επιχειρηματικού σχήματος. Μια οικονομική οντότητα κάνει αυτήν την αξιολόγηση λαμβάνοντας υπόψη όλα τα πραγματικά περιστατικά και τις περιστάσεις (βλ. παράγραφοι Β5–Β11).

13 Αν τα πραγματικά περιστατικά και οι συνθήκες αλλάξουν, μια οικονομική οντότητα επανεκτιμά κατά πόσον εξακολουθεί να έχει τον κοινό έλεγχο του σχήματος.

Τύποι σχημάτων υπό κοινό έλεγχο

14 Μια οικονομική οντότητα προσδιορίζει τον τύπο σχήματος υπό κοινό έλεγχο στον οποίο συμμετέχει. Η ταξινόμηση ενός σχήματος υπό κοινό έλεγχο ως κοινής επιχείρησης ή κοινοπραξίας εξαρτάται από τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις των μερών του σχήματος.

15 Κοινή επιχείρηση είναι ένα σχήμα υπό κοινό έλεγχο όπου τα μέρη που έχουν κοινό έλεγχο διαθέτουν δικαιώματα επί των περιουσιακών στοιχείων και ευθύνες επί των υποχρεώσεών, έναντι του σχήματος. Τα εν λόγω μέρη ονομάζονται συμμετέχοντες σε κοινή επιχείρηση.

16 Κοινοπραξία είναι ένα σχήμα υπό κοινό έλεγχο όπου τα μέρη που έχουν κοινό έλεγχο διαθέτουν δικαιώματα επί των καθαρών περιουσιακών στοιχείων του σχήματος. Τα εν λόγω μέρη ονομάζονται κοινοπρακτούντες.

17 Μια οικονομική οντότητα επιδεικνύει κριτική ικανότητα όταν αξιολογεί κατά πόσον ένα σχήμα υπό κοινό έλεγχο είναι κοινή επιχείρηση ή κοινοπραξία. Μια οικονομική οντότητα προσδιορίζει τον τύπο σχήματος υπό κοινό έλεγχο στο οποίο συμμετέχει λαμβάνοντας υπόψη τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις της που απορρέουν από τη ρύθμιση. Μια οικονομική οντότητα αξιολογεί τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις της λαμβάνοντας υπόψη τη δομή και τη νομική μορφή του σχήματος, τους όρους που έχουν συμφωνηθεί από τα μέρη στη συμβατική ρύθμιση και, κατά περίπτωση, άλλα γεγονότα και περιστάσεις (βλ. παράγραφοι Β12–Β33).

18 Μερικές φορές τα μέρη δεσμεύονται από μια συμφωνία-πλαίσιο που καθορίζει τους γενικούς συμβατικούς όρους για την ανάληψη μίας ή περισσότερων δραστηριοτήτων. Η συμφωνία-πλαίσιο θα μπορούσε να ορίζει ότι τα μέρη δημιουργούν διαφορετικά σχήματα υπό κοινό έλεγχο για την ανάληψη συγκεκριμένων δραστηριοτήτων που αποτελούν μέρος της συμφωνίας. Παρόλο που τα εν λόγω σχήματα συνδέονται με την ίδια συμφωνία-πλαίσιο, ο τύπος τους θα μπορούσε να είναι διαφορετικός, αν τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις των μερών διαφέρουν όταν αναλαμβάνουν τις διαφορετικές δραστηριότητες που αντιμετωπίζονται στη συμφωνία-πλαίσιο. Ως εκ τούτου, κοινές επιχειρήσεις και κοινοπραξίες μπορούν να συνυπάρχουν, όταν τα μέρη αναλαμβάνουν διαφορετικές δραστηριότητες που αποτελούν μέρος της ίδιας συμφωνίας-πλαισίου.

19 Αν τα γεγονότα και οι συνθήκες αλλάξουν, η οικονομική οντότητα επανεκτιμά κατά πόσον έχει αλλάξει ο τύπος σχήματος υπό κοινό έλεγχο στο οποίο συμμετέχει.

▼M32

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΈΣ ΚΑΤΑΣΤΆΣΕΙΣ ΜΕΡΏΝ ΣΧΉΜΑΤΟΣ ΥΠΌ ΚΟΙΝΌ ΈΛΕΓΧΟ

Κοινές επιχειρήσεις

20 Ένας συμμετέχων σε κοινή επιχείρηση αναγνωρίζει σε σχέση με τη συμμετοχή του σε μια κοινή επιχείρηση:

α) **τα περιουσιακά του στοιχεία, συμπεριλαμβανομένου του μεριδίου του σε οποιαδήποτε περιουσιακά στοιχεία του ανήκουν από κοινού·**

β) **τις υποχρεώσεις του, συμπεριλαμβανομένου του μεριδίου του σε οποιασδήποτε υποχρεώσεις τον βαρύνουν από κοινού·**

γ) **τα έσοδά του από την πώληση του μεριδίου του από την παραγωγή που προκύπτει από την κοινή επιχείρηση·**

δ) **το μερίδιό του στα έσοδα από την πώληση της παραγωγής από την κοινή επιχείρηση· και**

ε) **τις δαπάνες του, συμπεριλαμβανομένου του μεριδίου του σε οποιεσδήποτε δαπάνες που τον βαρύνουν από κοινού.**

21 Ένας συμμετέχων σε κοινή επιχείρηση λογιστικοποιεί τα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, τα έσοδα και τα έξοδα που σχετίζονται με τη συμμετοχή του σε μια κοινή επιχείρηση, σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ που ισχύουν για τα συγκεκριμένα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, τα έσοδα και τα έξοδα.

▼M46

21Α Όταν μια οικονομική οντότητα αποκτά συμμετοχή σε κοινή επιχείρηση στην οποία η δραστηριότητα της κοινής επιχείρησης συνιστά επιχείρηση, όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 3, εφαρμόζει, στο βαθμό του μεριδίου της σύμφωνα με την παράγραφο 20, όλες τις αρχές λογιστικής για συνενώσεις επιχειρήσεων του ΔΠΧΑ 3, και άλλων ΔΠΧΑ, οι οποίες δεν έρχονται σε σύγκρουση με τις κατευθυντήριες γραμμές του παρόντος ΔΠΧΑ και γνωστοποιεί τις πληροφορίες που απαιτούνται στα εν λόγω ΔΠΧΑ σε σχέση με τις συνενώσεις επιχειρήσεων. Η διάταξη αυτή ισχύει για την απόκτηση τόσο της αρχικής συμμετοχής όσο και πρόσθετων συμμετοχών σε κοινή επιχείρηση στην οποία η δραστηριότητα της κοινής επιχείρησης συνιστά επιχείρηση. Η λογιστική για την απόκτηση συμμετοχής σε τέτοιου είδους κοινή επιχείρηση καθορίζεται στις παραγράφους Β33Α–Β33Δ.

▼M32

22 Η λογιστική για συναλλαγές όπως η πώληση, η εισφορά ή η αγορά περιουσιακών στοιχείων ανάμεσα σε μια οικονομική οντότητα και μια κοινή επιχείρηση στην οποία είναι συμμετέχων σε κοινή επιχείρηση καθορίζεται στις παραγράφους Β34–Β37.

23 Ένα μέρος που συμμετέχει σε μια κοινή επιχείρηση, αλλά δεν έχει κοινό έλεγχο αυτής, λογιστικοποιεί επίσης τη συμμετοχή του στο επιχειρηματικό σχήμα, σύμφωνα με τις παραγράφους 20 έως 22, εφόσον το εν λόγω μέρος έχει δικαιώματα στα περιουσιακά στοιχεία, και υποχρεώσεις για τα στοιχεία παθητικού, σε σχέση με την κοινή επιχείρηση. Αν ένα μέρος που συμμετέχει σε μια κοινή επιχείρηση, αλλά δεν έχει κοινό έλεγχο αυτής, δεν έχει δικαιώματα στα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις για τα στοιχεία παθητικού, σε σχέση με την εν λόγω κοινή επιχείρηση, λογιστικοποιεί επίσης τη συμμετοχή του στην κοινή επιχείρηση σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ που ισχύουν για την εν λόγω συμμετοχή.

Κοινοπραξίες

24 Ένα μέλος κοινοπραξίας αναγνωρίζει τη συμμετοχή του σε μια κοινοπραξία ως επένδυση και λογιστικοποιεί την εν λόγω επένδυση χρησιμοποιώντας τη μέθοδο της καθαρής θέσης σύμφωνα με το ΔΛΠ 28 *Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες*, εκτός αν η οικονομική οντότητα απαλλάσσεται από την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης, όπως ορίζεται στο εν λόγω πρότυπο.

25 Ένα μέρος που συμμετέχει σε μια κοινοπραξία, αλλά δεν έχει τον κοινό της έλεγχο, λογιστικοποιεί τη συμμετοχή του στο επιχειρηματικό σχήμα σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9 *Χρηματοοικονομικά μέσα*, εκτός αν έχει σημαντική επιρροή στην κοινοπραξία, περίπτωση στην οποία τη λογιστικοποιεί σύμφωνα με το ΔΛΠ 28 (όπως τροποποιήθηκε το 2011).

▼**M32**

ΑΤΟΜΙΚΈΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΈΣ ΚΑΤΑΣΤΆΣΕΙΣ

26 Στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις του, ένας συμμετέχων σε κοινή επιχείρηση ή ένα μέλος κοινοπραξίας λογιστικοποιεί τη συμμετοχή του σε:

α) **μια κοινή επιχείρηση σύμφωνα με τις παραγράφους 20–22·**

β) **μια κοινοπραξία σύμφωνα με την παράγραφο 10 του ΔΛΠ 27 *Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις*.**

27 Στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις του, ένα μέρος που συμμετέχει σε σχήμα υπό κοινό έλεγχο, αλλά δεν έχει τον κοινό της έλεγχο, λογιστικοποιεί τη συμμετοχή του σε:

α) **μια κοινή επιχείρηση σύμφωνα με την παράγραφο 23·**

β) **μια κοινοπραξία σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ 9, εκτός αν η οικονομική οντότητα έχει σημαντική επιρροή στην κοινοπραξία, περίπτωση στην οποία εφαρμόζει την παράγραφο 10 του ΔΛΠ 27 (όπως τροποποιήθηκε το 2011).**

Προσάρτημα Α

Ορισμοί

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του ΔΠΧΑ

σχήμα υπό κοινό έλεγχο	Επιχειρηματικό σχήμα στο οποίο δύο ή περισσότερα μέρη έχουν **κοινό έλεγχο**.
κοινός έλεγχος	Ο συμβατικώς συμφωνηθείς επιμερισμός του ελέγχου μιας ρύθμισης, ο οποίος υπάρχει μόνο όταν οι αποφάσεις σχετικά με τις συναφείς δραστηριότητες απαιτούν την ομόφωνη συγκατάθεση των μερών στα οποία επιμερίζεται ο έλεγχος.
κοινή επιχείρηση	Ένα **σχήμα υπό κοινό έλεγχο** όπου τα μέρη που έχουν **κοινό έλεγχο** έχουν δικαιώματα στα περιουσιακά στοιχεία και δεσμεύσεις ως προς τις υποχρεώσεις σε σχέση με σχήμα υπό κοινό έλεγχο.
συμμετέχων σε κοινή επιχείρηση	Ένας συμμετέχων σε **κοινή επιχείρηση** που έχει **κοινό έλεγχο** της εν λόγω κοινής επιχείρησης.
κοινοπραξία	Ένα **σχήμα υπό κοινό έλεγχο** όπου τα μέρη που έχουν **κοινό έλεγχο** έχουν δικαιώματα στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία του επιχειρηματικού σχήματος.
μέλος της κοινοπραξίας	Ένας συμμετέχων σε μια **κοινοπραξία** που έχει **κοινό έλεγχο** της εν λόγω κοινοπραξίας.
συμμετέχων σε σχήμα υπό κοινό έλεγχο	Μια οικονομική οντότητα που συμμετέχει σε **σχήμα υπό κοινό έλεγχο**, ανεξάρτητα από το αν η εν λόγω οικονομική οντότητα έχει **κοινό έλεγχο** του σχήματος.

▼M32

χωριστός φορέας	Μια χωριστά αναγνωρίσιμη χρηματοοικονομική δομή που περιλαμβάνει χωριστά νομικά πρόσωπα ή οικονομικές οντότητες που αναγνωρίζονται από το νόμο, ανεξάρτητα από το αν οι εν λόγω οικονομικές οντότητες έχουν νομική προσωπικότητα.

Οι ακόλουθοι όροι ορίζονται στο ΔΛΠ 27 (όπως τροποποιήθηκε το 2011), το ΔΛΠ 28 (όπως τροποποιήθηκε το 2011) ή το ΔΠΧΑ 10 *Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις* και χρησιμοποιούνται στο παρόν ΔΠΧΑ με τις έννοιες που ορίζονται στα εν λόγω ΔΠΧΑ:

— έλεγχος εκδότριας

— μέθοδος της καθαρής θέσης

— εξουσία

— δικαιώματα προστασίας

— συναφείς δραστηριότητες

— ατομικές οικονομικές καταστάσεις

— σημαντική επιρροή

Προσάρτημα Β

Οδηγίες εφαρμογής

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του ΔΠΧΑ. Περιγράφει την εφαρμογή των παραγράφων 1–27 και έχει την ίδια ισχύ με τα άλλα μέρη του ΔΠΧΑ.

Β1 Τα παραδείγματα αυτού του προσαρτήματος απεικονίζουν υποθετικές καταστάσεις. Παρόλο που ορισμένες πτυχές των παραδειγμάτων ενδέχεται να είναι παρούσες σε υποδείγματα πραγματικών καταστάσεων, όλα τα σχετικά γεγονότα και περιστάσεις ενός συγκεκριμένου υποδείγματος πραγματικών καταστάσεων πρέπει να αξιολογούνται κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 11.

ΣΧΉΜΑΤΑ ΥΠΌ ΚΟΙΝΌ ΈΛΕΓΧΟ

Συμβατική ρύθμιση (παράγραφος 5)

Β2 Οι συμβατικές ρυθμίσεις μπορούν να αποδειχθούν με διάφορους τρόπους. Μια εκτελεστή συμβατική ρύθμιση συχνά, αλλά όχι πάντα, γίνεται γραπτώς, συνήθως με τη μορφή σύμβασης ή τεκμηριωμένων συζητήσεων μεταξύ των μερών. Νομοθετικοί μηχανισμοί μπορούν επίσης να δημιουργήσουν εκτελεστές ρυθμίσεις, είτε μόνοι τους είτε σε συνδυασμό με συμβάσεις μεταξύ των μερών.

Β3 Όταν οι κοινές συμφωνίες δομούνται μέσω ενός *χωριστού φορέα* (βλ. παράγραφοι Β19-Β33), η συμβατική ρύθμιση ή ορισμένες πτυχές της συμβατικής ρύθμισης σε ορισμένες περιπτώσεις θα ενσωματώνονται στα άρθρα, το καταστατικό ή τους εσωτερικούς κανονισμούς του ξεχωριστού φορέα.

▼M32

B4 Η συμβατική ρύθμιση καθορίζει τους όρους βάσει των οποίων τα μέρη συμμετέχουν στη δραστηριότητα που αποτελεί το αντικείμενο της ρύθμισης. Η συμβατική ρύθμιση γενικά ασχολείται με ζητήματα όπως:

α) ο σκοπός, η δραστηριότητα και η διάρκεια του σχήματος υπό κοινό έλεγχο.

β) ο τρόπος διορισμού των μελών του διοικητικού συμβουλίου ή του ισοδύναμου διοικητικού οργάνου του σχήματος υπό κοινό έλεγχο.

γ) η διαδικασία λήψης αποφάσεων τα ζητήματα που απαιτούν αποφάσεις από τα μέρη, τα δικαιώματα ψήφου των μερών και το απαιτούμενο επίπεδο υποστήριξης για τα εν λόγω ζητήματα. Η διαδικασία λήψης αποφάσεων που απεικονίζεται στη συμβατική ρύθμιση καθορίζει τον κοινό έλεγχο του σχήματος (βλ. παράγραφοι B5–B11).

δ) το κεφάλαιο ή άλλες συνεισφορές που απαιτούνται από τα μέρη.

ε) ο τρόπος με τον οποίο επιμερίζονται στα μέρη τα περιουσιακά στοιχεία, οι υποχρεώσεις, τα έσοδα, οι δαπάνες, τα κέρδη ή οι ζημίες που σχετίζονται με σχήμα υπό κοινό έλεγχο.

Κοινός έλεγχος (παράγραφοι 7–13)

B5 Κατά την αξιολόγηση αν μια οικονομική οντότητα έχει κοινό έλεγχο ενός επιχειρηματικού σχήματος, η οικονομική οντότητα αξιολογεί πρώτα αν όλα τα μέρη ή μια ομάδα των μερών ελέγχουν το επιχειρηματικό σχήμα. Το ΔΠΧΑ 10 ορίζει τον έλεγχο και χρησιμοποιείται για να καθοριστεί αν όλα τα μέρη ή μια ομάδα των μερών είναι εκτεθειμένα ή έχουν δικαιώματα, σε μεταβλητές αποδόσεις από τη συμμετοχή τους στο επιχειρηματικό σχήμα και αν έχουν την ικανότητα να επηρεάσουν τις εν λόγω αποδόσεις μέσω της εξουσίας τους πάνω στο επιχειρηματικό σχήμα. Όταν όλα τα μέρη ή μια ομάδα των μερών λαμβανόμενη υπόψη συλλογικά είναι σε θέση να κατευθύνουν τις δραστηριότητες που επηρεάζουν σημαντικά τις αποδόσεις του επιχειρηματικού σχήματος (δηλαδή τις συναφείς δραστηριότητες), τα μέρη ελέγχουν τη ρύθμιση συλλογικά.

B6 Αφού εξαχθεί το συμπέρασμα ότι όλα τα μέρη ή μια ομάδα των μερών ελέγχουν το επιχειρηματικό σχήμα συλλογικά, η οικονομική οντότητα αξιολογεί κατά πόσον έχει κοινό έλεγχο του επιχειρηματικού σχήματος. Κοινός έλεγχος υπάρχει μόνο όταν οι αποφάσεις σχετικά με τις συναφείς δραστηριότητες απαιτούν την ομόφωνη συγκατάθεση των μερών που ελέγχουν συλλογικά το επιχειρηματικό σχήμα. Η αξιολόγηση του το επιχειρηματικό σχήμα ελέγχεται από κοινού από όλα τα μέρη της ή από μια ομάδα των μερών, ή ελέγχεται από ένα από τα μέρη της και μόνο, μπορεί να απαιτεί τη διατύπωση κρίσης.

B7 Μερικές φορές η διαδικασία λήψης αποφάσεων που έχει συμφωνηθεί από τα μέρη στη συμβατική ρύθμιση οδηγεί σιωπηρά σε κοινό έλεγχο. Για παράδειγμα, ας υποθέσουμε ότι δύο μέρη δημιουργούν ένα επιχειρηματικό σχήμα στο οποίο το καθένα έχει το 50 τοις εκατό των δικαιωμάτων ψήφου και η συμβατική ρύθμιση μεταξύ τους καθορίζει ότι απαιτείται τουλάχιστον το 51 τοις εκατό των δικαιωμάτων ψήφου για να ληφθούν αποφάσεις σχετικά με τις συναφείς δραστηριότητες. Στην περίπτωση αυτή, τα μέρη έχουν συμφωνήσει σιωπηρά ότι έχουν κοινό έλεγχο του σχήματος, διότι οι αποφάσεις σχετικά με τις συναφείς δραστηριότητες δεν μπορούν να ληφθούν χωρίς να συμφωνήσουν και τα δύο μέρη.

▼M32

Β8 Υπό διαφορετικές περιστάσεις, η συμβατική ρύθμιση απαιτεί ένα ελάχιστο ποσοστό των δικαιωμάτων ψήφου για τη λήψη αποφάσεων σχετικά με τις συναφείς δραστηριότητες. Όταν το εν λόγω ελάχιστο απαιτούμενο ποσοστό των δικαιωμάτων ψήφου μπορεί να επιτευχθεί με περισσότερους από έναν συνδυασμό των μερών που συμφωνούν μεταξύ τους, το εν λόγω σχήμα δεν είναι σχήμα υπό κοινό έλεγχο, εκτός αν η συμβατική ρύθμιση καθορίζει ποια μέρη (ή συνδυασμός μερών) απαιτούνται για να υπάρχει ομόφωνη συμφωνία για αποφάσεις σχετικά με τις συναφείς δραστηριότητες του επιχειρηματικού σχήματος.

Παραδείγματα εφαρμογής

Παράδειγμα 1

Ας υποτεθεί ότι τα τρία μέρη δημιουργούν ένα επιχειρηματικό σχήμα: Ο Α έχει το 50 τοις εκατό των δικαιωμάτων ψήφου στο σχήμα, ο Β έχει το 30 τοις εκατό και ο Γ έχει το 20 τοις εκατό. Η συμβατική ρύθμιση μεταξύ των Α, Β και Γ καθορίζει ότι απαιτείται τουλάχιστον το 75 τοις εκατό των δικαιωμάτων ψήφου για τη λήψη αποφάσεων σχετικά με τις συναφείς δραστηριότητες του σχήματος. Ακόμη και αν ο Α μπορεί να μπλοκάρει οποιαδήποτε απόφαση, δεν ελέγχει το επιχειρηματικό σχήμα διότι χρειάζεται τη συμφωνία του Β. Οι όροι της συμβατικής ρύθμισής τους που απαιτούν τουλάχιστον 75 τοις εκατό των δικαιωμάτων ψήφου για τη λήψη αποφάσεων σχετικά με τις συναφείς δραστηριότητες συνεπάγονται ότι ο Α και ο Β έχουν κοινό έλεγχο του επιχειρηματικού σχήματος, διότι οι αποφάσεις σχετικά με τις συναφείς δραστηριότητες του σχήματος δεν μπορούν να ληφθούν χωρίς να συμφωνούν τόσο ο Α όσο και ο Β.

Παράδειγμα 2

Ας υποθέσουμε ότι ένα επιχειρηματικό σχήμα έχει τρία μέρη: Ο Α έχει το 50 τοις εκατό των δικαιωμάτων ψήφου στο σχήμα και ο Β και ο Γ έχουν από 25 τοις εκατό ο καθένας. Η συμβατική ρύθμιση μεταξύ των Α, Β και Γ καθορίζει ότι απαιτείται τουλάχιστον το 75 τοις εκατό των δικαιωμάτων ψήφου για τη λήψη αποφάσεων σχετικά με τις συναφείς δραστηριότητες του επιχειρηματικού σχήματος. Ακόμη και αν ο Α μπορεί να μπλοκάρει οποιαδήποτε απόφαση, δεν ελέγχει το επιχειρηματικό σχήμα διότι χρειάζεται τη συμφωνία είτε του Β είτε του Γ. Σε αυτό το παράδειγμα, ο Α, ο Β και ο Γ ελέγχουν συλλογικά το επιχειρηματικό σχήμα. Ωστόσο, υπάρχει πάνω από ένας συνδυασμός μερών που μπορούν να συμφωνήσουν να φθάσουν το 75 τοις εκατό των δικαιωμάτων ψήφου (δηλαδή είτε ο Α και ο Β είτε ο Α και ο Γ). Σε μια τέτοια κατάσταση, για να πρόκειται για σχήμα υπό κοινό έλεγχο η συμβατική ρύθμιση μεταξύ των μερών θα έπρεπε να καθορίζει ποιος συνδυασμός των μερών απαιτείται για να υπάρχει ομόφωνη συμφωνία με αποφάσεις σχετικά με τις συναφείς δραστηριότητες του σχήματος.

Παράδειγμα 3

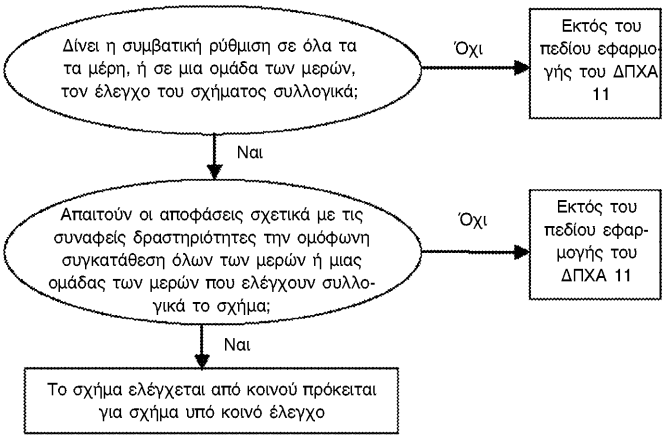
Ας υποθέσουμε ένα επιχειρηματικό σχήμα στο οποίο ο Α και ο Β έχουν ο καθένας το 35 τοις εκατό των δικαιωμάτων ψήφου στο σχήμα, με το υπόλοιπο 30 τοις εκατό να είναι κατακερματισμένο. Οι αποφάσεις σχετικά με τις συναφείς δραστηριότητες απαιτούν έγκριση από την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου. Ο Α και ο Β έχουν κοινό έλεγχο του σχήματος μόνο αν η συμβατική ρύθμιση καθορίζει ότι οι αποφάσεις σχετικά με τις συναφείς δραστηριότητες της του επιχειρηματικού σχήματος απαιτούν να συμφωνούν τόσο ο Α όσο και ο Β.

Β9 Η απαίτηση για ομόφωνη συναίνεση σημαίνει ότι οποιοδήποτε μέρος με κοινό έλεγχο του σχήματος μπορεί να εμποδίσει οποιοδήποτε από τα άλλα μέρη ή μια ομάδα των μερών να λάβει μονομερείς αποφάσεις (σχετικά με τις συναφείς δραστηριότητες) χωρίς τη συγκατάθεσή του. Αν η απαίτηση για ομόφωνη συναίνεση σχετίζεται μόνο με αποφάσεις που δίνουν σε ένα μέρος δικαιώματα προστασίας και όχι με αποφάσεις σχετικά με τις συναφείς δραστηριότητες ενός σχήματος, το εν λόγω μέρος δεν είναι μέρος με κοινό έλεγχο του σχήματος.

▼M32

B10 Μια συμβατική ρύθμιση θα μπορούσε να περιλαμβάνει ρήτρες για την επίλυση των διαφορών, όπως η διαιτησία. Οι εν λόγω διατάξεις μπορούν να επιτρέπουν να λαμβάνονται αποφάσεις απουσία ομόφωνης συναίνεσης μεταξύ των μερών που έχουν κοινό έλεγχο. Η ύπαρξη τέτοιων διατάξεων δεν εμποδίζει τον κοινό έλεγχο του σχήματος και, κατά συνέπεια, να είναι σχήμα υπό κοινό έλεγχο.

Εκτίμηση του κοινού ελέγχου



B11 Όταν ένα σχήμα δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 11, μια οικονομική οντότητα λογιστικοποιεί τη συμμετοχή της στο σχήμα σύμφωνα με τα σχετικά ΔΠΧΑ, όπως το ΔΠΧΑ 10, το ΔΛΠ 28 (όπως τροποποιήθηκε το 2011) ή το ΔΠΧΑ 9.

ΤΥΠΟΙ ΣΧΗΜΆΤΩΝ ΥΠΌ ΚΟΙΝΌ ΈΛΕΓΧΟ (ΠΑΡΆΓΡΑΦΟΙ 14–19)

B12 Σχήματα υπό κοινό έλεγχο δημιουργούνται για διάφορους σκοπούς (π.χ. ως τρόπος για να επιμερίζονται στα μέρη το κόστος και οι κίνδυνοι ή ως τρόπος για να παρέχεται στα μέρη πρόσβαση σε νέες τεχνολογίες ή νέες αγορές) και μπορούν να καθιερωθούν με χρήση διαφορετικών δομών και νομικών μορφών.

B13 Μερικά επιχειρηματικά σχήματα δεν απαιτούν η δραστηριότητα που αποτελεί το αντικείμενο του επιχειρηματικού σχήματος να αναληφθεί σε χωριστό φορέα. Ωστόσο, άλλα σχήματα συνεπάγονται τη δημιουργία χωριστού φορέα.

B14 Η ταξινόμηση των σχημάτων υπό κοινό έλεγχο που απαιτείται από το παρόν ΔΠΧΑ εξαρτάται από τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις των μερών που απορρέουν από τη λειτουργία του σχήματος κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών. Το παρόν ΔΠΧΑ κατατάσσει τα σχήματα υπό κοινό έλεγχο είτε ως κοινές επιχειρήσεις είτε ως κοινοπραξίες. Όταν μια οικονομική οντότητα έχει δικαιώματα στα περιουσιακά στοιχεία και δεσμεύσεις για τις υποχρεώσεις, σε σχέση με το επιχειρηματικό σχήμα, το σχήμα αυτό είναι κοινή επιχείρηση. Όταν μια οικονομική οντότητα έχει δικαιώματα στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία του σχήματος, το σχήμα αυτό είναι κοινοπραξία. Οι παράγραφοι B16-B33 ορίζουν την αξιολόγηση που πραγματοποιεί μια οικονομική οντότητα για να προσδιορίσει αν έχει συμμετοχή σε κοινή επιχείρηση ή συμφέρον σε κοινοπραξία.

▼M32

Ταξινόμηση σχήματος υπό κοινό έλεγχο

Β15 Όπως αναφέρεται στην παράγραφο Β14, η ταξινόμηση σχημάτων υπό κοινό έλεγχο απαιτεί τα μέρη να αξιολογήσουν τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις τους που απορρέουν από τη συμμετοχή στο σχήμα. Όταν κάνει την εν λόγω εκτίμηση, η οικονομική οντότητα λαμβάνει υπόψη τα εξής:

α) τη δομή του σχήματος υπό κοινό έλεγχο (βλ. παράγραφοι Β16–Β21).

β) τις περιπτώσεις όπου το σχήμα δομείται μέσω ενός χωριστού φορέα:

(i) τη νομική μορφή του χωριστού φορέα (βλ. παράγραφοι Β22–Β24)·

(ii) τους όρους της συμβατικής ρύθμισης (βλ. παράγραφοι Β25–Β28)· και

(iii) κατά περίπτωση, άλλα γεγονότα και περιστάσεις (βλ. παράγραφοι Β29–Β33).

Δομή σχήματος υπό κοινό έλεγχο

Σχήματα υπό κοινό έλεγχο μη δομημένα μέσω χωριστού φορέα

Β16 Ένα σχήμα υπό κοινό έλεγχο που δεν είναι δομημένο μέσω ενός χωριστού φορέα είναι κοινή επιχείρηση. Σε τέτοιες περιπτώσεις, η συμβατική ρύθμιση καθιερώνει τα δικαιώματα των μερών στα στοιχεία ενεργητικού και τις υποχρεώσεις για τα στοιχεία παθητικού, σε σχέση με το κοινό σχήμα και τα δικαιώματα των μερών στα αντίστοιχα έσοδα και τις υποχρεώσεις για τις αντίστοιχες δαπάνες.

Β17 Η συμβατική ρύθμιση συχνά περιγράφει η φύση των δραστηριοτήτων που αποτελούν το αντικείμενο σχήματος και τον τρόπο με τον οποίο τα μέρη προτίθενται να αναλάβουν τις εν λόγω δραστηριότητες από κοινού. Για παράδειγμα, τα μέρη ενός σχήματος υπό κοινό έλεγχο θα μπορούσαν να συμφωνήσουν για την κατασκευή ενός προϊόντος από κοινού, με κάθε μέρος να είναι υπεύθυνο για μια συγκεκριμένη εργασία και καθένα να χρησιμοποιεί τα δικά του στοιχεία ενεργητικού και να αναλαμβάνει τις δικές του υποχρεώσεις. Η συμβατική ρύθμιση θα μπορούσε επίσης να καθορίζει τον τρόπο με τον οποίο πρέπει να επιμερίζονται μεταξύ τους τα έσοδα και οι δαπάνες που είναι κοινά για τα μέρη. Σε τέτοια περίπτωση, κάθε συμμετέχων σε κοινή επιχείρηση αναγνωρίζει στις οικονομικές καταστάσεις του τα στοιχεία ενεργητικού και τα στοιχεία παθητικού που χρησιμοποιούνται για τη συγκεκριμένη εργασία και αναγνωρίζει το μερίδιό του στα έσοδα και τις δαπάνες, σύμφωνα με τη συμβατική ρύθμιση.

Β18 Σε άλλες περιπτώσεις, τα μέρη ενός σχήματος υπό κοινό έλεγχο θα μπορούσαν να συμφωνήσουν, για παράδειγμα, να μοιράζονται και να λειτουργούν από κοινού ένα περιουσιακό στοιχείο. Σε τέτοια περίπτωση, η συμβατική ρύθμιση καθιερώνει τα δικαιώματα των μερών στο περιουσιακό στοιχείο που λειτουργεί από κοινού και τον τρόπο με τον οποίο η παραγωγή ή τα έσοδα από το περιουσιακό στοιχείο και τα λειτουργικά έξοδα επιμερίζονται ανάμεσα στα μέρη. Κάθε συμμετέχων σε κοινή επιχείρηση λογιστικοποιεί το μερίδιό του στο κοινό περιουσιακό στοιχείο και το συμφωνημένο μερίδιό του σε τυχόν υποχρεώσεις και αναγνωρίζει το μερίδιό του από την παραγωγή, τα έσοδα και τις δαπάνες σύμφωνα με τη συμβατική ρύθμιση.

▼**M32**

Σχήματα υπό κοινό έλεγχο δομημένα μέσω ενός χωριστού φορέα

Β19 Ένα σχήμα υπό κοινό έλεγχο στο οποίο τα στοιχεία ενεργητικού και τα στοιχεία παθητικού σε σχέση με τη ρύθμιση διατηρούνται σε χωριστό φορέα μπορεί να είναι είτε κοινοπραξία είτε κοινή επιχείρηση.

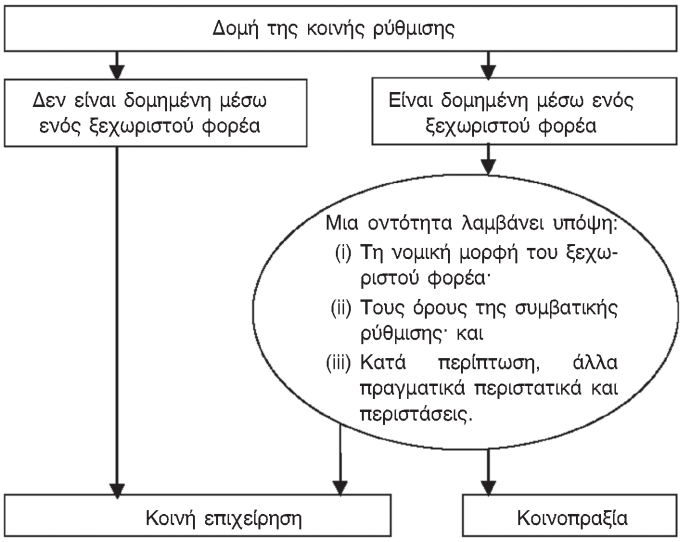
Β20 Το αν ένα μέρος είναι συμμετέχων σε κοινή επιχείρηση ή μέλος κοινοπραξίας εξαρτάται από τα δικαιώματα του μέρους στα στοιχεία ενεργητικού και τις υποχρεώσεις για τα στοιχεία παθητικού σε σχέση με το σχήμα που διατηρούνται σε χωριστό φορέα.

Β21 Όπως αναφέρεται στην παράγραφο Β15, όταν τα μέρη έχουν δομήσει ένα επιχειρηματικό σχήμα υπό κοινό έλεγχο σε χωριστό φορέα, τα μέρη πρέπει να εκτιμήσουν αν η νομική μορφή του χωριστού φορέα, οι όροι της συμβατικής ρύθμισης και, κατά περίπτωση, οποιαδήποτε άλλα γεγονότα και περιστάσεις τους δίνουν:

α) δικαιώματα στα στοιχεία ενεργητικού και υποχρεώσεις για τα στοιχεία παθητικού, σε σχέση με τη ρύθμιση (δηλαδή το σχήμα είναι κοινή επιχείρηση)· ή

β) δικαιώματα στο καθαρό ενεργητικό του σχήματος (δηλαδή το σχήμα είναι κοινοπραξία).

Ταξινόμηση μιας κοινής ρύθμισης αξιολόγηση των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων των μερών που απορρέουν από τη ρύθμιση



Νομική μορφή του χωριστού φορέα

Β22 Η νομική μορφή του χωριστού φορέα είναι σημαντική κατά την εκτίμηση του τύπου σχήματος υπό κοινό έλεγχο. Η νομική μορφή βοηθά στην αρχική εκτίμηση των δικαιωμάτων των μερών στα στοιχεία ενεργητικού και τις υποχρεώσεις για τα στοιχεία παθητικού που διατηρούνται στον χωριστό φορέα, όπως το αν τα μέρη διατηρούν συμμετοχές στα στοιχεία ενεργητικού που διατηρούνται στον χωριστό φορέα και αν είναι υπεύθυνα για τα στοιχεία παθητικού που διατηρούνται στον χωριστό φορέα.

Β23 Για παράδειγμα, τα μέρη θα μπορούσαν να λειτουργήσουν το σχήμα υπό κοινό έλεγχο μέσω ενός χωριστού φορέα, του οποίου η νομική μορφή κάνει τον χωριστό φορέα να λαμβάνεται υπόψη αυτόνομα (δηλαδή τα στοιχεία ενεργητικού και τα στοιχεία παθητικού που διατηρούνται στον χωριστό φορέα είναι τα στοιχεία ενεργητικού και τα στοιχεία παθητικού του χωριστού φορέα και όχι τα στοιχεία ενεργητικού και τα στοιχεία παθητικού των μερών). Σε τέτοια περίπτωση, η εκτίμηση των δικαιωμάτων και των υποχρεώσεων που παρέχονται στα μέρη από τη νομική

▼M32

μορφή του χωριστού φορέα δείχνει ότι το εν λόγω σχήμα είναι κοινοπραξία. Ωστόσο, οι όροι που συμφωνήθηκαν από τα μέρη στη συμβατική ρύθμισή τους (βλ. παράγραφοι B25-B28) και, κατά περίπτωση, άλλα γεγονότα και περιστάσεις (βλ. παράγραφοι B29-B33) μπορούν να υπερισχύσουν της εκτίμησης των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων που παρέχονται στα μέρη από τη νομική μορφή του χωριστού φορέα.

B24 Η εκτίμηση των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων που παρέχονται στα μέρη από τη νομική μορφή του χωριστού φορέα είναι επαρκής για να εξαχθεί το συμπέρασμα ότι το σχήμα είναι κοινή επιχείρηση μόνο αν τα συμβαλλόμενα μέρη λειτουργήσουν το επιχειρηματικό σχήμα σε χωριστό φορέα, η νομική μορφή του οποίου δεν παρέχει διαχωρισμό ανάμεσα στα μέρη και τον χωριστό φορέα (δηλαδή τα στοιχεία του ενεργητικού και τα στοιχεία του παθητικού που διατηρούνται στον χωριστό φορέα είναι τα στοιχεία ενεργητικού και τα στοιχεία παθητικού των μερών).

Αξιολόγηση των όρων της συμβατικής ρύθμισης

B25 Σε πολλές περιπτώσεις τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις που συμφωνήθηκαν από τα μέρη στις συμβατικές ρυθμίσεις τους είναι συνεπή ή δεν έρχονται σε αντίθεση με τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις που παρέχονται στα μέρη με τη νομική μορφή του χωριστού φορέα στον οποίο έχει δομηθεί το επιχειρηματικό σχήμα.

B26 Σε άλλες περιπτώσεις, τα μέρη χρησιμοποιούν τη συμβατική ρύθμιση για να ανατρέψουν ή να τροποποιήσουν τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις που παρέχονται από τη νομική μορφή του χωριστού φορέα στο οποίον έχει δομηθεί το επιχειρηματικό σχήμα.

Παράδειγμα εφαρμογής

Παράδειγμα 4

Ας υποθέσουμε ότι δύο μέρη δημιουργούν ένα σχήμα υπό κοινό έλεγχο με τη μορφή οικονομικής οντότητας συσταθείσας ως εταιρείας. Κάθε μέρος κατέχει συμμετοχή 50 τοις εκατό στην εταιρεία. Η σύσταση της εταιρείας επιτρέπει το διαχωρισμό της οικονομικής οντότητας από τους ιδιοκτήτες της και κατά συνέπεια τα στοιχεία του ενεργητικού και τα στοιχεία του παθητικού που διατηρούνται στην οικονομική οντότητα είναι τα στοιχεία του ενεργητικού και τα στοιχεία του παθητικού της συγκροτημένης σε εταιρεία οικονομικής οντότητας. Σε τέτοια περίπτωση, η εκτίμηση των δικαιωμάτων και των υποχρεώσεων που παρέχονται στα μέρη από τη νομική μορφή του χωριστού φορέα δείχνει ότι τα μέρη έχουν δικαίωμα στο καθαρό ενεργητικό του σχήματος.

Ωστόσο, τα μέρη τροποποιούν τα χαρακτηριστικά της εταιρείας μέσω της συμβατικής συμφωνίας τους, με τρόπο ώστε το καθένα να έχει συμμετοχή στα στοιχεία του ενεργητικού της συγκροτημένης σε εταιρεία οικονομικής οντότητας και καθένα να ευθύνεται για τα στοιχεία παθητικού της συγκροτημένης σε εταιρεία οικονομικής οντότητας σε μια συγκεκριμένη αναλογία. Τέτοιες συμβατικές τροποποιήσεις των χαρακτηριστικών μιας εταιρείας μπορούν να καταστήσουν ένα σχήμα κοινή επιχείρηση.

B27 Ο ακόλουθος πίνακας συγκρίνει τους κοινούς όρους των συμβατικών ρυθμίσεων των μερών σε μια κοινή επιχείρηση και κοινούς όρους των συμβατικών ρυθμίσεων των μερών σε μια κοινοπραξία. Τα παραδείγματα των συμβατικών όρων που προβλέπονται στον παρακάτω πίνακα δεν είναι εξαντλητικά.

Αξιολόγηση των όρων της συμβατικής ρύθμισης

	Κοινή επιχείρηση	**Κοινοπραξία**
Όροι της συμβατικής ρύθμισης	Η συμβατική ρύθμιση παρέχει στα μέρη του σχήματος υπό κοινό έλεγχο δικαιώματα στα στοιχεία ενεργητικού και υποχρεώσεις για τα στοιχεία παθητικού, σε σχέση με το σχήμα.	Η συμβατική ρύθμιση παρέχει στα μέρη του σχήματος υπό κοινό έλεγχο δικαιώματα στο καθαρό ενεργητικό της σχήματος (δηλαδή ο χωριστός φορέας και όχι τα μέρη είναι εκείνος που έχει δικαιώματα στα στοιχεία ενεργητικού και υποχρεώσεις για τα στοιχεία παθητικού, σε σχέση με το σχήμα).

▼M32

	Κοινή επιχείρηση	Κοινοπραξία
Δικαιώματα στα στοιχεία ενεργητικού	Η συμβατική ρύθμιση καθορίζει ότι στα μέρη του σχήματος υπό κοινό έλεγχο μοιράζονται όλες τις συμμετοχές (π.χ. δικαιώματα, τίτλο ή κυριότητα) στα στοιχεία ενεργητικού σε σχέση με σχήμα σε ένα συγκεκριμένο ποσοστό (π.χ. κατ' αναλογία προς την ιδιοκτησιακή συμμετοχή των μερών στο σχήμα ή κατ' αναλογία προς τη δραστηριότητα που ασκείται μέσω του σχήματος που αποδίδεται άμεσα σε αυτά).	Η συμβατική ρύθμιση καθορίζει ότι τα στοιχεία ενεργητικού που εισφέρονται στο σχήμα ή αποκτώνται στη συνέχεια από το σχήμα υπό κοινό έλεγχο είναι τα στοιχεία του ενεργητικού του σχήματος. Τα μέρη δεν διατηρούν συμμετοχές (π.χ. δικαιώματα, τίτλο ή κυριότητα) στα στοιχεία ενεργητικού του σχήματος.
Υποχρεώσεις για στοιχεία παθητικού	Η συμβατική ρύθμιση ορίζει ότι στα μέρη του σχήματος υπό κοινό έλεγχο επιμερίζονται όλες τις υποχρεώσεις, τις οφειλές, τα έξοδα και τις δαπάνες σε ένα καθορισμένο ποσοστό (π.χ. κατ' αναλογία προς την ιδιοκτησιακή συμμετοχή των μερών στο σχήμα ή κατ' αναλογία προς τη δραστηριότητα που ασκείται μέσω του σχήματος που αποδίδεται άμεσα σε αυτά).	Η συμβατική ρύθμιση ορίζει ότι το σχήμα υπό κοινό έλεγχο ευθύνεται για τα χρέη και τις υποχρεώσεις του σχήματος.
		Η συμβατική ρύθμιση ορίζει ότι τα μέρη του σχήματος υπό κοινό έλεγχο είναι υπεύθυνα έναντι του σχήματος μόνο στην έκταση των σχετικών επενδύσεών τους στο σχήμα ή των αντίστοιχων υποχρεώσεών τους να συμβάλλουν οποιοδήποτε μη καταβληθέν ή πρόσθετο κεφάλαιο στο σχήμα ή και τα δύο.
	Η συμβατική ρύθμιση καθορίζει ότι τα μέρη του σχήματος υπό κοινό έλεγχο ευθύνονται για αξιώσεις που εγείρονται από τρίτους.	Η συμβατική ρύθμιση αναφέρει ότι οι πιστωτές του σχήματος υπό κοινό έλεγχο δεν έχουν δικαίωμα προσφυγής κατά οποιουδήποτε μέρους σχετικά με χρέη ή υποχρεώσεις του σχήματος.
Έσοδα, έξοδα, κέρδη ή ζημίες	Η συμβατική ρύθμιση καθορίζει την κατανομή των εσόδων και των δαπανών με βάση τη σχετική απόδοση του κάθε μέρους του σχήματος υπό κοινό έλεγχο. Για παράδειγμα, η συμβατική ρύθμιση θα μπορούσε να καθορίζει ότι τα έσοδα και οι δαπάνες κατανέμονται με βάση τη δυναμικότητα που χρησιμοποιεί κάθε μέρος σε ένα εργοστάσιο που λειτουργεί από κοινού, η οποία θα μπορούσε να διαφέρει από την ιδιοκτησιακή συμμετοχή τους στο σχήμα υπό κοινό έλεγχο. Σε άλλες περιπτώσεις, τα μέρη θα μπορούσαν να έχουν συμφωνήσει να επιμερίζονται σε αυτά τα κέρδη ή οι ζημίες σε σχέση με το σχήμα με βάση ένα συγκεκριμένο ποσοστό, όπως η ιδιοκτησιακή συμμετοχή των μερών στο σχήμα. Αυτό δεν θα εμπόδιζε σχήμα να είναι κοινή επιχείρηση, εφόσον τα μέρη έχουν δικαίωμα στα στοιχεία ενεργητικού και υποχρεώσεις για τα στοιχεία του παθητικού, σε σχέση με το σχήμα.	Η συμβατική ρύθμιση καθορίζει το μερίδιο κάθε μέρους στα κέρδη ή τις ζημίες σε σχέση με τις δραστηριότητες του σχήματος.
Εγγυήσεις	Από μέρη σχημάτων υπό κοινό έλεγχο συχνά ζητείται να παράσχουν εγγυήσεις προς τρίτους που, για παράδειγμα, λαμβάνουν μια υπηρεσία ή παρέχουν χρηματοδότηση στο σχήμα υπό κοινό έλεγχο. Η παροχή τέτοιων εγγυήσεων ή η δέσμευση των μερών να τις παράσχουν, δεν καθορίζει, από μόνη της, ότι η κοινή ρύθμιση είναι κοινή επιχείρηση. Το στοιχείο που καθορίζει αν η κοινή ρύθμιση είναι κοινή επιχείρηση ή κοινοπραξία είναι αν τα μέρη βαρύνονται για τα στοιχεία παθητικού σε σχέση με το σχήμα (για μερικά από τα οποία τα μέρη μπορεί να έχουν ή να μην έχουν παράσχει εγγύηση).	

▼M32

B28 Όταν η συμβατική ρύθμιση καθορίζει ότι τα μέρη έχουν δικαιώματα στα στοιχεία ενεργητικού και υποχρεώσεις για τα στοιχεία παθητικού, σε σχέση με το σχήμα, είναι μέρη μιας κοινής επιχείρησης και δεν χρειάζεται να ληφθούν υπόψη άλλα γεγονότα και περιστάσεις (παράγραφοι B29-B33) για την ταξινόμηση του σχήματος υπό κοινό έλεγχο.

Αξιολόγηση άλλων γεγονότων και περιστάσεων

B29 Όταν οι όροι της συμβατικής ρύθμισης δεν καθορίζουν ότι τα μέρη έχουν δικαιώματα στα στοιχεία ενεργητικού και υποχρεώσεις για τα στοιχεία παθητικού, σε σχέση με το σχήμα, τα μέρη λαμβάνουν υπόψη άλλα γεγονότα και περιστάσεις για να αξιολογήσουν αν το σχήμα είναι κοινή επιχείρηση ή κοινοπραξία.

B30 Ένα σχήματος υπό κοινό έλεγχο μπορεί να είναι δομημένο σε χωριστό φορέα, η νομική μορφή του οποίου παρέχει διαχωρισμό μεταξύ των μερών και του χωριστού φορέα. Οι συμβατικοί όροι που συμφωνήθηκαν ανάμεσα στα μέρη μπορεί να μην καθορίζουν τα δικαιώματα των μερών στα στοιχεία ενεργητικού και τις υποχρεώσεις τους για τα στοιχεία παθητικού, όμως ο συνυπολογισμός άλλων γεγονότων και περιστάσεων μπορεί να οδηγήσει στην ταξινόμηση ενός τέτοιου σχήματος ως κοινής επιχείρησης. Αυτό θα συμβαίνει όταν άλλα πραγματικά περιστατικά και περιστάσεις δίνουν στα μέρη δικαιώματα σε στοιχεία ενεργητικού και τους επιβάλλουν υποχρεώσεις για τα στοιχεία παθητικού, σε σχέση με το σχήμα.

B31 Όταν οι δραστηριότητες ενός σχήματος είναι σχεδιασμένες κατά κύριο λόγο για την παροχή εκροών στα μέρη, αυτό δείχνει ότι τα μέρη έχουν δικαιώματα ουσιαστικά σε όλα τα οικονομικά οφέλη των στοιχείων ενεργητικού του σχήματος. Τα μέρη τέτοιων σχημάτων συχνά διασφαλίζουν την πρόσβασή τους στις εκροές που παρέχονται από το σχήμα, εμποδίζοντας το σχήμα να πωλεί παραγωγή σε τρίτους.

B32 Το αποτέλεσμα ενός σχήματος με τέτοιο σχεδιασμό και σκοπό είναι υποχρεώσεις που προκύπτουν για το σχήμα να ικανοποιούνται, κατ' ουσίαν, από τις ταμειακές ροές που εισπράττονται από τα μέρη, μέσω της αγοράς της παραγωγής από αυτά. Όταν τα μέρη είναι ουσιαστικά η μόνη πηγή ταμειακών ροών που συμβάλλουν στη συνέχεια των εργασιών του σχήματος, αυτό δείχνει ότι τα μέρη έχουν υποχρέωση για τα στοιχεία παθητικού σε σχέση με το σχήμα.

Παράδειγμα εφαρμογής

Παράδειγμα 5

Ας υποτεθεί ότι δύο μέρη δημιουργούν ένα σχήμα υπό κοινό έλεγχο με τη μορφή οικονομικής οντότητας που έχει συσταθεί ως εταιρεία (οικονομική οντότητα Γ), στην οποία κάθε μέρος έχει ιδιοκτησιακή συμμετοχή 50 τοις εκατό. Ο σκοπός του σχήματος είναι η παραγωγή υλικών που απαιτούνται από τα μέρη για τις δικές τους, μεμονωμένες μεταποιητικές διαδικασίες. Το σχήμα διασφαλίζει ότι τα μέρη λειτουργούν την εγκατάσταση που παράγει τα υλικά με τις ποσοτικές και ποιοτικές προδιαγραφές των μερών.

Η νομική μορφή της οικονομικής οντότητας Γ (επίσημα συσταθείσα οντότητα) μέσω της οποίας διεξάγονται οι δραστηριότητες δείχνει καταρχάς ότι τα στοιχεία ενεργητικού και τα στοιχεία παθητικού που διατηρούνται στην οικονομική οντότητα Γ είναι τα στοιχεία ενεργητικού και τα στοιχεία παθητικού της οικονομικής οντότητας Γ. Η συμβατική ρύθμιση ανάμεσα στα μέρη δεν ορίζει ότι τα μέρη έχουν δικαιώματα στα στοιχεία ενεργητικού ή υποχρεώσεις για τα στοιχεία παθητικού της οικονομικής οντότητας Γ. Κατά συνέπεια, η νομική μορφή της οικονομικής οντότητας Γ και οι όροι της συμβατικής ρύθμισης δείχνουν ότι το σχήμα είναι κοινοπραξία.

▼**M32**

Ωστόσο, τα μέρη λαμβάνουν επίσης υπόψη τις ακόλουθες πτυχές της ρύθμισης αναφορικά με το σχήμα:

— Τα μέρη συμφώνησαν να αγοράσουν όλη την παραγωγή που παράγεται από την οικονομική οντότητα Γ σε αναλογία 50:50. Η οικονομική οντότητα Γ δεν μπορεί να πουλήσει κανένα μέρος της παραγωγής σε τρίτους, εκτός αν αυτό έχει εγκριθεί από τα δύο μέρη που συμμετέχουν στο σχήμα. Επειδή ο σκοπός της ρύθμισης είναι να παρέχει στα μέρη την παραγωγή που απαιτούν, τέτοιες πωλήσεις προς τρίτους αναμένεται να είναι ασυνήθιστες και μη ουσιώδεις.

— Η τιμή της παραγωγής που πωλείται στα μέρη ορίζεται από τα δύο μέρη σε ένα επίπεδο που έχει σχεδιαστεί για να καλύπτει το κόστος της παραγωγής και τα διοικητικά έξοδα που βαρύνουν την οικονομική οντότητα Γ. Με βάση αυτό το μοντέλο λειτουργίας, το σχήμα προορίζεται να λειτουργεί σε επίπεδο νεκρού σημείου.

Από τα ανωτέρω γεγονότα, τα ακόλουθα πραγματικά περιστατικά και περιστάσεις θεωρούνται συναφή:

— Η υποχρέωση των μερών να αγοράζουν όλη την παραγωγή που παράγεται από την οικονομική οντότητα Γ αντανακλά την αποκλειστική εξάρτηση της οικονομικής οντότητας Γ από τα μέρη για την παραγωγή ταμειακών ροών και, κατά συνέπεια, τα μέρη έχουν την υποχρέωση να χρηματοδοτούν την τακτοποίηση των υποχρεώσεων της οικονομικής οντότητας Γ.

— Το γεγονός ότι τα μέρη έχουν δικαιώματα σε όλη την παραγωγή που παράγεται από την οικονομική οντότητα Γ σημαίνει ότι τα μέρη καταναλώνουν και κατά συνέπεια έχουν δικαιώματα σε όλα τα οικονομικά οφέλη των στοιχείων ενεργητικού της οικονομικής οντότητας Γ.

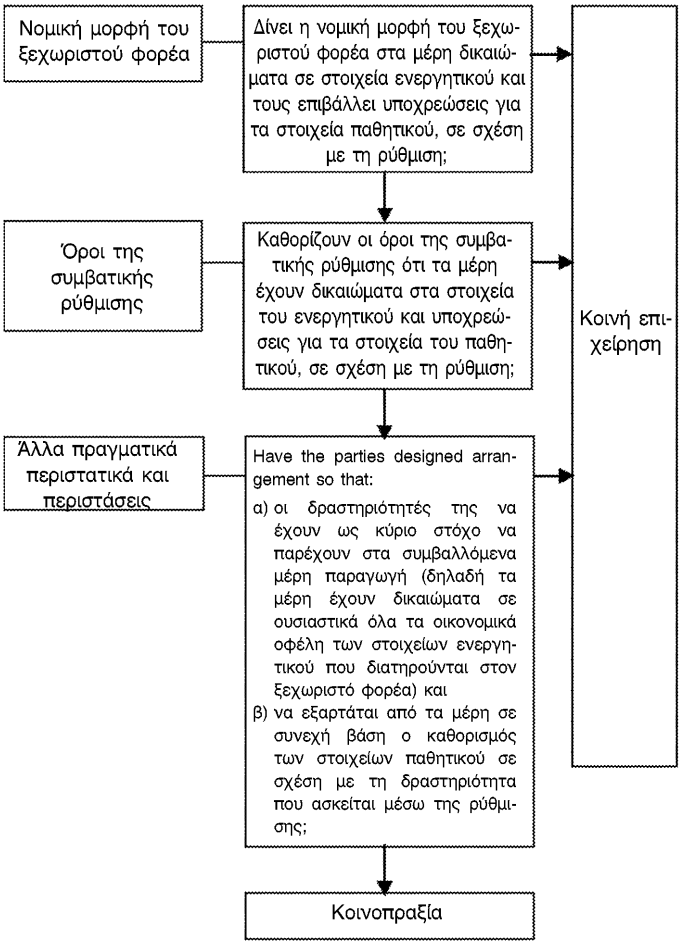
Αυτά τα γεγονότα και οι περιστάσεις δείχνουν ότι το σχήμα είναι κοινή επιχείρηση. Το συμπέρασμα σχετικά με την ταξινόμηση του σχήματος υπό κοινό έλεγχο υπό αυτές τις συνθήκες δεν θα άλλαζε αν, αντί τα μέρη να χρησιμοποιούν τα ίδια το μερίδιό τους στην παραγωγή τους σε μεταγενέστερη μεταποιητική διαδικασία, τα μέρη πωλούσαν σε τρίτους το μερίδιό τους στην παραγωγή.

Αν τα μέρη άλλαζαν τους όρους της συμβατικής ρύθμισης με τρόπο ώστε το σχήμα να μπορούσε να πωλεί την παραγωγή σε τρίτους, αυτό θα είχε ως αποτέλεσμα η οικονομική οντότητα Γ να αναλάμβανε τους κινδύνους ζήτησης, αποθεμάτων καθώς και τους πιστωτικούς κινδύνους. Στην περίπτωση αυτή, μια τέτοια αλλαγή στα πραγματικά περιστατικά και τις περιστάσεις θα απαιτούσε επανεκτίμηση της ταξινόμησης του σχήματος υπό κοινό έλεγχο. Αυτά τα πραγματικά περιστατικά και οι περιστάσεις θα έδειχναν ότι το σχήμα είναι κοινοπραξία.

Β33 Το ακόλουθο διάγραμμα ροής απεικονίζει την αξιολόγηση την οποία ακολουθεί μια οικονομική οντότητα για να ταξινομήσει ένα επιχειρηματικό σχήμα, όταν το σχήμα υπό κοινό έλεγχο δομείται μέσω χωριστού φορέα:

Ταξινόμηση μιας κοινής ρύθμισης δομημένης μέσω ενός ξεχωριστού φορέα

▼**M32**



▼**M46**

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΜΕΡΩΝ ΣΧΗΜΑΤΟΣ ΥΠΟ ΚΟΙΝΟ ΕΛΕΓΧΟ (ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΙ 21Α–22)

Λογιστική για αποκτήσεις συμμετοχών σε κοινές επιχειρήσεις

Β33Α Όταν μια οικονομική οντότητα αποκτά συμμετοχή σε κοινή επιχείρηση στην οποία η δραστηριότητα της κοινής επιχείρησης συνιστά επιχείρηση, όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 3, εφαρμόζει, στο βαθμό του μεριδίου της σύμφωνα με την παράγραφο 20, όλες τις αρχές λογιστικής για συνενώσεις επιχειρήσεων του ΔΠΧΑ 3, και άλλων ΔΠΧΑ, οι οποίες δεν έρχονται σε σύγκρουση με τις κατευθυντήριες γραμμές του παρόντος ΔΠΧΑ και γνωστοποιεί τις πληροφορίες που απαιτούνται στα εν λόγω ΔΠΧΑ σε σχέση με συνενώσεις επιχειρήσεων. Οι αρχές λογιστικής για συνενώσεις επιχειρήσεων που δεν έρχονται σε αντίθεση με τις κατευθυντήριες γραμμές του παρόντος ΔΠΧΑ περιλαμβάνουν αλλά δεν περιορίζονται σε:

α) επιμέτρηση αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία τους, εκτός των στοιχείων για τα οποία προβλέπονται εξαιρέσεις στο ΔΠΧΠ 3 και σε άλλα ΔΠΧΑ·

▼M46

β) αναγνώριση των σχετικών με τις αποκτήσεις εξόδων ως δαπανών εντός των περιόδων κατά τη διάρκεια των οποίων πραγματοποιήθηκαν τα έξοδα και λήφθηκαν οι υπηρεσίες, εξαιρουμένων των εξόδων για έκδοση χρεωστικών ή συμμετοχικών τίτλων, τα οποία αναγνωρίζονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 32 *Χρηματοοικονομικά μέσα: Παρουσίαση* και ΔΠΧΑ 9· ([1])

γ) αναγνώριση των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων που προκύπτουν από την αρχική αναγνώριση των στοιχείων του ενεργητικού ή του παθητικού, με εξαίρεση τις αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις που προκύπτουν από την αρχική αναγνώριση της υπεραξίας, κατά τις απαιτήσεις του ΔΠΧΑ 3 και του ΔΛΠ 12 *Φόροι εισοδήματος* για συνενώσεις επιχειρήσεων·

δ) αναγνώριση του υπερβάλλοντος ποσού του ανταλλάγματος που μεταβιβάζεται επί των καθαρών ποσών κατά την ημερομηνία απόκτησης των αναγνωρίσιμων αποκτηθέντων περιουσιακών στοιχείων και των αναληφθέντων υποχρεώσεων, εάν υπάρχουν, ως υπεραξίας· και

ε) έλεγχο απομείωσης μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών στην οποία έχει επιμεριστεί υπεραξία, τουλάχιστον μια φορά ετησίως και όποτε υπάρχει ένδειξη ότι η μονάδα μπορεί να έχει υποστεί απομείωση, όπως απαιτείται από το ΔΛΠ 36 *Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων* για την υπεραξία που αποκτήθηκε σε συνένωση επιχειρήσεων.

Β33Β Οι παράγραφοι 21Α και Β33Α εφαρμόζονται επίσης για τη δημιουργία κοινής επιχείρησης εφόσον, και μόνον εφόσον, ένα από τα μέρη που συμμετέχουν στην κοινή επιχείρηση έχει συνεισφέρει σε αυτήν, κατά τη συγκρότησή της, υφιστάμενη επιχείρηση, όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 3. Ωστόσο, οι παράγραφοι αυτές δεν εφαρμόζονται για τη δημιουργία κοινής επιχείρησης εφόσον όλα τα συμβαλλόμενα μέρη που συμμετέχουν στην κοινή επιχείρηση συνεισφέρουν στην κοινή επιχείρηση, κατά τη σύστασή της, μόνον περιουσιακά στοιχεία ή ομάδες περιουσιακών στοιχείων που δεν συνιστούν επιχειρήσεις.

Β33Γ Ένας συμμετέχων σε κοινή επιχείρηση δύναται να αυξήσει τη συμμετοχή του σε μια κοινή επιχείρηση στην οποία η δραστηριότητα της κοινής επιχείρησης συνιστά επιχείρηση, όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 3, αποκτώντας πρόσθετη συμμετοχή στην κοινή επιχείρηση. Στις περιπτώσεις αυτές, η προηγούμενη κατοχή συμμετοχών στην κοινή επιχείρηση, δεν επιμετράται εκ νέου εάν ο συμμετέχων σε κοινή επιχείρηση διατηρεί από κοινού έλεγχο.

▼M67

Β33ΓΑ Ένα μέρος που συμμετέχει σε κοινή επιχείρηση, αλλά δεν διαθέτει από κοινού έλεγχό της, δύναται να αποκτήσει από κοινού έλεγχο της κοινής επιχείρησης στην οποία η δραστηριότητα της κοινής επιχείρησης συνιστά επιχείρηση, όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 3. Στις περιπτώσεις αυτές, η προηγούμενη κατοχή συμμετοχών στην κοινή επιχείρηση δεν επιμετράται εκ νέου.

▼M46

Β33Δ Οι παράγραφοι 21Α και Β33Α–Β33Γ δεν εφαρμόζονται για την απόκτηση συμμετοχής σε κοινή επιχείρηση όταν τα μέρη μοιράζονται από κοινού έλεγχο, καθώς και όταν η οικονομική οντότητα που αποκτά τη συμμετοχή στην κοινή επιχείρηση, είναι υπό τον κοινό έλεγχο του ίδιου μέρους ή μερών που έχει (-ουν) τον τελικό έλεγχο τόσο πριν όσο και μετά την εξαγορά, και ο έλεγχος αυτός δεν είναι παροδικός.

▼M32

Λογιστικοποίηση για τις πωλήσεις ή τις εισφορές στοιχείων του ενεργητικού σε μια κοινή επιχείρηση

Β34 Όταν μια οικονομική οντότητα πραγματοποιεί συναλλαγή με μια κοινή επιχείρηση στην οποία συμμετέχει, όπως μια πώληση ή εισφορά στοιχείων ενεργητικού, διεξάγει τη συναλλαγή με τα άλλα μέρη της κοινής επιχείρησης και, ως εκ τούτου, ο συμμετέχων σε κοινή επιχείρηση αναγνωρίζει κέρδη και ζημίες που προκύπτουν από μια τέτοια συναλλαγή μόνο στην έκταση των συμμετοχών των άλλων μερών στην κοινή επιχείρηση.

([1]) Αν μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις παρούσες τροποποιήσεις αλλά δεν εφαρμόζει ακόμα το ΔΠΧΑ 9, κάθε παραπομπή στις τροποποιήσεις αυτές του ΔΠΧΑ 9 νοείται ως παραπομπή στο ΔΛΠ 39 *Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση*.

▼M32

Β35 Όταν τέτοιες συναλλαγές είναι ενδεικτικές μείωσης της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας των στοιχείων ενεργητικού που πρόκειται να πωληθούν ή να εισφερθούν στην κοινή επιχείρηση, ή ζημίας λόγω απομείωσης των εν λόγω στοιχείων ενεργητικού, οι εν λόγω ζημίες αναγνωρίζονται πλήρως από τον συμμετέχοντα στην κοινή επιχείρηση.

Λογιστικοποίηση για τις αγορές στοιχείων ενεργητικού από μια κοινή επιχείρηση

Β36 Όταν μια οικονομική οντότητα πραγματοποιεί συναλλαγή με μια κοινή επιχείρηση στην οποία συμμετέχει, όπως αγορά στοιχείων ενεργητικού, δεν αναγνωρίζει το μερίδιό της στα κέρδη και τις ζημίες, μέχρις ότου επαναπωλήσει τα εν λόγω στοιχεία ενεργητικού σε τρίτους.

Β37 Όταν τέτοιες συναλλαγές είναι ενδεικτικές μείωσης της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας των στοιχείων ενεργητικού που πρόκειται να αγορασθούν ή ζημίας απομείωσης των εν λόγω στοιχείων ενεργητικού, ο συμμετέχων σε κοινή επιχείρηση αναγνωρίζει το μερίδιό του στις εν λόγω ζημίες.

Προσάρτημα Γ

Ημερομηνία έναρξης ισχύος, μετάβαση και απόσυρση άλλων ΔΠΧΑ

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του ΔΠΧΑ και έχει την ίδια ισχύ με τα άλλα μέρη του ΔΠΧΑ.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΈΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

Γ1 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν ΔΠΧΑ για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2013 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή νωρίτερα. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει νωρίτερα το παρόν πρότυπο, κοινοποιεί το γεγονός αυτό και εφαρμόζει συγχρόνως τα ΔΧΠΑ 10, ΔΠΧΑ 12 *Γνωστοποίηση συμμετοχών σε άλλες οντότητες* και τα ΔΛΠ 27 (όπως τροποποιήθηκε το 2011) και το ΔΛΠ 28 (όπως τροποποιήθηκε το 2011).

▼M37

Γ1Α *Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, σχήματα υπό κοινό έλεγχο και γνωστοποίηση συμμετοχών σε άλλες οντότητες: Μεταβατικές καθοδηγήσεις* (τροποποιήσεις στο ΔΠΧΑ 10, ΔΠΧΑ 11 και ΔΠΧΑ 12), που εκδόθηκαν τον Ιούνιο του 2012, με τις οποίες τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι Γ2-Γ5, Γ7-Γ10 και Γ12 και προστέθηκαν οι παράγραφοι Γ1Β και Γ12Α-Γ12Β. Οι τροποποιήσεις τίθενται σε εφαρμογή από οντότητες για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2013 ή αργότερα. Εάν μια οντότητα εφαρμόσει το ΔΠΧΑ 11 για μια προηγούμενη περίοδο, οφείλει να εφαρμόσει τις τροποποιήσεις αυτές για τη συγκεκριμένη προγενέστερη περίοδο.

▼M46

Γ1ΑΑ Η δημοσίευση της *Λογιστικής για αποκτήσεις συμμετοχών σε κοινές επιχειρήσεις* (Τροποποιήσεις στο ΔΠΧΑ 11) τον Μάιο του 2014 είχε ως αποτέλεσμα την τροποποίηση του τίτλου που έπεται της παραγράφου Β33 και την προσθήκη των παραγράφων 21Α, Β33Α–Β33Γ και Γ14Α με τους σχετικούς τίτλους τους. Μια οικονομική οντότητα θα εφαρμόσει αυτές τις τροποποιήσεις μελλοντικά για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2016 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή νωρίτερα. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις εν λόγω τροποποιήσεις για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼M67

Γ1ΑΒ Με το έγγραφο *Ετήσιες βελτιώσεις στα ΔΠΧΑ, Κύκλος 2015–2017*, που εκδόθηκε τον Δεκέμβριο του 2017, προστέθηκε η παράγραφος Β33ΓΑ. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις σε συναλλαγές με τις οποίες αποκτά από κοινού έλεγχο κατά ή μετά την έναρξη της πρώτης ετήσιας περιόδου αναφοράς, που αρχίζει την 1η Ιανουαρίου 2019 ή μεταγενέστερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή νωρίτερα. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις εν λόγω τροποποιήσεις νωρίτερα, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼M32

ΜΕΤΆΒΑΣΗ

▼M37

Γ1Β Παρά τις απαιτήσεις της παραγράφου 28 του ΔΛΠ 8 *Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη*, όταν το παρόν ΔΠΧΑ εφαρμόζεται για πρώτη φορά, η οντότητα χρειάζεται απλά να υποβάλει τα ποσοτικά στοιχεία που απαιτούνται βάσει της παραγράφου 28 στοιχείο στ) του ΔΛΠ 8 για την ετήσια περίοδο αμέσως πριν από την πρώτη ετήσια περίοδο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 11 (η «αμέσως προηγούμενη περίοδος»). Μια οντότητα μπορεί επίσης να παρέχει αυτές τις πληροφορίες για την τρέχουσα περίοδο ή για προηγούμενες συγκριτικές περιόδους, χωρίς όμως να είναι υποχρεωμένη να το πράξει.

Κοινοπραξίες—Μετάβαση από την αναλογική ενοποίηση στη μέθοδο της καθαρής θέσης

Γ2 Κατά τη μετάβαση από την αναλογική ενοποίηση στη μέθοδο της καθαρής θέσης, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει την επένδυσή της στην κοινοπραξία στην αρχή της αμέσως προηγούμενης περιόδου. Η εν λόγω αρχική επένδυση επιμετράται ως το άθροισμα των λογιστικών αξιών των στοιχείων του ενεργητικού και των στοιχείων του παθητικού τα οποία η οικονομική οντότητα είχε προηγουμένως ενοποιήσει αναλογικά, συμπεριλαμβανομένης της τυχόν υπεραξίας που προκύπτει από την απόκτηση. Αν η υπεραξία ανήκε προηγουμένως σε μια μεγαλύτερη μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών ή σε μια ομάδα μονάδων δημιουργίας ταμειακών ροών, η οικονομική οντότητα κατανέμει την υπεραξία στην κοινοπραξία με βάση τη σχετική λογιστική αξία της κοινοπραξίας και της μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών ή της ομάδας μονάδων δημιουργίας ταμειακών ροών στην οποία ανήκε.

Γ3 Ο ισολογισμός ανοίγματος της επένδυσης, προσδιορισμένος σύμφωνα με την παράγραφο Γ2, θεωρείται τεκμαρτό κόστος της επένδυσης κατά την αρχική αναγνώριση. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις παραγράφους 40-43 του ΔΛΠ 28 (όπως τροποποιήθηκε το 2011) στον ισολογισμό ανοίγματος της επένδυσης για να εκτιμήσει αν η επένδυση έχει υποστεί απομείωση και αναγνωρίζει οποιαδήποτε ζημία απομείωσης ως προσαρμογή στα κέρδη εις νέον στην αρχή της αμέσως προηγούμενης περιόδου. Η αρχική εξαίρεση αναγνώρισης των παραγράφων 15 και 24 του ΔΛΠ 12 *Φόροι εισοδήματος* δεν ισχύει όταν η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει μια επένδυση σε κοινοπραξία που προκύπτει από την εφαρμογή των απαιτήσεων μετάβασης για κοινοπραξίες που είχαν προηγουμένως ενοποιηθεί αναλογικά.

Γ4 Αν η άθροιση όλων των προηγουμένως αναλογικά ενοποιημένων στοιχείων ενεργητικού και στοιχείων παθητικού έχει ως αποτέλεσμα αρνητική καθαρή θέση, η οικονομική οντότητα εκτιμά κατά πόσον έχει νομικές ή τεκμαιρόμενες δεσμεύσεις σε σχέση με την αρνητική καθαρή θέση και, αν συμβαίνει αυτό, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει το αντίστοιχο στοιχείο παθητικού. Αν η οικονομική οντότητα καταλήξει στο συμπέρασμα ότι δεν έχει νομικές ή τεκμαιρόμενες δεσμεύσεις σε σχέση με την αρνητική καθαρή θέση, δεν αναγνωρίζει το αντίστοιχο στοιχείο παθητικού, αλλά προσαρμόζει τα κέρδη εις νέον στην αρχή της αμέσως προηγούμενης περιόδου. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί το γεγονός αυτό, μαζί με το σωρευμένο μη αναγνωρισμένο μερίδιό της στις ζημίες των κοινοπραξιών της, στην αρχή της αμέσως προηγούμενης περιόδου και την ημερομηνία κατά την οποία εφαρμόζεται για πρώτη φορά το παρόν ΔΠΧΑ.

Γ5 Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί μια ανάλυση των στοιχείων ενεργητικού και των στοιχείων παθητικού που έχουν αθροιστεί στον ισολογισμό της επένδυσης απλής γραμμής, όπως ήταν κατά την έναρξη της αμέσως προηγούμενης περιόδου. Η εν λόγω γνωστοποίηση προετοιμάζεται με αθροιστικό τρόπο για όλες τις κοινοπραξίες για τις οποίες μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις απαιτήσεις μετάβασης που αναφέρονται στις παραγράφους Γ2-Γ6.

▼M32

Γ6 Μετά την αρχική αναγνώριση, η οικονομική οντότητα λογιστικοποιεί την επένδυσή της στην κοινοπραξία χρησιμοποιώντας τη μέθοδο της καθαρής θέσης σύμφωνα με το ΔΛΠ 28 (όπως τροποποιήθηκε το 2011).

▼M37

Κοινές επιχειρήσεις—μετάβαση από τη μέθοδο της καθαρής θέσης στη λογιστικοποίηση των στοιχείων του ενεργητικού και των στοιχείων του παθητικού

Γ7 Κατά τη μετάβαση από τη μέθοδο της καθαρής θέσης στη λογιστικοποίηση των στοιχείων ενεργητικού και των στοιχείων παθητικού σε σχέση με τη συμμετοχή της σε κοινή επιχείρηση, μια οικονομική οντότητα, κατά την έναρξη της αμέσως προηγούμενης περιόδου, διαγράφει την επένδυση η οποία προηγουμένως είχε λογιστικοποιηθεί με χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης, καθώς και οποιαδήποτε άλλα στοιχεία που αποτελούσαν μέρος της καθαρής επένδυσης της οικονομικής οντότητας στο επιχειρηματικό σχήμα σύμφωνα με την παράγραφο 38 του ΔΛΠ 28 (όπως τροποποιήθηκε το 2011) και αναγνωρίζει το μερίδιό της σε καθένα από τα στοιχεία ενεργητικού και τα στοιχεία παθητικού σε σχέση με τη συμμετοχή της στην κοινή επιχείρηση, συμπεριλαμβανομένης τυχόν υπεραξίας που μπορεί να αποτελούσε μέρος της λογιστικής αξίας της επένδυσης.

Γ8 Μια οικονομική οντότητα προσδιορίζει τη συμμετοχή της στα στοιχεία ενεργητικού και στα στοιχεία παθητικού σε σχέση με την κοινή επιχείρηση με βάση τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις της σε ένα καθορισμένο ποσοστό, σύμφωνα με τη συμβατική ρύθμιση. Μια οικονομική οντότητα επιμετρά τις αρχικές λογιστικές αξίες των στοιχείων ενεργητικού και των στοιχείων παθητικού διαχωρίζοντάς τις από τη λογιστική αξία της επένδυσης κατά την έναρξη της αμέσως προηγούμενης περιόδου με βάση τις πληροφορίες που χρησιμοποιούνται από την οικονομική οντότητα κατά την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης.

Γ9 Οποιαδήποτε διαφορά προκύψει από την επένδυση που προηγουμένως λογιστικοποιήθηκε με χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης μαζί με οποιαδήποτε άλλα στοιχεία που αποτελούσαν μέρος της καθαρής επένδυσης της οικονομικής οντότητας στο επιχειρηματικό σχήμα σύμφωνα με την παράγραφο 38 του ΔΛΠ 28 (όπως τροποποιήθηκε το 2011), καθώς και την καθαρή αξία των στοιχείων ενεργητικού και των στοιχείων παθητικού, συμπεριλαμβανομένης τυχόν υπεραξίας, που αναγνωρίζονται:

α) συμψηφίζεται με οποιαδήποτε υπεραξία σε σχέση με την επένδυση, με οποιαδήποτε υπολειπομένη διαφορά να αναπροσαρμόζεται έναντι κερδών εις νέον κατά την έναρξη της αμέσως προηγούμενης περιόδου, αν η καθαρή αξία των στοιχείων ενεργητικού και των στοιχείων παθητικού, συμπεριλαμβανομένης τυχόν υπεραξίας, που αναγνωρίζεται, είναι μεγαλύτερη από την επένδυση (και οποιαδήποτε άλλα στοιχεία που αποτελούν μέρος της καθαρής επένδυσης της οικονομικής οντότητας) που διαγράφεται.

β) αναπροσαρμόζεται έναντι κερδών εις νέον κατά την έναρξη της αμέσως προηγούμενης περιόδου, αν η καθαρή αξία των στοιχείων ενεργητικού και των στοιχείων παθητικού, συμπεριλαμβανομένης τυχόν υπεραξίας, που αναγνωρίζεται, είναι χαμηλότερη από την επένδυση (και οποιαδήποτε άλλα στοιχεία που αποτελούσαν μέρος της καθαρής επένδυσης της οικονομικής οντότητας) που διαγράφεται.

Γ10 Μια οικονομική οντότητα που μεταβαίνει από τη μέθοδο της καθαρής θέσης στη λογιστικοποίηση των στοιχείων ενεργητικού και των στοιχείων παθητικού, συμφωνεί την επένδυση που διαγράφεται και τα στοιχεία ενεργητικού και τα στοιχεία παθητικού που αναγνωρίζονται, μαζί με οποιαδήποτε υπολειπόμενη διαφορά αναπροσαρμοσμένη έναντι κερδών εις νέον κατά την έναρξη της αμέσως προηγούμενης περιόδου.

▼M32

Γ11 Η αρχική εξαίρεση αναγνώρισης των παραγράφων 15 και 24 του ΔΛΠ 12 δεν εφαρμόζεται όταν η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει στοιχεία του ενεργητικού και στοιχεία του παθητικού σε σχέση με το συμφέρον της σε μια κοινή επιχείρηση.

▼M37

Μεταβατικές διατάξεις στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής οντότητας

Γ12 Μια οικονομική οντότητα που, σύμφωνα με την παράγραφο 10 του ΔΛΠ 27, προηγουμένως αντιμετώπιζε λογιστικά στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις της τη συμμετοχή της σε κοινή επιχείρηση ως επένδυση στο κόστος ή σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9:

α) διαγράφει την επένδυση και αναγνωρίζει τα στοιχεία του ενεργητικού και τα στοιχεία του παθητικού σε σχέση με τη συμμετοχή της στην κοινή επιχείρηση κατά τα ποσά που καθορίζονται σύμφωνα με τις παραγράφους Γ7-Γ9.

β) προβαίνει σε συμφωνία ανάμεσα στην επένδυση που διαγράφεται και τα στοιχεία του ενεργητικού και τα στοιχεία του παθητικού που αναγνωρίζονται, μαζί με οποιαδήποτε υπολειπομένη διαφορά αναπροσαρμοσμένη έναντι κερδών εις νέον κατά την έναρξη της αμέσως προηγούμενης περιόδου που παρουσιάζεται.

Αναφορές στην «αμέσως προηγούμενη περίοδο»

Γ12Α Παρά τις αναφορές στην «αμέσως προηγούμενη περίοδο» στις παραγράφους Γ2-Γ12, μια οντότητα μπορεί να παρουσιάσει επίσης προσαρμοσμένες συγκριτικές πληροφορίες για τις προηγούμενες περιόδους που παρουσιάζονται, χωρίς όμως να είναι υποχρεωμένη να το πράξει. Αν η οντότητα παρουσιάσει προσαρμοσμένες συγκριτικές πληροφορίες για προηγούμενες περιόδους, όλες οι αναφορές στην «αμέσως προηγούμενη περίοδο» στις παραγράφους Γ2-Γ12 θα πρέπει να νοηθούν ως αναφορές στην «προγενέστερη προσαρμοσμένη συγκριτική περίοδο που παρουσιάζεται».

Γ12Β Εάν μια οντότητα παρουσιάσει μη προσαρμοσμένες συγκριτικές πληροφορίες για προηγούμενες περιόδους, οφείλει να προσδιορίσει με σαφήνεια τις πληροφορίες που δεν έχουν προσαρμοστεί, να αναφέρει ότι έχουν ετοιμαστεί σε διαφορετική βάση και να δώσει εξηγήσεις για τη βάση αυτή.

▼M32

Γ13 Η αρχική εξαίρεση αναγνώρισης των παραγράφων 15 και 24 του ΔΛΠ 12 δεν εφαρμόζεται όταν η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει στοιχεία ενεργητικού και στοιχεία παθητικού σε σχέση με τη συμμετοχή της σε μια κοινή επιχείρηση στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις της ως αποτέλεσμα της εφαρμογής των απαιτήσεων μετάβασης για κοινές επιχειρήσεις που αναφέρονται στην παράγραφο Γ12.

Παραπομπές στο ΔΠΧΑ 9

Γ14 Αν μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν ΔΠΧΑ αλλά δεν εφαρμόζει ακόμα το ΔΠΧΑ 9, κάθε παραπομπή στο ΔΠΧΑ 9 νοείται ως παραπομπή στο ΔΛΠ 39 *Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση*.

▼M46

Λογιστική για αποκτήσεις συμμετοχών σε κοινές επιχειρήσεις

Γ14Α Η δημοσίευση της *Λογιστικής για αποκτήσεις συμμετοχών σε κοινές επιχειρήσεις* (τροποποιήσεις στο ΔΠΧΑ 11) τον Μάιο του 2014 είχε ως αποτέλεσμα την τροποποίηση του τίτλου που έπεται της παραγράφου Β33 και την προσθήκη των παραγράφων 21Α, Β33Α–Β33Γ και Γ1ΑΑ με τους σχετικούς τίτλους τους. Μια οικονομική οντότητα θα εφαρμόσει αυτές τις τροποποιήσεις μελλοντικά για αποκτήσεις συμμετοχών σε κοινές επιχειρήσεις στις οποίες οι δραστηριότητες των κοινών επιχειρήσεων συνιστούν επιχειρήσεις, όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 3, για εκείνες τις αποκτήσεις που λαμβάνουν χώρα μετά την έναρξη της πρώτης περιόδου κατά την οποία θα εφαρμόσει τις εν λόγω τροποποιήσεις. Κατά συνέπεια, τα ποσά που αναγνωρίζονται για τις αποκτήσεις συμμετοχών σε κοινές επιχειρήσεις οι οποίες λαμβάνουν χώρα σε προηγούμενες περιόδους δεν προσαρμόζονται.

▼M32

ΑΝΆΚΛΗΣΗ ΆΛΛΩΝ ΔΠΧΑ

Γ2 Το παρόν ΔΠΧΑ αντικαθιστά τα ακόλουθα ΔΠΧΑ:

α) ΔΛΠ 31 *Συμμετοχές σε Κοινοπραξίες*· και

β) SIC-13 *Από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες — Μη χρηματικές συνεισφορές από κοινοπρακτούντες*

▼M32

ΔΙΕΘΝΈΣ ΠΡΌΤΥΠΟ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΉΣ ΑΝΑΦΟΡΆΣ 12

Γνωστοποίηση συμμετοχών σε άλλες οντότητες

ΣΚΟΠΟΣ

1 Σκοπός αυτού του ΔΠΧΑ είναι να απαιτήσει από μια οικονομική οντότητα να γνωστοποιεί πληροφορίες που παρέχουν στους χρήστες των οικονομικών τους καταστάσεων τη δυνατότητα να αξιολογούν:

α) **τη φύση και τους κινδύνους που συνδέονται με τις *συμμετοχές της σε άλλες οντότητες*· και**

β) **τα αποτελέσματα των εν λόγω συμμετοχών στην οικονομική της θέση, τη χρηματοοικονομική επίδοση και τις ταμειακές ροές.**

Επίτευξη του σκοπού

▼M38

2 Για να επιτευχθεί ο σκοπός της παραγράφου 1, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:

α) τις σημαντικές παραδοχές και υποθέσεις που έκανε κατά τον καθορισμό:

i) της φύσης της συμμετοχής της σε μια άλλη οικονομική οντότητα ή επιχειρηματικό σχήμα·

ii) του τύπου του σχήματος υπό κοινό έλεγχο στο οποίο έχει συμμετοχή (παράγραφοι 7–9)·

iii) της ανταπόκρισής της στον ορισμό μιας εταιρείας επενδύσεων, εφόσον συντρέχει η περίπτωση (παράγραφος 9Α)· και

▼M32

β) πληροφορίες σχετικά με τις συμμετοχές της σε:

(i) θυγατρικές (παράγραφοι 10–19)·

(ii) σχήματα υπό κοινό έλεγχο και συγγενείς επιχειρήσεις (παράγραφοι 20–23)· και

(iii) *δομημένες οικονομικές οντότητες* που δεν ελέγχονται από την οικονομική οντότητα (μη ενοποιημένες δομημένες οικονομικές οντότητες) (παράγραφοι 24–31).

3 Αν οι γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από το παρόν ΔΠΧΑ, μαζί με γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από άλλα ΔΠΧΑ, δεν επιτύχουν τον σκοπό της παραγράφου 1, μια οικονομική οντότητα γνωστοποιεί οποιεσδήποτε πρόσθετες πληροφορίες είναι απαραίτητες για την επίτευξη του εν λόγω σκοπού.

4 Μια οικονομική οντότητα λαμβάνει υπόψη το επίπεδο λεπτομερειών που είναι απαραίτητο για να ικανοποιήσει τον σκοπό της γνωστοποίησης και πόση έμφαση πρέπει να δίνεται σε καθεμία από τις απαιτήσεις αυτού του ΔΠΧΑ. Συναθροίζει ή διαχωρίζει γνωστοποιήσεις με τρόπο ώστε οι χρήσιμες πληροφορίες να μην επισκιάζονται είτε από τη συμπερίληψη μεγάλης ποσότητας ασήμαντων λεπτομερειών, είτε από τον συνυπολογισμό στοιχείων που έχουν διαφορετικά χαρακτηριστικά (βλ. παράγραφοι Β2-Β6).

▼**M32**

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

5 Το παρόν ΔΠΧΑ εφαρμόζεται από μια οικονομική οντότητα που έχει συμμετοχή σε οποιοδήποτε από τα ακόλουθα:

α) θυγατρικές

β) σχήματα υπό κοινό έλεγχο (δηλαδή κοινές επιχειρήσεις ή κοινοπραξίες)

γ) συγγενείς επιχειρήσεις

δ) μη ενοποιημένες δομημένες οικονομικές οντότητες.

▼**M59**

5Α Με εξαίρεση όσα αναφέρονται στην παράγραφο Β17, οι απαιτήσεις του παρόντος ΔΠΧΑ εφαρμόζονται σε συμμετοχές της οικονομικής οντότητας που απαριθμούνται στην παράγραφο 5 και κατατάσσονται (ή συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται) ως κατεχόμενες προς πώληση ή διακοπείσες δραστηριότητες σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5 *Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέχονται προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες*.

▼**M32**

6 Αυτό το ΔΠΧΑ δεν εφαρμόζεται:

α) σε προγράμματα παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία ή άλλα μακροπρόθεσμα προγράμματα παροχών σε εργαζομένους στα οποία εφαρμόζεται το ΔΛΠ 19 *Παροχές σε εργαζομένους*.

▼**M51**

β) στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής οντότητας στις οποίες εφαρμόζεται το ΔΛΠ 27 *Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις*. Ωστόσο:

(i) αν μια οικονομική οντότητα έχει συμμετοχές σε μη ενοποιημένες δομημένες οικονομικές οντότητες και καταρτίζει ατομικές οικονομικές καταστάσεις ως μοναδικές της οικονομικές καταστάσεις, κατά την κατάρτιση των εν λόγω ατομικών οικονομικών καταστάσεων εφαρμόζει τις απαιτήσεις των παραγράφων 24–31.

(ii) μια εταιρεία επενδύσεων που καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις όπου όλες οι θυγατρικές της επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, σύμφωνα με την παράγραφο 31 του ΔΠΧΑ 10, παρουσιάζει τις γνωστοποιήσεις σχετικά με τις εταιρείες επενδύσεων που απαιτούνται βάσει του παρόντος ΔΠΧΑ.

▼**M32**

γ) μια συμμετοχή που διατηρείται από μια οικονομική οντότητα που συμμετέχει σε σχήμα υπό κοινό έλεγχο, αλλά δεν έχει κοινό έλεγχό της, εκτός αν η εν λόγω συμμετοχή έχει ως αποτέλεσμα σημαντική επιρροή στο επιχειρηματικό σχήμα ή συμμετοχή σε μια δομημένη οικονομική οντότητα.

δ) μια συμμετοχή σε μια άλλη οικονομική οντότητα που αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ 9 *Χρηματοοικονομικά Μέσα*. Ωστόσο, μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτό το ΔΠΧΑ:

(i) όταν η εν λόγω συμμετοχή είναι συμμετοχή σε συγγενή επιχείρηση ή σε κοινοπραξία που, σύμφωνα με το ΔΛΠ 28 *Επενδύσεις σε Συγγενείς Επιχειρήσεις και Κοινοπραξίες*, επιμετράται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων· ή

(ii) όταν η εν λόγω συμμετοχή είναι συμμετοχή σε μη ενοποιημένη δομημένη οικονομική οντότητα.

ΣΗΜΑΝΤΙΚΈΣ ΚΡΙΣΕΙΣ ΚΑΙ ΠΑΡΑΔΟΧΈΣ

7 Μια οικονομική οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες σχετικά με σημαντικές κρίσεις και παραδοχές που έχει πραγματοποιήσει (και τροποποιήσεις των εν λόγω κρίσεων και παραδοχών) όταν προσδιορίζεται:

α) **ότι έχει τον έλεγχο άλλης οντότητας, δηλαδή μιας εκδότριας εταιρείας, όπως περιγράφεται στις παραγράφους 5 και 6 του ΔΠΧΑ 10 *Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις*·**

β) **ότι έχει κοινό έλεγχο ενός επιχειρηματικού σχήματος ή σημαντική επιρροή σε άλλη οικονομική οντότητα· και**

▼M32

γ) **ο τύπος σχήματος υπό κοινό έλεγχο (π.χ. κοινή επιχείρηση ή κοινοπραξία), όταν το επιχειρηματικό σχήμα έχει δομηθεί μέσω χωριστού φορέα.**

8 Οι σημαντικές κρίσεις και παραδοχές που γνωστοποιούνται σύμφωνα με την παράγραφο 7 περιλαμβάνουν εκείνες που πραγματοποιούνται από την οικονομική οντότητα όταν οι αλλαγές σε γεγονότα και περιστάσεις είναι τέτοιες, ώστε το συμπέρασμα για το αν έχει τον έλεγχο, τον κοινό έλεγχο ή σημαντική επιρροή να αλλάζει κατά την περίοδο αναφοράς.

9 Για να συμμορφωθεί με την παράγραφο 7, μια οικονομική οντότητα γνωστοποιεί, για παράδειγμα, σημαντικές κρίσεις και παραδοχές που έγιναν όταν προσδιορίστηκε ότι:

α) δεν ελέγχει μια άλλη οικονομική οντότητα, παρόλο που κατέχει πάνω από το ήμισυ των δικαιωμάτων ψήφου της άλλης οικονομικής οντότητας.

β) ελέγχει μια άλλη οικονομική οντότητα, παρόλο που κατέχει κάτω από το ήμισυ των δικαιωμάτων ψήφου της άλλης οικονομικής οντότητας.

γ) είναι αντιπρόσωπος ή κύριος υπόχρεος (βλ. παράγραφοι 58–72 του ΔΠΧΑ 10).

δ) δεν έχει σημαντική επιρροή, παρόλο που κατέχει πάνω από 20 τοις εκατό των δικαιωμάτων ψήφου μιας άλλης οικονομικής οντότητας.

ε) έχει σημαντική επιρροή, παρόλο που κατέχει κάτω από 20 τοις εκατό των δικαιωμάτων ψήφου μιας άλλης οικονομικής οντότητας.

▼M38

Ιδιότητα εταιρείας επενδύσεων

9A Σε περίπτωση που η μητρική καθορίσει ότι είναι εταιρεία επενδύσεων σύμφωνα με την παράγραφο 27 του ΔΠΧΑ 10, η εταιρεία επενδύσεων θα γνωστοποιεί πληροφορίες σχετικά με σημαντικές κρίσεις και παραδοχές στις οποίες προέβη κατά τον προσδιορισμό της ιδιότητάς της ως εταιρείας επενδύσεων. Εάν η εταιρεία επενδύσεων δεν πληροί ένα ή περισσότερα τυπικά χαρακτηριστικά μιας εταιρείας επενδύσεων (βλέπε παράγραφο 28 του ΔΠΧΑ 10), θα γνωστοποιεί τους λόγους για τους οποίους κατέληξε στο συμπέρασμα ότι συνιστά εντούτοις εταιρεία επενδύσεων.

9B Όταν μια οικονομική οντότητα καθίσταται ή παύει να συνιστά εταιρεία επενδύσεων, γνωστοποιεί τη μεταβολή στην ιδιότητα της εταιρείας επενδύσεων καθώς και τους λόγους της εν λόγω μεταβολής. Επιπλέον, μια οικονομική οντότητα που καθίσταται εταιρεία επενδύσεων γνωστοποιεί τις επιπτώσεις της εν λόγω μεταβολής της ιδιότητάς της στις οικονομικές καταστάσεις της περιόδου που παρουσιάζεται, συμπεριλαμβανομένων:

α) της συνολικής εύλογης αξίας, από την ημερομηνία μεταβολής της ιδιότητας, των θυγατρικών που παύουν να ενοποιούνται·

β) των συνολικών κερδών ή ζημιών, εφόσον υπάρχουν, που υπολογίζονται σύμφωνα με την παράγραφο Β101 του ΔΠΧΑ 10· και

γ) των κονδυλίων στα αποτελέσματα στα οποία αναγνωρίζεται το κέρδος ή η ζημία (εφόσον παρουσιάζονται χωριστά).

▼M32

ΣΥΜΜΕΤΟΧΈΣ ΣΕ ΘΥΓΑΤΡΙΚΈΣ

10 Μια οικονομική οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες που παρέχουν στους χρήστες των ενοποιημένων οικονομικών της καταστάσεων τη δυνατότητα:

α) **να κατανοούν:**

(i) **τη σύνθεση του ομίλου· και**

(ii) **τη συμμετοχή που έχουν μη ελέγχουσες συμμετοχές στις δραστηριότητες του ομίλου και τις ταμειακές ροές (παράγραφος 12)· και**

β) **να αξιολογούν:**

(i) **τη φύση και την έκταση σημαντικών περιορισμών στην ικανότητά της να έχει πρόσβαση ή να χρησιμοποιεί στοιχεία ενεργητικού και να ρυθμίζει στοιχεία παθητικού του ομίλου (παράγραφος 13)·**

▼M32

(ii) **τη φύση και τις αλλαγές των κινδύνων που συνδέονται με τις συμμετοχές της σε ενοποιημένες δομημένες οικονομικές οντότητες (παράγραφοι 14–17)·**

(iii) **τις συνέπειες των αλλαγών στα δικαιώματα ιδιοκτησίας της σε μια θυγατρική που δεν έχουν ως αποτέλεσμα την απώλεια του ελέγχου (παράγραφος 18)· και**

(iv) **τις συνέπειες της απώλειας του ελέγχου μιας θυγατρικής κατά την περίοδο αναφοράς (παράγραφος 19).**

11 Όταν οι οικονομικές καταστάσεις μιας θυγατρικής που χρησιμοποιούνται στην κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων ισχύει από ημερομηνία ή για περίοδο που είναι διαφορετική από εκείνη των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων (βλ. παράγραφοι Β92 και Β93 του ΔΠΧΑ 10), η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:

α) την ημερομηνία λήξης της περιόδου αναφοράς των οικονομικών καταστάσεων της εν λόγω θυγατρικής· και

β) τον λόγο για τον οποίο χρησιμοποιείται διαφορετική ημερομηνία ή περίοδος.

Η συμμετοχή που έχουν μη ελέγχουσες συμμετοχές στις δραστηριότητες του ομίλου και τις ταμειακές ροές

12 Μια οικονομική οντότητα γνωστοποιεί για κάθε μία από τις θυγατρικές της που έχουν μη ελέγχουσες συμμετοχές που είναι ουσιώδεις για την αναφέρουσα οικονομική οντότητα:

α) την επωνυμία της θυγατρικής,

β) την κύρια εγκατάστασή της (και τη χώρα συγκρότησης σε εταιρεία, αν είναι διαφορετική από την κύρια εγκατάσταση) της θυγατρικής.

γ) το ποσοστό των δικαιωμάτων ιδιοκτησίας που κατέχονται από μη ελέγχουσες συμμετοχές.

δ) το ποσοστό των δικαιωμάτων ψήφου που κατέχονται από μη ελέγχουσες συμμετοχές, αν είναι διαφορετικό από το ποσοστό των δικαιωμάτων ιδιοκτησίας που κατέχονται.

ε) το κέρδος ή την απώλεια που κατανέμεται σε μη ελέγχουσες συμμετοχές της θυγατρικής εταιρείας κατά την περίοδο αναφοράς.

στ) συσσωρευμένες μη ελέγχουσες συμμετοχές της θυγατρικής κατά τη λήξη της περιόδου αναφοράς.

ζ) περιληπτικές οικονομικές πληροφορίες σχετικά με την θυγατρική (βλ. παράγραφο Β10).

Η φύση και η έκταση σημαντικών περιορισμών

13 Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τα εξής:

α) σημαντικούς περιορισμούς (π.χ. νομοθετικούς, συμβατικούς και κανονιστικούς περιορισμούς) όσον αφορά την ικανότητά της να έχει πρόσβαση ή να χρησιμοποιεί τα στοιχεία ενεργητικού και να εξοφλήσει στοιχεία παθητικού του ομίλου, όπως:

(i) εκείνοι που περιορίζουν την ικανότητα της μητρικής ή των θυγατρικών της να μεταφέρουν μετρητά ή άλλα στοιχεία ενεργητικού σε (ή από) άλλες οικονομικές οντότητες εντός του ομίλου.

(ii) εγγυήσεις ή άλλες απαιτήσεις που ενδέχεται να περιορίζουν τα μερίσματα και άλλες διανομές κεφαλαίου που καταβάλλονται ή δάνεια και προκαταβολές που καταβάλλονται ή επιστρέφονται σε (ή από) άλλες οικονομικές οντότητες εντός του ομίλου.

β) τη φύση και την έκταση στην οποία δικαιώματα προστασίας μη ελεγχουσών συμμετοχών μπορούν να περιορίσουν σημαντικά την ικανότητα της οικονομικής οντότητας να έχει πρόσβαση ή να χρησιμοποιεί τα στοιχεία ενεργητικού και να τακτοποιεί τα στοιχεία παθητικού του ομίλου (όπως όταν μια μητρική είναι υποχρεωμένη να ρυθμίζει στοιχεία παθητικού της θυγατρικής πριν ρυθμίσει τα δικά της στοιχεία παθητικού ή απαιτείται έγκριση μη ελεγχουσών συμμετοχών είτε για την πρόσβαση στα στοιχεία ενεργητικού, είτε για τη ρύθμιση των στοιχείων παθητικού μιας θυγατρικής).

▼M32

γ) τις λογιστικές αξίες των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων των στοιχείων ενεργητικού και των στοιχείων παθητικού για τα οποία ισχύουν αυτοί οι περιορισμοί.

Φύση των κινδύνων που συνδέονται με τις συμμετοχές της οικονομικής οντότητας σε ενοποιημένες δομημένες οικονομικές οντότητες

14 Μια οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τους όρους οποιωνδήποτε συμβατικών ρυθμίσεων που θα μπορούσαν να απαιτήσουν από τη μητρική ή τις θυγατρικές της να παράσχουν οικονομική στήριξη σε μια ενοποιημένη δομημένη οικονομική οντότητα, συμπεριλαμβανομένων γεγονότων ή συνθηκών που θα μπορούσαν να εκθέσουν την αναφέρουσα οντότητα σε απώλεια (π.χ. ρυθμίσεις ρευστότητας ή πυροδοτήσεις αξιολόγησης της πιστοληπτικής ικανότητας που συνδέονται με υποχρεώσεις για την αγορά στοιχείων ενεργητικού της δομημένης οικονομικής οντότητας ή για την παροχή οικονομικής στήριξης).

15 Αν κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, μια μητρική ή οποιαδήποτε από τις θυγατρικές της έχει παράσχει, χωρίς να έχει συμβατική υποχρέωση να το πράξει, οικονομική ή άλλη στήριξη σε μια ενοποιημένη δομημένη οικονομική οντότητα (π.χ. αγοράζοντας στοιχεία ενεργητικού ή τίτλους εκδοθέντες από τη δομημένη οικονομική οντότητα), η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:

α) τον τύπο και το ποσό της στήριξης που παρασχέθηκε, συμπεριλαμβανομένων των καταστάσεων όπου η μητρική ή οι θυγατρικές της βοήθησαν τη δομημένη οικονομική οντότητα να λάβει οικονομική στήριξη· και

β) τους λόγους παροχής της στήριξης.

16 Αν κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, μια μητρική ή οποιαδήποτε από τις θυγατρικές της έχει παράσχει, χωρίς να έχει συμβατική υποχρέωση να το πράξει, οικονομική ή άλλη στήριξη σε μια προηγουμένως μη ενοποιημένη δομημένη οικονομική οντότητα και η εν λόγω παροχή στήριξης είχε ως αποτέλεσμα η οικονομική οντότητα να ελέγχει τη δομημένη οικονομική οντότητα, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί μια επεξήγηση των σχετικών παραγόντων στη λήψη αυτής της απόφασης.

17 Μια οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τυχόν τρέχουσες προθέσεις της να παράσχει οικονομική ή άλλη στήριξη σε μια ενοποιημένη δομημένη οικονομική οντότητα, περιλαμβανομένων των προθέσεων να βοηθήσει την δομημένη οικονομική οντότητα να λάβει οικονομική στήριξη.

Συνέπειες των αλλαγών στα δικαιώματα ιδιοκτησίας μιας μητρικής σε μια θυγατρική που δεν έχουν ως αποτέλεσμα την απώλεια του ελέγχου

18 Μια οικονομική οντότητα παρουσιάζει ένα χρονοδιάγραμμα που δείχνει τις επιπτώσεις όσον αφορά καθαρή θέση που αποδίδονται στους ιδιοκτήτες της μητρικής για τυχόν αλλαγές των δικαιωμάτων ιδιοκτησίας της σε μια θυγατρική που δεν έχουν ως αποτέλεσμα την απώλεια του ελέγχου.

Συνέπειες της απώλειας του ελέγχου μιας θυγατρικής κατά την περίοδο αναφοράς

19 Μια οικονομική οντότητα γνωστοποιεί το κέρδος ή τη ζημία, αν υπάρχουν, υπολογισμένα σύμφωνα με την παράγραφο 25 του ΔΠΧΑ 10, και:

α) το τμήμα του εν λόγω κέρδους ή ζημίας που αποδίδονται στην αναγνώριση τυχόν επένδυσης που έχει διακρατηθεί στην πρώην θυγατρική στην εύλογή της αξία κατά την ημερομηνία απώλειας του ελέγχου· και

β) το (τα) κονδύλιο(α) κερδών ή ζημιών στα οποία αναγνωρίζεται το κέρδος ή η ζημία (αν δεν παρουσιάζεται χωριστά).

▼**M38**

ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ ΣΕ ΜΗ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΘΥΓΑΤΡΙΚΕΣ (ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ)

19Α Μια εταιρεία επενδύσεων, η οποία σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 10, υποχρεούται να εφαρμόζει την εξαίρεση όσον αφορά την ενοποίηση και αντ' αυτού να λογιστικοποιεί τις επενδύσεις της σε θυγατρική στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, θα γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

19Β Για κάθε μη ενοποιημένη θυγατρική, μια εταιρεία επενδύσεων γνωστοποιεί:

α) την επωνυμία της θυγατρικής·

β) την κύρια εγκατάστασή της (και τη χώρα συγκρότησης σε εταιρεία, αν είναι διαφορετική από την κύρια εγκατάσταση) της θυγατρικής· και

γ) το ποσοστό του δικαιώματος ιδιοκτησίας που κατέχει η εταιρεία επενδύσεων και, αν είναι διαφορετικό, το ποσοστό των δικαιωμάτων ψήφου που κατέχονται.

19Γ Εάν μια εταιρεία επενδύσεων είναι μητρική άλλης εταιρείας επενδύσεων, η μητρική θα παρέχει επίσης τις γνωστοποιήσεις της παραγράφου 19Β στοιχεία α) έως γ) για επενδύσεις που ελέγχονται από τη θυγατρική της εταιρείας επενδύσεων. Η γνωστοποίηση είναι δυνατό να παρέχεται συμπεριλαμβάνοντας, στις οικονομικές καταστάσεις της μητρικής, τις οικονομικές καταστάσεις της θυγατρικής (ή των θυγατρικών) που περιέχουν τις ανωτέρω πληροφορίες.

19Δ Μια εταιρεία επενδύσεων γνωστοποιεί:

α) τη φύση και την έκταση οποιωνδήποτε σημαντικών περιορισμών (π.χ. που προκύπτουν από συμφωνίες δανείων, κανονιστικές απαιτήσεις ή συμβατικές ρυθμίσεις) στην ικανότητα μιας μη ενοποιημένης θυγατρικής να μεταφέρει κεφάλαια στην εταιρεία επενδύσεων με τη μορφή μερισμάτων σε μετρητά ή να εξοφλεί δάνεια ή προκαταβολές που έχουν δοθεί από την εταιρεία επενδύσεων στη μη ενοποιημένη θυγατρική· και

β) οποιεσδήποτε τρέχουσες δεσμεύσεις ή προθέσεις να παρέχει οικονομική ή άλλη στήριξη σε μια μη ενοποιημένη θυγατρική, συμπεριλαμβανομένων των δεσμεύσεων ή προθέσεων να βοηθήσει τη θυγατρική να λάβει οικονομική στήριξη.

19Ε Εάν, κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, μια εταιρεία επενδύσεων ή οποιαδήποτε από τις θυγατρικές της, έχει παράσχει, χωρίς να έχει συμβατική υποχρέωση να το πράξει, οικονομική ή άλλη στήριξη σε μια μη ενοποιημένη θυγατρική (π.χ. αγοράζοντας στοιχεία ενεργητικού της θυγατρικής ή τίτλους εκδοθέντες από τη θυγατρική ή βοηθώντας τη θυγατρική να λάβει οικονομική στήριξη), η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:

α) τον τύπο και το ποσό της στήριξης που παρασχέθηκε σε κάθε μη ενοποιημένη θυγατρική· και

β) τους λόγους παροχής της στήριξης.

19ΣΤ Μια εταιρεία επενδύσεων γνωστοποιεί τους όρους οποιωνδήποτε συμβατικών ρυθμίσεων που θα μπορούσαν να απαιτήσουν από την οικονομική οντότητα ή τις μη ενοποιημένες θυγατρικές της να παράσχουν οικονομική στήριξη σε μια μη ενοποιημένη, ελεγχόμενη, δομημένη οικονομική οντότητα, συμπεριλαμβανομένων γεγονότων ή συνθηκών που θα μπορούσαν να εκθέσουν την αναφέρουσα οντότητα σε απώλεια (π.χ. ρυθμίσεις ρευστότητας ή πυροδοτήσεις αξιολόγησης της πιστοληπτικής ικανότητας που συνδέονται με υποχρεώσεις για την αγορά στοιχείων ενεργητικού της δομημένης οικονομικής οντότητας ή για την παροχή οικονομικής στήριξης).

▼**M38**

19Z Εάν κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, μια εταιρεία επενδύσεων ή οποιαδήποτε από τις μη ενοποιημένες θυγατρικές της έχει παράσχει, χωρίς να έχει συμβατική υποχρέωση να το πράξει, οικονομική ή άλλη στήριξη σε μια μη ενοποιημένη δομημένη οικονομική οντότητα που δεν βρισκόταν υπό τον έλεγχο της εταιρείας επενδύσεων, και εάν η εν λόγω παροχή στήριξης είχε ως αποτέλεσμα η εταιρεία επενδύσεων να ελέγχει τη δομημένη οικονομική οντότητα, η εταιρεία επενδύσεων γνωστοποιεί μια επεξήγηση των σχετικών παραγόντων στη λήψη αυτής της απόφασης να παράσχει την εν λόγω στήριξη.

▼**M32**

ΣΥΜΜΕΤΟΧΈΣ ΣΕ ΣΧΉΜΑΤΑ ΥΠΌ ΚΟΙΝΌ ΈΛΕΓΧΟ ΚΑΙ ΣΥΓΓΕΝΕΊΣ ΕΠΙΧΕΙΡΉΣΕΙΣ

20 Μια οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες που παρέχουν στους χρήστες των οικονομικών τους καταστάσεων τη δυνατότητα να αξιολογούν:

α) **τη φύση, την έκταση και τις οικονομικές επιπτώσεις των συμμετοχών της σε σχήματα υπό κοινό έλεγχο και συγγενείς επιχειρήσεις, συμπεριλαμβανομένης της φύσης και των επιπτώσεων της συμβατικής σχέσης της με τους άλλους επενδυτές με κοινό έλεγχο ή σημαντική επιρροή σε σχήματα υπό κοινό έλεγχο και συγγενείς επιχειρήσεις (παράγραφοι 21 και 22)· και**

β) **τη φύση και τις αλλαγές των κινδύνων που συνδέονται με τις συμμετοχές της σε κοινοπραξίες και συγγενείς επιχειρήσεις (παράγραφος 23).**

Φύση, έκταση και οικονομικές επιπτώσεις των συμμετοχών μιας οικονομικής οντότητας σε σχήματα υπό κοινό έλεγχο και συγγενείς επιχειρήσεις

21 Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τα εξής:

α) για κάθε σχήμα υπό κοινό έλεγχο και συγγενή επιχείρηση που είναι ουσιώδεις για την αναφέρουσα οντότητα:

(i) την επωνυμία του επιχειρηματικού σχήματος ή της συγγενούς επιχείρησης.

(ii) τη φύση της σχέσης της οικονομικής οντότητας με σχήμα υπό κοινό έλεγχο ή τη συγγενή επιχείρηση (περιγράφοντας, για παράδειγμα, τη φύση των δραστηριοτήτων του σχήματος υπό κοινό έλεγχο ή της συγγενούς επιχείρησης και αν είναι στρατηγικής σημασίας για τις δραστηριότητες της οικονομικής οντότητας).

(iii) την κύρια εγκατάστασή της (και τη χώρα ίδρυσης, αν εφαρμόζεται και είναι διαφορετική από την κύρια εγκατάσταση) του σχήματος υπό κοινό έλεγχο ή της συγγενούς επιχείρησης.

(iv) το ποσοστό του δικαιώματος ιδιοκτησίας ή μετοχής με δικαίωμα μερίσματος που κατέχεται από την οικονομική οντότητα και, εφόσον διαφέρει, το ποσοστό των δικαιωμάτων ψήφου που κατέχεται (αν εφαρμόζεται).

β) για κάθε κοινοπραξία και συγγενή επιχείρηση που είναι ουσιώδεις για την αναφέρουσα οντότητα:

(i) αν η επένδυση στην κοινοπραξία ή συγγενή επιχείρηση επιμετράται με χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης ή στην εύλογη αξία.

(ii) συνοπτικές οικονομικές πληροφορίες σχετικά με την κοινοπραξία ή συγγενή επιχείρηση, όπως ορίζεται στις παραγράφους Β12 και Β13.

(iii) αν η κοινοπραξία ή η συγγενής επιχείρηση αντιμετωπίζονται λογιστικά με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, η εύλογη αξία της επένδυσής της στην κοινοπραξία ή τη συγγενή επιχείρηση, αν υπάρχει καθορισμένη αγοραία τιμή για την επένδυση.

▼M32

γ) οικονομικές πληροφορίες, όπως ορίζονται στην παράγραφο Β16 σχετικά με τις επενδύσεις της οικονομικής οντότητας σε κοινοπραξίες και συγγενείς επιχειρήσεις που δεν είναι ουσιώδεις ατομικά:

(i) συνολικά για όλες τις επουσιώδεις σε μεμονωμένη βάση κοινοπραξίες και, χωριστά,

(ii) συνολικά για όλες τις επουσιώδεις σε μεμονωμένη βάση συγγενείς επιχειρήσεις.

▼M38

21Α Μια εταιρεία επενδύσεων δεν είναι αναγκαίο να προβαίνει στις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται βάσει της παραγράφου 21 στοιχείο β) και γ).

▼M32

22 Μια οικονομική οντότητα γνωστοποιεί επίσης:

α) τη φύση και την έκταση οποιωνδήποτε σημαντικών περιορισμών (π.χ. που προκύπτουν από συμφωνίες δανείων, κανονιστικές απαιτήσεις ή συμβατικές ρυθμίσεις ανάμεσα σε επενδυτές με κοινό έλεγχο ή σημαντική επιρροή σε μια κοινοπραξία ή συγγενή επιχείρηση) στην ικανότητα των κοινοπραξιών ή συγγενών επιχειρήσεων να μεταφέρουν κονδύλια στην οικονομική οντότητα με τη μορφή μερισμάτων σε μετρητά ή να εξοφλούν δάνεια ή προκαταβολές που έχουν δοθεί από την οικονομική οντότητα.

β) όταν οι οικονομικές καταστάσεις μιας κοινοπραξίας ή συγγενούς επιχείρησης που χρησιμοποιούνται για την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης ισχύουν από ημερομηνία ή για περίοδο που είναι διαφορετική από εκείνη της οικονομικής οντότητας:

(i) την ημερομηνία λήξης της περιόδου αναφοράς των οικονομικών καταστάσεων της εν λόγω κοινοπραξίας ή συγγενούς επιχείρησης· και

(ii) τον λόγο για τον οποίο χρησιμοποιείται διαφορετική ημερομηνία ή περίοδος.

γ) το μη αναγνωρισμένο μερίδιο των ζημιών μια κοινοπραξίας ή συγγενούς επιχείρησης, τόσο για την περίοδο αναφοράς όσο και σωρευτικά, αν η οικονομική οντότητα έχει σταματήσει να αναγνωρίζει το μερίδιό της στις ζημίες της κοινοπραξίας ή της συγγενούς επιχείρησης κατά την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης.

Κίνδυνοι που σχετίζονται με τις συμμετοχές μιας οικονομικής οντότητας σε κοινοπραξίες και συγγενείς επιχειρήσεις

23 Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τα εξής:

α) τις δεσμεύσεις που έχει σε σχέση με τις κοινοπραξίες της χωριστά από το ποσό των άλλων δεσμεύσεων, όπως ορίζεται στις παραγράφους Β18-Β20.

β) σύμφωνα με το ΔΛΠ 37 *Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία,* εκτός αν η πιθανότητα ζημίας είναι απομακρυσμένη, ενδεχόμενες υποχρεώσεις που προκύπτουν σε σχέση με τις συμμετοχές της σε κοινοπραξίες ή συγγενείς εταιρίες (συμπεριλαμβανομένου του μεριδίου της σε ενδεχόμενες υποχρεώσεις που αναλήφθηκαν από κοινού με άλλους επενδυτές με κοινό έλεγχο ή σημαντική επιρροή στις κοινοπραξίες ή συγγενείς επιχειρήσεις), χωριστά από το ποσό άλλων ενδεχόμενων υποχρεώσεων.

ΣΥΜΜΕΤΟΧΈΣ ΣΕ ΜΗ ΕΝΟΠΟΙΗΜΈΝΕΣ ΔΟΜΗΜΈΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΈΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ

24 Μια οικονομική οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες που παρέχουν στους χρήστες των οικονομικών της καταστάσεων τη δυνατότητα:

α) **να κατανοούν τη φύση και την έκταση των συμμετοχών της σε μη ενοποιημένες δομημένες οικονομικές οντότητες (παράγραφοι 26-28)· και**

β) **να αξιολογούν τη φύση και τις αλλαγές των κινδύνων που συνδέονται με τις συμμετοχές της σε μη ενοποιημένες δομημένες οικονομικές οντότητες (παράγραφοι 29–31)·**

▼M32

25 Οι πληροφορίες που απαιτούνται από την παράγραφο 24 στοιχείο β) περιλαμβάνουν πληροφορίες σχετικά με την έκθεση της οικονομικής οντότητας σε κινδύνους από τη συμμετοχή που είχε σε μη ενοποιημένες δομημένες οικονομικές οντότητες σε προηγούμενες περιόδους (π.χ. χορηγία της δομημένης οικονομικής οντότητας), έστω και αν η οικονομική οντότητα δεν έχει πλέον καμία συμβατική δέσμευση με τη δομημένη οικονομική οντότητα κατά την ημερομηνία αναφοράς.

▼M38

25A Μια εταιρεία επενδύσεων δεν είναι αναγκαίο να προβαίνει στις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται βάσει της παραγράφου 24 για μια μη ενοποιημένη δομημένη οικονομική οντότητα την οποία ελέγχει και για την οποία παρουσιάζει τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται βάσει των παραγράφων 19A–19Z.

▼M32

Φύση των συμμετοχών

26 Μια οικονομική οντότητα γνωστοποιεί ποιοτικές και ποσοτικές πληροφορίες σχετικά με τις συμμετοχές της σε μη ενοποιημένες δομημένες οικονομικές οντότητες που περιλαμβάνουν, όχι όμως περιοριστικά, τη φύση, τον σκοπό, το μέγεθος και τις δραστηριότητες της δομημένης οικονομικής οντότητας και τον τρόπο χρηματοδότησης της δομημένης οικονομικής οντότητας.

27 Αν μια οικονομική οντότητα έχει δώσει χορηγία σε μια μη ενοποιημένη δομημένη οικονομική οντότητα για την οποία δεν παρέχει τις πληροφορίες που απαιτούνται από την παράγραφο 29 (π.χ. διότι δεν έχει συμμετοχή στην οικονομική οντότητα κατά την ημερομηνία αναφοράς), η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:

α) τον τρόπο με τον οποίο έχει καθορίσει σε ποιες δομημένες οικονομικές οντότητες έχει δώσει χορηγία·

β) *το εισόδημα από τις εν λόγω δομημένες οικονομικές οντότητες* κατά την περίοδο αναφοράς, συμπεριλαμβανομένης μιας περιγραφής των τύπων εισοδήματος που παρουσιάζονται· και

γ) τη λογιστική αξία (κατά τον χρόνο της μεταβίβασης) όλων των στοιχείων ενεργητικού που μεταβιβάζονται στις εν λόγω δομημένες οικονομικές οντότητες κατά την περίοδο αναφοράς.

28 Μια οικονομική οντότητα παρουσιάζει τις πληροφορίες της παραγράφου 27 στοιχείο β) και στοιχείο γ) σε μορφή πίνακα, εκτός αν κάποια άλλη μορφή είναι πιο κατάλληλη, και κατατάσσει τις δραστηριότητες χορηγίας της σε σχετικές κατηγορίες (βλ. παραγράφους B2-B6).

Φύση των κινδύνων

29 Μια οικονομική οντότητα γνωστοποιεί σε μορφή πίνακα, εκτός αν κάποια άλλη μορφή είναι πιο κατάλληλη, μια περίληψη:

α) των λογιστικών αξιών των στοιχείων ενεργητικού και των στοιχείων παθητικού που αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις της σε σχέση με τις συμμετοχές της σε μη ενοποιημένες δομημένες οικονομικές οντότητες.

β) των κονδυλίων στη δήλωση οικονομικής κατάστασης στα οποία αναγνωρίζονται τα εν λόγω στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού.

γ) του ποσού που αντιπροσωπεύει καλύτερα τη μέγιστη έκθεση της οικονομικής οντότητας σε ζημία από τις συμμετοχές της σε μη ενοποιημένες δομημένες οικονομικές οντότητες, συμπεριλαμβανομένου του τρόπου με τον οποίο προσδιορίζεται η μέγιστη έκθεση σε ζημία. Αν μια οικονομική οντότητα δεν μπορεί να ποσοτικοποιήσει τη μέγιστη έκθεσή της σε ζημία από τις συμμετοχές της σε μη ενοποιημένες δομημένες οικονομικές οντότητες, γνωστοποιεί το εν λόγω γεγονός και τις αιτίες.

▼M32

δ) μιας σύγκρισης της λογιστικής αξίας των στοιχείων ενεργητικού και των στοιχείων παθητικού της οικονομικής οντότητας που σχετίζονται με τις συμμετοχές της σε μη ενοποιημένες δομημένες οικονομικές οντότητες και της μέγιστης έκθεσης της οικονομικής οντότητας σε απώλεια από τις εν λόγω οικονομικές οντότητες.

30 Αν κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, μια οικονομική οντότητα έχει παράσχει, χωρίς να έχει συμβατική υποχρέωση να το πράξει, οικονομική ή άλλη στήριξη σε μια μη ενοποιημένη δομημένη οικονομική οντότητα στην οποία είχε προηγουμένως ή έχει επί του παρόντος συμμετοχή (π.χ. αγοράζοντας στοιχεία ενεργητικού ή τίτλους εκδοθέντες από τη δομημένη οικονομική οντότητα), η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:

α) τον τύπο και το ποσό της στήριξης που παρασχέθηκε, συμπεριλαμβανομένων των καταστάσεων όπου η οικονομική οντότητα βοήθησε τη δομημένη οικονομική οντότητα να λάβει οικονομική στήριξη· και

β) τους λόγους παροχής της στήριξης.

31 Μια οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τυχόν τρέχουσες προθέσεις της να παράσχει οικονομική ή άλλη στήριξη σε μια μη ενοποιημένη δομημένη οικονομική οντότητα, περιλαμβανομένων των προθέσεων να βοηθήσει την δομημένη οικονομική οντότητα να λάβει οικονομική στήριξη.

Προσάρτημα Α

Ορισμοί

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του ΔΠΧΑ

εισόδημα από μια δομημένη οικονομική οντότητα

Για τους σκοπούς του παρόντος ΔΠΧΑ, το εισόδημα από μια **δομημένη οικονομική οντότητα** περιλαμβάνει, όχι όμως περιοριστικά, επαναλαμβανόμενες και μη επαναλαμβανόμενες αμοιβές, τόκους, μερίσματα, κέρδη ή ζημίες από την επανακαταμέτρηση ή διαγραφή των συμμετοχών σε δομημένες οικονομικές οντότητες και κέρδη ή ζημίες από τη μεταβίβαση στοιχείων ενεργητικού και στοιχείων παθητικού στη δομημένη οικονομική οντότητα.

συμμετοχή σε άλλη οντότητα

Για τους σκοπούς του παρόντος ΔΠΧΑ, μια συμμετοχή σε άλλη οντότητα αναφέρεται σε συμβατική και μη συμβατική εμπλοκή που εκθέτει την οικονομική οντότητα σε μεταβλητότητα των αποδόσεων από την απόδοση της άλλης οικονομικής οντότητας. Μια συμμετοχή σε μια άλλη οικονομική οντότητα μπορεί να τεκμηριωθεί, όχι όμως περιοριστικά, από την κατοχή καθαρής θέσης ή δανειακών μέσων, καθώς και από άλλες μορφές εμπλοκής, όπως παροχή χρηματοδότησης, ενίσχυση της ρευστότητας, πιστωτική ενίσχυση και εγγυήσεις. Περιλαμβάνει τα μέσα με τα οποία μια οικονομική οντότητα ασκεί έλεγχο ή κοινό έλεγχο ή έχει σημαντική επιρροή σε μια άλλη οικονομική οντότητα. Μια οικονομική οντότητα δεν έχει απαραιτήτως συμμετοχή σε άλλη οικονομική οντότητα μόνο λόγω μιας τυπικής σχέσης πελάτη-προμηθευτή.

Οι παράγραφοι Β7-Β9 παρέχουν περαιτέρω πληροφορίες σχετικά με συμμετοχές σε άλλες οικονομικές οντότητες.

▼M32

Οι παράγραφοι Β55-Β57 του ΔΠΧΑ 10 εξηγούν τη μεταβλητότητα των αποδόσεων.

δομημένη οικονομική οντότητα Μια οικονομική οντότητα που έχει σχεδιαστεί με τρόπο ώστε τα δικαιώματα ψήφου ή παρόμοια δικαιώματα να μην αποτελούν τον κυρίαρχο παράγοντα για να αποφασιστεί ποιος ελέγχει την οικονομική οντότητα, όπως όταν τα τυχόν δικαιώματα ψήφου αφορούν μόνο διοικητικά καθήκοντα και οι σχετικές δραστηριότητες κατευθύνονται μέσω συμβατικών ρυθμίσεων.

Οι παράγραφοι Β22-Β24 παρέχουν περαιτέρω πληροφορίες σχετικά με τις δομημένες οικονομικές οντότητες.

▼M38

Οι ακόλουθοι όροι ορίζονται στο ΔΛΠ 27 (όπως τροποποιήθηκε το 2011), το ΔΛΠ 28 (όπως τροποποιήθηκε το 2011) το ΔΠΧΑ 10 και το ΔΠΧΑ 11 *Σχήματα υπό κοινό έλεγχο* και χρησιμοποιούνται στο παρόν ΔΠΧΑ με τις έννοιες που ορίζονται στα εν λόγω ΔΠΧΑ:

— συγγενής επιχείρηση

— ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις

— έλεγχος μιας οικονομικής οντότητας

— μέθοδος της καθαρής θέσης

— όμιλος

— εταιρεία επενδύσεων

— σχήμα υπό κοινό έλεγχο

▼M32

— κοινός έλεγχος

— κοινή επιχείρηση

— κοινοπραξία

— μη ελέγχουσα συμμετοχή

— μητρική

— δικαιώματα προστασίας

— συναφείς δραστηριότητες

— ατομικές οικονομικές καταστάσεις

— ξεχωριστός φορέας

— σημαντική επιρροή

— θυγατρική.

Προσάρτημα Β

Οδηγίες εφαρμογής

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του ΔΠΧΑ. Περιγράφει την εφαρμογή των παραγράφων 1–31 και έχει την ίδια ισχύ με τα άλλα μέρη του ΔΠΧΑ.

Β1 Τα παραδείγματα αυτού του προσαρτήματος απεικονίζουν υποθετικές καταστάσεις. Παρόλο που ορισμένες πτυχές των παραδειγμάτων ενδέχεται να είναι παρούσες σε πραγματικά μοτίβα γεγονότων, όλα τα σχετικά γεγονότα και περιστάσεις ενός συγκεκριμένου μοτίβου γεγονότων πρέπει να αξιολογούνται κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 12.

▼**M32**

ΣΥΝΑΘΡΟΙΣΗ (ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΣ 4)

Β2 Η οικονομική οντότητα αποφασίζει, υπό το πρίσμα των περιστάσεων, πόσες λεπτομέρειες παρέχει για να ικανοποιήσει τις ανάγκες πληροφόρησης των χρηστών, πόση έμφαση δίνει στις διάφορες πτυχές των απαιτήσεων και πώς συναθροίζει τις πληροφορίες. Χρειάζεται να υπάρχει ισορροπία μεταξύ της επιβάρυνσης των οικονομικών καταστάσεων με υπερβολικές λεπτομέρειες, οι οποίες ενδέχεται να μην εξυπηρετούν τους χρήστες των καταστάσεων αυτών, και της απόκρυψης πληροφοριών λόγω υπερβολικής συνάθροισης.

Β3 Μια οικονομική οντότητα επιτρέπεται να συναθροίσει τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από το παρόν ΔΠΧΑ για συμμετοχές σε παρόμοιες οικονομικές οντότητες, αν η συνάθροιση είναι συνεπής με τον σκοπό της γνωστοποίησης και την απαίτηση της παραγράφου Β4 και δεν σκιάζει τις πληροφορίες που παρέχονται. Μια οικονομική οντότητα γνωστοποιεί πώς έχει συναθροίσει τις συμμετοχές της σε παρόμοιες οικονομικές οντότητες.

Β4 Μια οικονομική οντότητα παρουσιάζει τις πληροφορίες χωριστά για συμμετοχές σε:

α) θυγατρικές·

β) κοινοπραξίες·

γ) κοινές επιχειρήσεις·

δ) συγγενείς επιχειρήσεις· και

ε) μη ενοποιημένες δομημένες οικονομικές οντότητες.

Β5 Προκειμένου να καθορίσει αν θα συναθροίσει πληροφορίες, μια οικονομική οντότητα λαμβάνει υπόψη ποσοτικές και ποιοτικές πληροφορίες σχετικά με τα διάφορα χαρακτηριστικά κινδύνου και απόδοσης κάθε οικονομικής οντότητας την οποία λαμβάνει υπόψη για συνάθροιση και τη σημασία κάθε τέτοιας οικονομικής οντότητας για την αναφέρουσα οντότητα. Η οικονομική οντότητα παρουσιάζει τις γνωστοποιήσεις με τρόπο που να εξηγεί με σαφήνεια στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων τη φύση και την έκταση των συμμετοχών της στις εν λόγω άλλες οικονομικές οντότητες.

Β6 Παραδείγματα επιπέδων συσσώρευσης εντός των κατηγοριών οικονομικών οντοτήτων που αναφέρονται στην παράγραφο Β4 τα οποία θα μπορούσαν να είναι κατάλληλα είναι:

α) η φύση των δραστηριοτήτων (π.χ. μια οικονομική οντότητα έρευνας και ανάπτυξης, μια οικονομική οντότητα ανακυκλούμενης τιτλοποίησης πιστωτικών καρτών).

β) η ταξινόμηση της βιομηχανίας.

γ) η γεωγραφία (π.χ. χώρα ή περιοχή).

ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ ΣΕ ΑΛΛΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ

Β7 Μια συμμετοχή σε άλλη οικονομική οντότητα αναφέρεται σε συμβατική και μη συμβατική εμπλοκή που εκθέτει την αναφέρουσα οντότητα σε μεταβλητότητα των αποδόσεων από την απόδοση της άλλης οικονομικής οντότητας. Η εξέταση του σκοπού και του σχεδιασμού της άλλης οικονομικής οντότητας μπορεί να βοηθήσει την αναφέρουσα οντότητα κατά την αξιολόγηση κατά πόσον έχει συμμετοχή στην εν λόγω οικονομική οντότητα και, ως εκ τούτου, κατά πόσον απαιτείται να παρέχει τις γνωστοποιήσεις του παρόντος ΔΠΧΑ. Η εν λόγω εκτίμηση περιλαμβάνει εξέταση των κινδύνων τους οποίους η άλλη οικονομική οντότητα είχε σχεδιαστεί να προκαλέσει και των κινδύνων τους οποίους η άλλη οικονομική οντότητα έχει σχεδιαστεί να μεταφέρει στην αναφέρουσα οντότητα και στα άλλα μέρη.

▼M32

B8 Μια αναφέρουσα οντότητα είναι συνήθως εκτεθειμένη σε μεταβλητότητα των αποδόσεων από την απόδοση μιας άλλης οικονομικής οντότητας, κρατώντας τίτλους (όπως μετοχές ή χρεόγραφα εκδοθέντα από την άλλη οικονομική οντότητα) ή έχοντας άλλη εμπλοκή που απορροφά μεταβλητότητα. Για παράδειγμα, ας υποτεθεί ότι μια δομημένη οικονομική οντότητα κατέχει ένα χαρτοφυλάκιο δανείων. Η δομημένη οικονομική οντότητα αποκτά μια σύμβαση αντιστάθμισης πιστωτικού κινδύνου από άλλη οικονομική οντότητα (την αναφέρουσα οντότητα) για να προστατευθεί από την αθέτηση των πληρωμών τόκων και κεφαλαίου για τα δάνεια. Η αναφέρουσα οντότητα έχει συμμετοχή που την εκθέτει σε μεταβλητότητα των αποδόσεων από την απόδοση της δομημένης οικονομικής οντότητας, διότι η σύμβαση αντιστάθμισης πιστωτικού κινδύνου απορροφά μεταβλητότητα των αποδόσεων της δομημένης οικονομικής οντότητας.

B9 Ορισμένοι τίτλοι έχουν σχεδιαστεί για να μεταφέρουν κίνδυνο από μια αναφέρουσα οντότητα σε άλλο φορέα. Τέτοιοι τίτλοι δημιουργούν μεταβλητότητα των αποδόσεων για την άλλη οικονομική οντότητα, αλλά συνήθως δεν εκθέτουν την αναφέρουσα οντότητα σε μεταβλητότητα αποδόσεων από την απόδοση της άλλης οικονομικής οντότητας. Για παράδειγμα, ας υποθέσουμε ότι μια δομημένη οικονομική οντότητα έχει συσταθεί για να παρέχει επενδυτικές ευκαιρίες σε επενδυτές που επιθυμούν να έχουν έκθεση στον πιστωτικό κίνδυνο της οικονομικής οντότητας Z (η οικονομική οντότητα Z δεν έχει καμία σχέση με κανένα μέρος που εμπλέκεται στο σχήμα). Η δομημένη οικονομική οντότητα λαμβάνει χρηματοδότηση εκδίδοντας στους εν λόγω επενδυτές ομόλογα που είναι συνδεδεμένα με τον πιστωτικό κίνδυνο της οικονομικής οντότητας Z (ομόλογα συνδεδεμένα με τον πιστωτικό κίνδυνο υποκείμενου μέσου) και χρησιμοποιεί τα έσοδα για να επενδύει σε ένα χαρτοφυλάκιο με χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία χωρίς κίνδυνο. Η δομημένη οικονομική οντότητα αποκτά έκθεση στον πιστωτικό κίνδυνο της οικονομικής οντότητας Z συνάπτοντας σύμβαση αντιστάθμισης πιστωτικού κινδύνου (CDS) με έναν αντισυμβαλλόμενο σύμβασης ανταλλαγής. Το CDS περνά τον πιστωτικό κίνδυνο της οικονομικής οντότητας Z στη δομημένη οικονομική οντότητα ως αντάλλαγμα για μια προσαύξηση που καταβάλλεται από τον αντισυμβαλλόμενο σύμβασης ανταλλαγής. Οι επενδυτές στη δομημένη οικονομική οντότητα λαμβάνουν υψηλότερη απόδοση που απεικονίζει τόσο την απόδοση της δομημένης οικονομικής οντότητας από το χαρτοφυλάκιο στοιχείων του ενεργητικού της όσο και το ασφάλιστρο CDS. Ο αντισυμβαλλόμενος σύμβασης ανταλλαγής δεν έχει εμπλοκή με τη δομημένη οικονομική οντότητα που τον εκθέτει σε μεταβλητότητα των αποδόσεων από την απόδοση της δομημένης οικονομικής οντότητας λόγω της μεταβλητότητας των μεταβιβάσεων CDS στη δομημένη οικονομική οντότητα, αντί να απορροφά μεταβλητότητα των αποδόσεων της δομημένης οικονομικής οντότητας.

ΣΥΝΟΠΤΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΘΥΓΑΤΡΙΚΕΣ, ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ ΚΑΙ ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ (ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΙ 12 ΚΑΙ 21)

B10 Για κάθε θυγατρική που έχει μη ελέγχουσες συμμετοχές που είναι ουσιώδεις για την αναφέρουσα οικονομική οντότητα, μια οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:

α) τα μερίσματα που καταβάλλονται σε μη ελέγχουσες συμμετοχές.

β) τις συνοπτικές οικονομικές πληροφορίες σχετικά με τα στοιχεία ενεργητικού, τα στοιχεία παθητικού, τα κέρδη ή τις ζημίες και τις ταμειακές ροές της θυγατρικής που δίνουν τη δυνατότητα στους χρήστες να κατανοήσουν τη συμμετοχή που έχουν οι μη ελέγχουσες συμμετοχές στις δραστηριότητες του ομίλου και στις ταμειακές ροές. Οι εν λόγω πληροφορίες θα μπορούσαν να περιλαμβάνουν, όχι όμως περιοριστικά, για παράδειγμα, κυκλοφορούν ενεργητικό, μη κυκλοφορούν ενεργητικό, βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις, μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις, έσοδα, κέρδη ή ζημίες και τα συγκεντρωτικά συνολικά έσοδα.

B11 Οι συνοπτικές οικονομικές πληροφορίες που απαιτούνται από την παράγραφο B10 στοιχείο β) είναι τα ποσά πριν από ενδοεταιρικές απαλείψεις.

▼**M32**

Β12 Για κάθε κοινοπραξία και συγγενή επιχείρηση που είναι ουσιώδεις για την αναφέρουσα οντότητα, μια οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:

α) τα μερίσματα που λαμβάνονται από την κοινοπραξία ή τη συγγενή επιχείρηση.

β) συνοπτικές οικονομικές πληροφορίες σχετικά με την κοινοπραξία ή τη συγγενή επιχείρηση, (βλ. παράγραφοι Β14 και Β15), που περιλαμβάνουν, όχι όμως περιοριστικά:

(i) κυκλοφορούν ενεργητικό.

(ii) μη κυκλοφορούν ενεργητικό.

(iii) βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις.

(iv) μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις.

(v) έσοδα.

(vi) κέρδη ή ζημίες από συνεχιζόμενες δραστηριότητες.

(vii) κέρδη μετά τους φόρους ή ζημίες από συνεχιζόμενες δραστηριότητες.

(viii) τα λοιπά συγκεντρωτικά έσοδα.

(ix) τα συγκεντρωτικά συνολικά έσοδα.

Β13 Πέραν από τις συνοπτικές οικονομικές πληροφορίες που απαιτούνται από την παράγραφο Β12, μια οικονομική οντότητα γνωστοποιεί για κάθε κοινοπραξία που είναι ουσιώδης για την αναφέρουσα οντότητα, το ποσό:

α) των μετρητών και των ισοδύναμων μετρητών που περιλαμβάνονται στην παράγραφο Β12 στοιχείο β) περίπτωση i).

β) των βραχυπρόθεσμων χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων (εκτός από εμπορικούς και άλλους πιστωτές και προβλέψεις) που περιλαμβάνονται στην παράγραφο Β12 στοιχείο β) περίπτωση iii).

γ) των μακροπρόθεσμων χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων (εκτός από εμπορικούς και άλλους πιστωτές και προβλέψεις) που περιλαμβάνονται στην παράγραφο Β12 στοιχείο β) περίπτωση iv).

δ) των αποσβέσεων.

ε) του εισοδήματος από τόκους.

στ) των εξόδων για τόκους.

ζ) του φόρου εισοδήματος ή του εισοδήματος.

Β14 Οι συνοπτικές οικονομικές πληροφορίες που παρουσιάζονται σύμφωνα με τις παραγράφους Β12 και Β13 είναι τα ποσά που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις ΔΠΧΑ της κοινοπραξίας ή της συγγενούς επιχείρησης (και όχι το μερίδιο της οικονομικής οντότητας στα εν λόγω ποσά). Αν η οικονομική οντότητα λογιστικοποιεί τη συμμετοχή της στην κοινοπραξία ή τη συγγενή επιχείρηση χρησιμοποιώντας τη μέθοδο της καθαρής θέσης:

α) τα ποσά που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις ΔΠΧΑ της κοινοπραξίας ή της συγγενούς επιχείρησης προσαρμόζονται για να απεικονίζουν τις προσαρμογές που πραγματοποιούνται από την οικονομική οντότητα όταν χρησιμοποιεί τη μέθοδο της καθαρής θέσης, όπως οι προσαρμογές της εύλογης αξίας που πραγματοποιούνται τη στιγμή της απόκτησης και οι προσαρμογές για τις διαφορές στις λογιστικές πολιτικές.

β) η οικονομική οντότητα ελέγχει τη συμφωνία των συνοπτικών οικονομικών πληροφοριών που παρουσιάζονται στη λογιστική αξία της συμμετοχής της στην κοινοπραξία ή τη συγγενή επιχείρηση.

▼M32

B15 Μια οικονομική οντότητα μπορεί να παρουσιάσει τις συνοπτικές οικονομικές πληροφορίες που απαιτούνται από τις παραγράφους B12 και B13, με βάση τις οικονομικές καταστάσεις της κοινοπραξίας ή της συγγενούς επιχείρησης, αν:

α) η οικονομική οντότητα επιμετρά τη συμμετοχή της στην κοινοπραξία ή τη συγγενή επιχείρηση στην εύλογη αξία σύμφωνα με το ΔΛΠ 28 (όπως τροποποιήθηκε το 2011)· και

β) η κοινοπραξία ή η συγγενής επιχείρηση δεν καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις ΔΠΧΑ και η κατάρτιση σε αυτή τη βάση θα ήταν ανέφικτη ή θα προκαλούσε αδικαιολόγητο κόστος.

Σε αυτήν την περίπτωση η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τη βάση στην οποία έχουν καταρτιστεί οι συνοπτικές οικονομικές πληροφορίες.

B16 Μια οικονομική οντότητα γνωστοποιεί συνολικά τη λογιστική αξία των συμμετοχών της σε όλες τις ατομικά μη ουσιώδεις κοινοπραξίες ή συγγενείς επιχειρήσεις που λογιστικοποιούνται με χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης. Μια οικονομική οντότητα γνωστοποιεί επίσης χωριστά το συνολικό ποσό του μεριδίου της:

α) στα κέρδη ή ζημίες από συνεχιζόμενες δραστηριότητες.

β) στα κέρδη μετά τους φόρους ή ζημίες από συνεχιζόμενες δραστηριότητες.

γ) στα λοιπά συγκεντρωτικά έσοδα.

δ) στα συγκεντρωτικά συνολικά έσοδα.

Μια οικονομική οντότητα παρέχει τις γνωστοποιήσεις χωριστά για κοινοπραξίες και συγγενείς επιχειρήσεις.

▼M59

B17 Όταν η συμμετοχή της οικονομικής οντότητας σε θυγατρική, κοινοπραξία ή συγγενή επιχείρηση (ή ένα μέρος της συμμετοχής της σε κοινοπραξία ή συγγενή επιχείρηση) κατατάσσεται (ή συμπεριλαμβάνεται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται) ως κατεχόμενη προς πώληση σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5, η οικονομική οντότητα δεν υποχρεούται να γνωστοποιεί συνοπτικές οικονομικές πληροφορίες σχετικά την εν λόγω θυγατρική, κοινοπραξία ή συγγενή επιχείρηση, σύμφωνα με τις παραγράφους B10–B16.

▼M32

ΔΕΣΜΕΥΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΙΣ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ (ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΣ 23 ΣΤΟΙΧΕΙΟ Α))

B18 Μια οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τις συνολικές δεσμεύσεις που έχει αναλάβει, αλλά δεν έχει αναγνωρίσει κατά την ημερομηνία αναφοράς (συμπεριλαμβανομένου του μεριδίου των δεσμεύσεων που έχουν αναληφθεί από κοινού με άλλους επενδυτές, με κοινό έλεγχο μιας κοινοπραξίας) σε σχέση με τις συμμετοχές της σε κοινοπραξίες. Δεσμεύσεις είναι εκείνες που ενδέχεται να προκαλέσουν μελλοντική εκροή μετρητών ή άλλων πόρων.

B19 Οι μη αναγνωρισμένες δεσμεύσεις που ενδέχεται να προκαλέσουν μελλοντική εκροή μετρητών ή άλλων πόρων περιλαμβάνουν:

α) μη αναγνωρισμένες δεσμεύσεις για συνεισφορά χρηματοδότησης ή πόρων ως αποτέλεσμα, για παράδειγμα:

(i) των συμφωνιών σύστασης ή απόκτησης μιας κοινοπραξίας (που απαιτούν, για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα να συνεισφέρει κεφάλαια για συγκεκριμένη περίοδο).

(ii) έργων υψηλής έντασης κεφαλαίου που αναλαμβάνονται από μια κοινοπραξία.

(iii) υποχρεώσεων αγοράς άνευ όρων, που περιλαμβάνουν την προμήθεια εξοπλισμού, αποθεμάτων ή υπηρεσιών που η οικονομική οντότητα έχει δεσμευθεί να αγοράσει από μια κοινοπραξία ή για λογαριασμό της.

▼M32

(iv) μη αναγνωρισμένων δεσμεύσεων για την παροχή δανείων ή άλλης οικονομικής στήριξης σε μια κοινοπραξία.

(v) μη αναγνωρισμένων δεσμεύσεων για τη συνεισφορά πόρων σε μια κοινοπραξία, όπως στοιχεία ενεργητικού ή υπηρεσίες.

(vi) άλλων μη ακυρώσιμων μη αναγνωρισμένων δεσμεύσεων σε σχέση με μια κοινοπραξία.

β) μη αναγνωρισμένες δεσμεύσεις για την απόκτηση του δικαιώματος ιδιοκτησίας άλλου μέρους (ή ενός τμήματος του εν λόγω δικαιώματος ιδιοκτησίας) σε μια κοινοπραξία, αν ένα συγκεκριμένο γεγονός συμβεί ή δεν συμβεί στο μέλλον.

Β20 Οι απαιτήσεις και τα παραδείγματα στις παραγράφους Β18 και Β19 απεικονίζουν μερικούς από τους τύπους γνωστοποίησης που απαιτούνται από την παράγραφο 18 του ΔΛΠ 24 *Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών*.

ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ ΣΕ ΜΗ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΔΟΜΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ (ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΙ 24–31)

Δομημένες οικονομικές οντότητες

Β21 Δομημένη οικονομική οντότητα είναι μια οικονομική οντότητα που έχει σχεδιαστεί με τρόπο τέτοιον ώστε τα δικαιώματα ψήφου ή παρόμοια δικαιώματα να μην είναι ο κυρίαρχος παράγοντας για να αποφασιστεί ποιος ελέγχει την οικονομική οντότητα, όπως όταν τα τυχόν δικαιώματα ψήφου αφορούν μόνο διοικητικά καθήκοντα και οι σχετικές δραστηριότητες κατευθύνονται μέσω συμβατικών ρυθμίσεων.

Β22 Μια δομημένη οικονομική οντότητα συχνά έχει μερικά ή όλα τα παρακάτω χαρακτηριστικά ή ιδιότητες:

α) περιορισμένες δραστηριότητες.

β) ένα στενό και σαφώς καθορισμένο σκοπό, όπως η πραγματοποίηση μιας φορολογικής αποδοτικής μίσθωσης, η άσκηση δραστηριοτήτων έρευνας και ανάπτυξης, η παροχή πηγής κεφαλαίου ή χρηματοδότησης σε μια οικονομική οντότητα ή η παροχή επενδυτικών ευκαιριών για επενδυτές μέσω μεταβίβασης κινδύνων και ανταμοιβών που συνδέονται με τα στοιχεία ενεργητικού της δομημένης οικονομικής οντότητας σε επενδυτές.

γ) ανεπαρκή ίδια κεφάλαια που θα επέτρεπαν στη δομημένη οικονομική οντότητα να χρηματοδοτεί τις δραστηριότητές της χωρίς οικονομική στήριξη μειωμένης εξασφάλισης.

δ) χρηματοδότηση με τη μορφή πολλαπλών συμβατικά συνδεδεμένων τίτλων σε επενδυτές που δημιουργούν συγκεντρώσεις πίστωσης ή άλλους κινδύνους (δόσεις).

Β23 Παραδείγματα οικονομικών οντοτήτων που θεωρούνται δομημένες οικονομικές οντότητες περιλαμβάνουν, όχι όμως περιοριστικά:

α) φορείς τιτλοποίησης.

β) χρηματοδοτήσεις βασισμένες σε στοιχεία ενεργητικού.

γ) ορισμένα επενδυτικά κεφάλαια.

Β24 Μια οικονομική οντότητα που ελέγχεται από δικαιώματα ψήφου δεν είναι δομημένη οικονομική οντότητα από το γεγονός και μόνο ότι, για παράδειγμα, λαμβάνει χρηματοδότηση από τρίτους, ύστερα από ανασυγκρότηση.

Φύση των κινδύνων από συμμετοχές σε μη ενοποιημένες δομημένες οικονομικές οντότητες (παράγραφοι 29–31)

Β25 Πέραν από τις πληροφορίες που απαιτούνται από τις παραγράφους 29-31, μια οικονομική οντότητα γνωστοποιεί συμπληρωματικές πληροφορίες που είναι απαραίτητες για να επιτευχθεί ο σκοπός γνωστοποίησης της παραγράφου 24 στοιχείο β).

▼M32

Β26 Παραδείγματα πρόσθετων πληροφοριών οι οποίες, ανάλογα με τις περιστάσεις, θα μπορούσαν να έχουν σημασία για την εκτίμηση των κινδύνων στους οποίους μια οικονομική οντότητα είναι εκτεθειμένη όταν έχει συμμετοχή σε μια μη ενοποιημένη δομημένη οικονομική οντότητα είναι:

α) οι όροι μιας ρύθμισης που θα μπορούσε να απαιτεί να παρέχει η οικονομική οντότητα οικονομική στήριξη σε μια μη ενοποιημένη δομημένη οικονομική οντότητα (π.χ. ρυθμίσεις ρευστότητας ή πυροδοτήσεις αξιολόγησης της πιστοληπτικής ικανότητας που συνδέονται με υποχρεώσεις αγοράς στοιχείων του ενεργητικού της δομημένης οικονομικής οντότητας ή παροχής οικονομικής στήριξης), που περιλαμβάνουν:

(i) μια περιγραφή των γεγονότων ή περιστάσεων που θα μπορούσαν να εκθέσουν την αναφέρουσα οντότητα σε απώλεια.

(ii) κατά πόσον υπάρχουν όροι που θα περιόριζαν την υποχρέωση.

(iii) κατά πόσον υπάρχουν άλλα μέρη που παρέχουν οικονομική στήριξη και, σε αυτήν την περίπτωση, με ποιον τρόπο κατατάσσεται η υποχρέωση της αναφέρουσας οντότητας σε σχέση με εκείνες των άλλων μερών.

β) ζημίες που υπέστη η οικονομική οντότητα κατά την περίοδο αναφοράς σε σχέση με τις συμμετοχές της σε μη ενοποιημένες δομημένες οικονομικές οντότητες.

γ) οι τύποι εσόδων που έλαβε η οικονομική οντότητα κατά την περίοδο αναφοράς από τις συμμετοχές της σε μη ενοποιημένες δομημένες οικονομικές οντότητες.

δ) κατά πόσον η οικονομική οντότητα απαιτείται να απορροφήσει τις ζημίες μιας μη ενοποιημένης δομημένης οικονομικής οντότητας πριν από άλλα μέρη, το ανώτατο όριο των εν λόγω ζημιών για την οικονομική οντότητα, και (κατά περίπτωση) την κατάταξη και τα ποσά των δυνητικών ζημιών που βαρύνουν τα μέρη των οποίων οι συμμετοχές κατατάσσονται χαμηλότερα από τη συμμετοχή της οικονομικής οντότητας στη μη ενοποιημένη δομημένη οικονομική οντότητα.

ε) πληροφορίες σχετικά με οποιεσδήποτε ρυθμίσεις ρευστότητας, εγγυήσεις ή άλλες δεσμεύσεις με τρίτους που ενδέχεται να επηρεάσουν την εύλογη αξία ή τον κίνδυνο των συμμετοχών της οικονομικής οντότητας σε μη ενοποιημένες δομημένες οικονομικές οντότητες.

ε) δυσκολίες που έχει υποστεί μια μη ενοποιημένη δομημένη οικονομική οντότητα κατά τη χρηματοδότηση των δραστηριοτήτων της κατά την περίοδο αναφοράς.

στ) σε σχέση με τη χρηματοδότηση μιας μη ενοποιημένης δομημένης οικονομικής οντότητας, οι μορφές χρηματοδότησης (π.χ. εμπορικά χρεόγραφα ή μεσοπρόθεσμα ομόλογα) και ο σταθμισμένος μέσος όρος ζωής τους. Οι εν λόγω πληροφορίες θα μπορούσαν να περιλαμβάνουν αναλύσεις ωριμότητας των στοιχείων ενεργητικού και τη χρηματοδότηση μιας μη ενοποιημένης δομημένης οικονομικής οντότητας, αν η δομημένη οικονομική οντότητα έχει μακροπρόθεσμα στοιχεία ενεργητικού που χρηματοδοτούνται από βραχυπρόθεσμη χρηματοδότηση.

Προσάρτημα Γ

Ημερομηνία έναρξης ισχύος και μεταβατική περίοδος

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του ΔΠΧΑ και έχει την ίδια ισχύ με τα άλλα μέρη του ΔΠΧΑ.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ

Γ1 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν ΔΠΧΑ για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2013 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή νωρίτερα.

▼**M37**

Γ1Α *Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, σχήματα υπό κοινό έλεγχο και γνωστοποίηση συμμετοχών σε άλλες οντότητες: Μεταβατικές καθοδηγήσεις* (τροποποιήσεις στο ΔΠΧΑ 10, ΔΠΧΑ 11 και ΔΠΧΑ 12), που εκδόθηκαν τον Ιούνιο του 2012 και προσέθεσαν τις παραγράφους Γ2Α-Γ2Β. Οι τροποποιήσεις τίθενται σε εφαρμογή από οντότητες για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2013 ή αργότερα. Εάν μια οντότητα εφαρμόσει το ΔΠΧΑ 12 για μια προγενέστερη περίοδο, οφείλει να εφαρμόσει τις τροποποιήσεις αυτές για τη συγκεκριμένη προγενέστερη περίοδο.

▼**M38**

Γ1Β *Εταιρείες επενδύσεων* (τροποποιήσεις στο ΔΠΧΑ 10, ΔΠΧΑ 12 και ΔΛΠ 27), που εκδόθηκαν τον Οκτώβριο του 2012, με τις οποίες τροποποιήθηκαν η παράγραφος 2 και το προσάρτημα Α, και προστέθηκαν οι παράγραφοι 9Α–9Β, 19Α–19Ζ, 21Α και 25Α. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2014 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή νωρίτερα. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει νωρίτερα τις παρούσες τροποποιήσεις, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό και εφαρμόζει συγχρόνως όλες τις τροποποιήσεις που περιλαμβάνονται στις *Εταιρείες επενδύσεων*.

▼**M51**

Γ1Γ Με την τροποποίηση *Εταιρείες Επενδύσεων: Εφαρμογή της εξαίρεσης όσον αφορά την ενοποίηση* (τροποποιήσεις στο ΔΠΧΑ 10, ΔΠΧΑ 12 και ΔΛΠ 28), που εκδόθηκε τον Δεκέμβριο του 2014, τροποποιήθηκε η παράγραφος 6. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει την τροποποίηση αυτή για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2016 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή νωρίτερα. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει την εν λόγω τροποποίηση για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼**M59**

Γ1Δ Με το έγγραφο *Ετήσιες βελτιώσεις των ΔΠΧΑ του κύκλου 2014–2016*, που εκδόθηκε τον Δεκέμβριο του 2016, προστέθηκε η παράγραφος 5Α και τροποποιήθηκε η παράγραφος Β17. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις αναδρομικά, σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 *Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη*, για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2017 ή μεταγενέστερα.

▼**M32**

Γ2 Η οικονομική οντότητα ενθαρρύνεται να παρέχει πληροφορίες που απαιτούνται από αυτό το ΔΠΧΑ νωρίτερα από τις ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2013 ή αργότερα. Η παροχή μερικών από τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από αυτό το ΔΠΧΑ δεν υποχρεώνει την οικονομική οντότητα να συμμορφωθεί με όλες τις απαιτήσεις αυτού του ΔΠΧΑ ή να εφαρμόσει νωρίς το ΔΠΧΑ 10, το ΔΠΧΑ 11, το ΔΛΠ 27 (όπως τροποποιήθηκε το 2011) και το ΔΛΠ 28 (όπως τροποποιήθηκε το 2011).

▼**M37**

Γ2Α Οι απαιτήσεις γνωστοποίησης του παρόντος ΔΠΧΑ δεν χρειάζεται να εφαρμοστούν για περίοδο που παρουσιάζεται η οποία αρχίζει πριν από την ετήσια περίοδο που προηγείται αμέσως της πρώτης ετήσιας περιόδου για την οποία εφαρμόζεται στο ΔΠΧΑ 12.

Γ2Β Οι απαιτήσεις γνωστοποίησης των παραγράφων 24-31 και οι αντίστοιχες οδηγίες στις παραγράφους Β12-Β26 του παρόντος ΔΠΧΑ δεν χρειάζεται να εφαρμοστούν για περίοδο που παρουσιάζεται η οποία αρχίζει πριν από την πρώτη ετήσια περίοδο για την οποία εφαρμόζεται στο ΔΠΧΑ 12.

▼**M32**

ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ ΣΤΟ ΔΠΧΑ 9

Γ3 Αν μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν ΔΠΧΑ αλλά δεν εφαρμόζει ακόμα το ΔΠΧΑ 9, κάθε παραπομπή στο ΔΠΧΑ 9 νοείται ως παραπομπή στο ΔΛΠ 39 *Χρηματοοικονομικά Μέσα. Αναγνώριση και Επιμέτρηση*.

▼M33

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ 13

Επιμέτρηση Εύλογης Αξίας

ΣΤΟΧΟΣ

1 **Το παρόν ΔΠΧΑ:**

α) **ορίζει την *εύλογη αξία***

β) **θέτει σε ένα ΔΠΧΑ το πλαίσιο για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας και**

γ) **απαιτεί την πραγματοποίηση γνωστοποιήσεων σχετικά με τις επιμετρήσεις εύλογης αξίας.**

2 Η εύλογη αξία αποτελεί επιμέτρηση που βασίζεται στην αγορά και δεν αφορά μια συγκεκριμένη οντότητα. Για ορισμένα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις, δύναται να υπάρχουν διαθέσιμες παρατηρήσιμες συναλλαγές στην αγορά ή πληροφορίες της αγοράς. Για άλλα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις, δύναται να μην υπάρχουν διαθέσιμες παρατηρήσιμες συναλλαγές στην αγορά ή πληροφορίες της αγοράς. Ωστόσο, ο στόχος της επιμέτρησης της εύλογης αξίας είναι ο ίδιος και στις δύο περιπτώσεις να εκτιμηθεί η τιμή στην οποία θα λάμβανε χώρα μια *κανονική συναλλαγή* για την πώληση του περιουσιακού στοιχείου ή τη μεταβίβαση της υποχρέωσης μεταξύ *συμμετεχόντων στην αγορά* κατά την ημερομηνία επιμέτρησης υπό τις τρέχουσες συνθήκες της αγοράς (ήτοι μια *τιμή εξόδου* κατά την ημερομηνία επιμέτρησης από την οπτική ενός συμμετέχοντα στην αγορά που κατέχει το περιουσιακό στοιχείο ή οφείλει την υποχρέωση).

3 Όταν δεν υπάρχει παρατηρήσιμη τιμή για πανομοιότυπο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση, μια οντότητα αποτιμά την εύλογη αξία χρησιμοποιώντας άλλη τεχνική αποτίμησης που μεγιστοποιεί τη χρήση συναφών *παρατηρήσιμων εισροών* και ελαχιστοποιεί τη χρήση *μη παρατηρήσιμων εισροών*. Καθώς η εύλογη αξία αποτελεί επιμέτρηση που βασίζεται στην αγορά, αποτιμάται με τη χρήση των υποθέσεων που θα χρησιμοποιούσαν οι συμμετέχοντες στην αγορά κατά την αποτίμηση του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης, συμπεριλαμβανομένων των υποθέσεων σχετικά με τον κίνδυνο. Ως εκ τούτου, η πρόθεση μιας οντότητας να διακρατήσει ένα περιουσιακό στοιχείο ή να τακτοποιήσει ή άλλως να εκπληρώσει μια υποχρέωση δεν έχει σημασία κατά την αποτίμηση της εύλογης αξίας.

4 Ο ορισμός της εύλογης αξίας εστιάζει σε περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις διότι αποτελούν το κύριο αντικείμενο της λογιστικής επιμέτρησης. Επιπλέον, το παρόν ΔΠΧΑ ισχύει για τους ίδιους συμμετοχικούς τίτλους μιας οντότητας αποτιμώμενους στην εύλογη αξία.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

5 **Το παρόν ΔΠΧΑ εφαρμόζεται όταν βάσει άλλου ΔΠΧΑ απαιτούνται ή επιτρέπονται επιμετρήσεις της εύλογης αξίας ή γνωστοποιήσεις σχετικά με επιμετρήσεις εύλογης αξίας (και επιμετρήσεις, όπως η εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης, βάσει της εύλογης αξίας ή γνωστοποιήσεις σχετικά με τις επιμετρήσεις αυτές), εκτός των περιπτώσεων που προσδιορίζονται στις παραγράφους 6 και 7.**

▼M54

6 Οι απαιτήσεις επιμέτρησης και γνωστοποίησης του παρόντος ΔΠΧΑ δεν ισχύουν για τα εξής:

▼M33

α) συναλλαγές πληρωμών βάσει της αξίας μετοχών που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 2 *Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών*

▼M54

β) συναλλαγές μίσθωσης που αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 16 *Μισθώσεις* και

▼M33

γ) επιμετρήσεις που έχουν ορισμένες ομοιότητες με την εύλογη αξία αλλά δεν είναι εύλογη αξία, όπως η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία του ΔΛΠ 2 *Απογραφές* ή η αξία κατά τη χρήση του ΔΛΠ 36 *Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων*.

▼M33

7 Οι απαιτούμενες βάσει του παρόντος ΔΠΧΑ γνωστοποιήσεις δεν απαιτούνται για τα εξής:

α) περιουσιακά στοιχεία προγράμματος παροχών σε εργαζομένους αποτιμώμενα στην εύλογη αξία σύμφωνα με το ΔΛΠ 19 *Παροχές σε εργαζομένους*

β) επενδύσεις προγραμμάτων παροχών αποχώρησης από την υπηρεσία αποτιμώμενες στην εύλογη αξία σύμφωνα με το ΔΛΠ 26 *Λογιστική και Πληροφόρηση Προγραμμάτων Παροχών Αποχώρησης από την Υπηρεσία* και

γ) περιουσιακά στοιχεία για τα οποία το ανακτήσιμο ποσό ισούται με την εύλογη αξία μείον το κόστος διάθεσης σύμφωνα με το ΔΛΠ 36.

8 Το πλαίσιο για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας που περιγράφεται στο παρόν ΔΠΧΑ εφαρμόζεται στην αρχική και στις επακόλουθες μετρήσεις εάν επιτρέπεται ή απαιτείται η εύλογη αξία βάσει άλλων ΔΠΧΑ.

ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ

Ορισμός της εύλογης αξίας

9 Το παρόν ΔΠΧΑ περιγράφει την εύλογη αξία ως την τιμή που θα λάμβανε κάποιος για την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου ή που θα κατέβαλε κάποιος για τη μεταβίβαση μιας υποχρέωσης σε μια κανονική συναλλαγή μεταξύ συμμετεχόντων στην αγορά κατά την ημερομηνία επιμέτρησης.

10 Στην παράγραφο Β2 περιγράφεται η συνολική προσέγγιση στην επιμέτρηση της εύλογης αξίας.

Το περιουσιακό στοιχείο ή η υποχρέωση

11 Η επιμέτρηση της εύλογης αξίας αφορά ένα συγκεκριμένο περιουσιακό στοιχείο ή μια υποχρέωση. Ως εκ τούτου, κατά την επιμέτρηση της εύλογης αξίας, μια οντότητα λαμβάνει υπόψη τα χαρακτηριστικά του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης εάν οι συμμετέχοντες στην αγορά θα λάμβαναν υπόψη τα εν λόγω χαρακτηριστικά κατά την τιμολόγηση του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης κατά την ημερομηνία επιμέτρησης. Τα εν λόγω χαρακτηριστικά περιλαμβάνουν, για παράδειγμα, τα εξής;

α) **την κατάσταση και τη θέση του περιουσιακού στοιχείου και**

β) **περιορισμούς, εφόσον υπάρχουν, όσον αφορά την πώληση ή τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου.**

12 Οι επιπτώσεις στην επιμέτρηση που προκύπτουν από ένα συγκεκριμένο χαρακτηριστικό διαφέρει ανάλογα με το πώς το χαρακτηριστικό αυτό θα λαμβανόταν υπόψη από τους συμμετέχοντες στην αγορά.

13 Το περιουσιακό στοιχείο ή η υποχρέωση που αποτιμάται στην εύλογη αξία δύναται να είναι:

α) ανεξάρτητο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση (π.χ. ένα χρηματοοικονομικό μέσο ή ένα μη χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο)· ή

β) μια ομάδα περιουσιακών στοιχείων, μια ομάδα υποχρεώσεων ή μια ομάδα περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων (π.χ. μια μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών ή μια επιχείρηση).

14 Το εάν το περιουσιακό στοιχείο ή η υποχρέωση είναι ανεξάρτητο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση, ομάδα περιουσιακών στοιχείων, ομάδα υποχρεώσεων ή ομάδα περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων για σκοπούς αναγνώρισης και γνωστοποίησης εξαρτάται από τη *λογιστική μονάδα του*. Η λογιστική μονάδα του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης καθορίζεται σύμφωνα με το ΔΠΧΑ που απαιτεί ή επιτρέπει την επιμέτρηση της εύλογης αξίας, εκτός όσων προβλέπονται στο παρόν ΔΠΧΑ.

▼M33

Η συναλλαγή

15 **Κατά την επιμέτρηση της εύλογης αξίας υποτίθεται ότι το περιουσιακό στοιχείο ή η υποχρέωση ανταλλάσσεται σε μια κανονική συναλλαγή μεταξύ συμμετεχόντων στην αγορά για την πώληση του περιουσιακού στοιχείου ή τη μεταβίβαση της υποχρέωσης κατά την ημερομηνία επιμέτρησης υπό τις τρέχουσες συνθήκες της αγοράς.**

16 **Στην επιμέτρηση της εύλογης αξίας υποτίθεται ότι η συναλλαγή για την πώληση του περιουσιακού στοιχείου ή τη μεταβίβαση της υποχρέωσης λαμβάνει χώρα είτε:**

α) **στην *κύρια αγορά* για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση ή**

β) **ελλείψει κύριας αγοράς, στην *πλέον συμφέρουσα αγορά* για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση.**

17 Μια οντότητα δεν χρειάζεται να πραγματοποιήσει εξαντλητική έρευνα όλων των πιθανών αγορών για να εντοπίσει την κύρια αγορά ή, απουσία κύριας αγοράς, την πλέον συμφέρουσα αγορά, αλλά λαμβάνει υπόψη της όλες τις ευλόγως διαθέσιμες πληροφορίες. Απουσία σχετικών αποδείξεων για το αντίθετο, η αγορά στην οποία μια οντότητα θα πραγματοποιούσε κανονικά μια συναλλαγή για την πώληση του περιουσιακού στοιχείου ή τη μεταβίβαση της υποχρέωσης θεωρείται ότι είναι η κύρια αγορά ή, απουσία κύριας αγοράς, η πλέον συμφέρουσα αγορά.

18 Εάν υπάρχει κύρια αγορά για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση, η επιμέτρηση της εύλογης αξίας αντιπροσωπεύει την τιμή στη αγορά αυτή (είτε η τιμή αυτή είναι άμεσα παρατηρήσιμη είτε εκτιμάται με τη χρήση άλλης τεχνικής αποτίμησης), ακόμα και εάν η τιμή σε μια διαφορετική αγορά είναι ενδεχομένως περισσότερο συμφέρουσα κατά την ημερομηνία επιμέτρησης.

19 Η οντότητα πρέπει να έχει πρόσβαση στην κύρια (ή την πλέον συμφέρουσα) αγορά κατά την ημερομηνία επιμέτρησης. Δεδομένου ότι διαφορετικές οντότητες (και επιχειρήσεις εντός αυτών των οντοτήτων) με διαφορετικές δραστηριότητες δύναται να έχουν πρόσβαση σε διαφορετικές αγορές, η κύρια (ή πλέον συμφέρουσα) αγορά για το ίδιο περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση δύναται να διαφέρει για διαφορετικές οντότητες (και επιχειρήσεις εντός αυτών των οντοτήτων). Ως εκ τούτου, η κύρια (ή πλέον συμφέρουσα) αγορά (και, συνεπώς, οι συμμετέχοντες στην αγορά) εξετάζονται από την οπτική της οντότητας έτσι δύναται να υπάρχουν διαφορές μεταξύ οντοτήτων με διαφορετικές δραστηριότητες.

20 Αν και μια οντότητα πρέπει να μπορεί να έχει πρόσβαση στην αγορά, η οντότητα δεν χρειάζεται να είναι σε θέση να πωλήσει το συγκεκριμένο περιουσιακό στοιχείο ή να μεταβιβάσει τη συγκεκριμένη υποχρέωση κατά την ημερομηνία επιμέτρησης ώστε να μπορεί να επιμετρήσει την εύλογη αξία βάσει της τιμής στην αγορά αυτή.

21 Ακόμα και όταν δεν υφίσταται παρατηρήσιμη αγορά για την παροχή πληροφοριών τιμολόγησης σχετικά με την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου ή τη μεταβίβαση μιας υποχρέωσης κατά την ημερομηνία επιμέτρησης, η επιμέτρηση της εύλογης αξίας πρέπει να θεωρεί ότι μια συναλλαγή λαμβάνει χώρα κατά την ημερομηνία αυτή, εξετάζοντας τη συναλλαγή από την οπτική ενός συμμετέχοντα στην αγορά που κατέχει το περιουσιακό στοιχείο ή οφείλει την υποχρέωση. Αυτή η υποτιθέμενη συναλλαγή αποτελεί τη βάση εκτίμησης της τιμής πώλησης του περιουσιακού στοιχείου ή μεταβίβασης της υποχρέωσης.

Συμμετέχοντες στην αγορά

22 **Μια οντότητα αποτιμά την εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης χρησιμοποιώντας τις υποθέσεις που θα χρησιμοποιούσαν συμμετέχοντες στην αγορά κατά την τιμολόγηση του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης, υποθέτοντας ότι οι συμμετέχοντες στην αγορά ενεργούν προς το βέλτιστο οικονομικό τους συμφέρον.**

▼M33

23 Κατά την ανάπτυξη των υποθέσεων αυτών, μια οντότητα δεν χρειάζεται να προσδιορίσει συγκεκριμένους συμμετέχοντες στην αγορά. Αντιθέτως, μια οντότητα προσδιορίζει χαρακτηριστικά που διακρίνουν τους συμμετέχοντες στην αγορά γενικά, εξετάζοντας παράγοντες που αφορούν συγκεκριμένα όλα τα εξής:

α) το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση

β) την κύρια (ή πλέον συμφέρουσα) αγορά για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση και

γ) τους συμμετέχοντες στην αγορά με τους οποίους η οντότητα θα συναλλασσόταν στην αγορά αυτή.

Η τιμή

24 Εύλογη αξία είναι η τιμή που μια οντότητα θα λάμβανε κατά την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου ή κατά τη μεταβίβαση μιας υποχρέωσης σε μια κανονική συναλλαγή στην κύρια (ή την πλέον συμφέρουσα) αγορά κατά την ημερομηνία επιμέτρησης υπό τις τρέχουσες συνθήκες της αγοράς (ήτοι, τιμή εξόδου) ανεξαρτήτως του εάν η τιμή αυτή είναι άμεσα παρατηρήσιμη ή εκτιμάται με τη χρήση άλλης τεχνικής αποτίμησης.

25 Η τιμή στην κύρια (ή την πλέον συμφέρουσα) αγορά που χρησιμοποιείται για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης δεν προσαρμόζεται ώστε να περιλαμβάνει τα *έξοδα συναλλαγής*. Τα έξοδα συναλλαγής λογιστικοποιούνται σύμφωνα με άλλα ΔΠΧΑ. Τα έξοδα συναλλαγής δεν αποτελούν χαρακτηριστικό ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης. Αντιθέτως, αφορούν συγκεκριμένα μια συναλλαγή και διαφέρουν ανάλογα με τον τρόπο εκτέλεσης μιας συναλλαγής από την οντότητα για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση.

26 Στα έξοδα συναλλαγής δεν περιλαμβάνονται τα *μεταφορικά έξοδα*. Εάν η τοποθεσία είναι χαρακτηριστικό του περιουσιακού στοιχείου (όπως ενδέχεται να συμβαίνει στην περίπτωση, για παράδειγμα, ενός εμπορεύματος), η τιμή στην κύρια (ή την πλέον συμφέρουσα) αγορά προσαρμόζεται ώστε να περιλαμβάνει τα έξοδα, εφόσον υπάρχουν, για τη μεταφορά του περιουσιακού στοιχείου από την τρέχουσα τοποθεσία του στην εν λόγω αγορά.

Εφαρμογή σε μη χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία

Μέγιστη και βέλτιστη χρήση για μη χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία

27 Η επιμέτρηση της εύλογης αξίας ενός μη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου λαμβάνει υπόψη την ικανότητα ενός συμμετέχοντα στην αγορά να παράγει οικονομικά οφέλη κάνοντας *μέγιστη και βέλτιστη* χρήση του περιουσιακού στοιχείου ή πωλώντας το σε άλλο συμμετέχοντα στην αγορά που θα χρησιμοποιούσε το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο κατά τον μέγιστο και βέλτιστο τρόπο.

28 Η μέγιστη και βέλτιστη χρήση ενός μη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου λαμβάνει υπόψη τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου που είναι φυσικά δυνατή, νομικά επιτρεπτή και οικονομικά εφικτή, ως εξής:

α) Μια φυσικά δυνατή χρήση λαμβάνει υπόψη τα φυσικά χαρακτηριστικά του περιουσιακού στοιχείου τα οποία θα λάμβαναν υπόψη οι συμμετέχοντες στην αγορά κατά την τιμολόγηση του περιουσιακού στοιχείου (π.χ. η τοποθεσία ή το μέγεθος ενός ακινήτου).

β) Μια νομικά επιτρεπτή χρήση λαμβάνει υπόψη οποιουσδήποτε νομικούς περιορισμούς στη χρήση του περιουσιακού στοιχείου που οι συμμετέχοντες στην αγορά θα λάμβαναν υπόψη κατά την τιμολόγηση του περιουσιακού στοιχείου (π.χ. πολεοδομικοί κανονισμοί που ισχύουν για ένα ακίνητο).

γ) Μια οικονομικά εφικτή χρήση λαμβάνει υπόψη το εάν η χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου που είναι φυσικά δυνατή και νομικά επιτρεπτή παράγει επαρκή έσοδα ή ταμειακές ροές (λαμβάνοντας υπόψη το κόστος της μετατροπής του περιουσιακού στοιχείου για τη συγκεκριμένη χρήση) για την επίτευξη απόδοσης επένδυσης που οι συμμετέχοντες στην αγορά θα απαιτούσαν από μια επένδυση στο συγκεκριμένο περιουσιακό στοιχείο μέσω της συγκεκριμένης χρήσης του.

▼M33

29 Η μέγιστη και βέλτιστη χρήση προσδιορίζεται από την οπτική των συμμετεχόντων στην αγορά, ακόμα και εάν η οντότητα σκοπεύει να κάνει διαφορετική χρήση. Ωστόσο, η τρέχουσα χρήση από μια οντότητα ενός μη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου θεωρείται ως η μέγιστη και βέλτιστη χρήση του, εκτός εάν οι παράγοντες της αγοράς ή άλλοι παράγοντες δείχνουν ότι μια διαφορετική χρήση από τους συμμετέχοντες στην αγορά θα μεγιστοποιούσε την αξία του περιουσιακού στοιχείου.

30 Για την προστασία της ανταγωνιστικής της θέσης ή για άλλους λόγους, μια οντότητα δύναται να μην προτίθεται να χρησιμοποιήσει ένα αποκτηθέν μη χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ενεργά ή να μην το χρησιμοποιήσει κατά τον μέγιστο και βέλτιστο τρόπο. Για παράδειγμα, αυτό δύναται να ισχύει στην περίπτωση ενός αποκτηθέντος άυλου περιουσιακού στοιχείου που η οντότητα σκοπεύει να χρησιμοποιήσει αμυντικά, αποτρέποντας τη χρήση του από άλλους. Μολαταύτα, η οντότητα αποτιμά την εύλογη αξία ενός μη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου υποθέτοντας τη μέγιστη και βέλτιστη χρήση του από τους συμμετέχοντες στην αγορά.

Βάση αποτίμησης μη χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων

31 Η μέγιστη και βέλτιστη χρήση ενός μη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου προσδιορίζει τη βάση αποτίμησης που χρησιμοποιείται για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας του περιουσιακού στοιχείου ως εξής:

α) Η μέγιστη και βέλτιστη χρήση ενός μη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου δύναται να παρέχει μέγιστη αξία στους συμμετέχοντες στην αγορά μέσω της χρήσης του σε συνδυασμό με άλλα περιουσιακά στοιχεία στο πλαίσιο μιας ομάδας (όπως έχει εγκατασταθεί ή άλλως διαμορφωθεί προς χρήση) ή σε συνδυασμό με άλλα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις (π.χ. μια επιχείρηση).

   (i) Εάν η μέγιστη και βέλτιστη χρήση του περιουσιακού στοιχείου είναι να χρησιμοποιείται το περιουσιακό στοιχείο σε συνδυασμό με άλλα περιουσιακά στοιχεία ή με άλλα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις, η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου είναι η τιμή την οποία θα λάμβανε μια οντότητα σε μια τρέχουσα συναλλαγή για την πώληση του περιουσιακού στοιχείου υποθέτοντας ότι το περιουσιακό στοιχείο θα χρησιμοποιηθεί μαζί με άλλα περιουσιακά στοιχεία ή μαζί με άλλα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις και ότι τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις (ήτοι, τα συμπληρωματικά του περιουσιακά στοιχεία και οι συνδεδεμένες υποχρεώσεις) θα είναι διαθέσιμα στους συμμετέχοντες στην αγορά.

   (ii) Οι υποχρεώσεις που συνδέονται με το περιουσιακό στοιχείο και τα συμπληρωματικά του περιουσιακά στοιχεία περιλαμβάνουν υποχρεώσεις που χρηματοδοτούν το κεφάλαιο κίνησης αλλά δεν περιλαμβάνουν υποχρεώσεις που χρησιμοποιούνται για τη χρηματοδότηση περιουσιακών στοιχείων πέραν αυτών που περιλαμβάνονται στην ομάδα περιουσιακών στοιχείων.

   (iii) Οι υποθέσεις για τη μέγιστη και βέλτιστη χρήση ενός μη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου συμφωνούν για όλα τα περιουσιακά στοιχεία (που έχουν σχετική μέγιστη και βέλτιστη χρήση) της ομάδας περιουσιακών στοιχείων ή της ομάδας περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων εντός της οποίας θα χρησιμοποιούταν το περιουσιακό στοιχείο.

β) Η μέγιστη και βέλτιστη χρήση ενός μη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου δύναται να παρέχει μέγιστη αξία στους συμμετέχοντες στην αγορά, όταν το περιουσιακό στοιχείο χρησιμοποιείται ανεξάρτητα. Εάν η μέγιστη και βέλτιστη χρήση του περιουσιακού στοιχείου είναι η ανεξάρτητη χρήση του, η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου είναι η τιμή που θα λάμβανε μια οντότητα σε μια τρέχουσα συναλλαγή για την πώληση του περιουσιακού στοιχείου σε συμμετέχοντες στην αγορά που θα χρησιμοποιούσαν το περιουσιακό στοιχείο ανεξάρτητα.

▼M33

32 Η επιμέτρηση της εύλογης αξίας ενός μη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου προϋποθέτει ότι το περιουσιακό στοιχείο πωλείται σύμφωνα με τη λογιστική μονάδα που προσδιορίζεται σε άλλα ΔΠΧΑ (η οποία δύναται να είναι ένα επιμέρους περιουσιακό στοιχείο). Αυτό ισχύει ακόμα και όταν για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας θεωρείται ότι η μέγιστη και βέλτιστη χρήση του περιουσιακού στοιχείου είναι να χρησιμοποιηθεί σε συνδυασμό με άλλα περιουσιακά στοιχεία ή με άλλα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις διότι κατά την επιμέτρηση της εύλογης αξίας θεωρείται ότι ο συμμετέχων στην αγορά κατέχει ήδη τα συμπληρωματικά περιουσιακά στοιχεία και τις συνδεδεμένες υποχρεώσεις.

33 Στην παράγραφο Β3 περιγράφεται η εφαρμογή της έννοιας της βάσης αποτίμησης για μη χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία

Εφαρμογή στις υποχρεώσεις και τους ίδιους συμμετοχικούς τίτλους μιας οντότητας

Γενικές αρχές

34 Κατά την επιμέτρηση της εύλογης αξίας θεωρείται ότι μια χρηματοοικονομική ή μη χρηματοοικονομική υποχρέωση ή ένας ίδιος συμμετοχικός τίτλος μιας οντότητας (π.χ. συμμετοχές στο εταιρικό κεφάλαιο εκδιδόμενες ως αντάλλαγμα μιας συνένωσης επιχειρήσεων) μεταβιβάζεται σε έναν συμμετέχοντα στην αγορά κατά την ημερομηνία επιμέτρησης. Κατά τη μεταβίβαση μιας υποχρέωσης ή ενός ίδιου συμμετοχικού τίτλου μιας οντότητας θεωρούνται δεδομένα τα εξής:

α) **Μια υποχρέωση θα παραμείνει σε εκκρεμότητα και ο συμμετέχων στην αγορά στον οποίο μεταβιβάζεται θα πρέπει να εκπληρώσει τη σχετική υποχρέωση. Η υποχρέωση δεν θα εκκαθαριστεί με τον αντισυμβαλλόμενο ή άλλως εξοφληθεί κατά την ημερομηνία επιμέτρησης.**

β) **Ο ίδιος συμμετοχικός τίτλος μιας οντότητας θα παραμένει σε κυκλοφορία και ο συμμετέχων στην αγορά στον οποίο μεταβιβάζεται θα αναλάβει τα δικαιώματα και τις ευθύνες που συνδέονται με τον τίτλο. Ο τίτλος δεν θα ακυρωθεί ή άλλως εξοφληθεί κατά την ημερομηνία επιμέτρησης.**

35 Ακόμα και εάν δεν υπάρχει παρατηρήσιμη αγορά για την παροχή πληροφοριών αποτίμησης σχετικά με τη μεταβίβαση μιας υποχρέωσης ή του ίδιου συμμετοχικού τίτλου μιας οντότητας (π.χ. διότι συμβατικοί και άλλοι νομικοί περιορισμοί εμποδίζουν τη μεταβίβαση των εν λόγω στοιχείων), δύναται να υπάρχει παρατηρήσιμη αγορά για τα εν λόγω στοιχεία εάν τα κατέχουν άλλα μέρη ως περιουσιακά στοιχεία (π.χ. εταιρική ομολογία ή δικαίωμα αγοράς των μετοχών μιας οντότητας).

36 Σε κάθε περίπτωση, μια οντότητα μεγιστοποιεί τη χρήση των συναφών παρατηρήσιμων εισροών και ελαχιστοποιεί τη χρήση μη παρατηρήσιμων εισροών ώστε να εκπληρώσει τον στόχο της επιμέτρησης της εύλογης αξίας, ήτοι να εκτιμήσει την τιμή στην οποία μια κανονική συναλλαγή για τη μεταβίβαση της υποχρέωσης ή του ίδιου συμμετοχικού τίτλου θα λάμβανε χώρα μεταξύ συμμετεχόντων στην αγορά κατά την ημερομηνία επιμέτρησης υπό τις τρέχουσες συνθήκες της αγοράς.

Υποχρεώσεις και συμμετοχικοί τίτλοι στην κατοχή άλλων μερών ως περιουσιακά στοιχεία

37 Όταν δεν υπάρχει διαθέσιμη επίσημη τιμή για τη μεταβίβαση μιας πανομοιότυπης ή παρόμοιας υποχρέωσης ή ενός ίδιου συμμετοχικού τίτλου μιας οντότητας και το πανομοιότυπο στοιχείο βρίσκεται στην κατοχή άλλου μέρους ως περιουσιακό στοιχείο, μια οντότητα επιμετρά την εύλογη αξία της υποχρέωσης ή του συμμετοχικού τίτλου από την οπτική ενός συμμετέχοντα στην αγορά που κατέχει το πανομοιότυπο στοιχείο ως περιουσιακό στοιχείο κατά την ημερομηνία επιμέτρησης.

38 Στις εν λόγω περιπτώσεις, μια οντότητα επιμετρά την εύλογη αξία της υποχρέωσης ή του συμμετοχικού τίτλου ως εξής:

α) με τη χρήση της επίσημης χρηματιστηριακής τιμής σε μια *ενεργό αγορά* για το πανομοιότυπο στοιχείο που βρίσκεται στην κατοχή άλλου μέρους ως περιουσιακό στοιχείο, εάν υπάρχει διαθέσιμη τέτοια τιμή

▼M33

β) εάν η τιμή αυτή δεν είναι διαθέσιμη, με τη χρήση άλλων παρατηρήσιμων εισροών, όπως η επίσημη τιμή σε μια αγορά που δεν είναι ενεργός για το πανομοιότυπο στοιχείο που βρίσκεται στην κατοχή άλλου μέρους ως περιουσιακό στοιχείο

γ) εάν οι παρατηρήσιμες τιμές στα στοιχεία α) και β) ανωτέρω δεν είναι διαθέσιμες, με τη χρήση άλλης τεχνικής αποτίμησης, όπως οι εξής:

(i) μια *προσέγγιση βάσει εισοδήματος* (π.χ. μια τεχνική παρούσας αξίας που λαμβάνει υπόψη τις μελλοντικές ταμειακές ροές που αναμένει να λάβει ένας συμμετέχων στην αγορά από την κατοχή της υποχρέωσης ή του συμμετοχικού τίτλου ως περιουσιακό στοιχείο βλ. παραγράφους Β10 και Β11)·

(ii) μια *προσέγγιση βάσει της αγοράς* (π.χ. με τη χρήση επίσημων τιμών για παρόμοιες υποχρεώσεις ή συμμετοχικούς τίτλους στην κατοχή άλλων μερών ως περιουσιακά στοιχεία βλ. παραγράφους Β5-Β7).

39 Μια οντότητα προσαρμόζει την επίσημη τιμή μιας υποχρέωσης ή ενός ίδιου συμμετοχικού τίτλου μιας οντότητας στην κατοχή άλλου μέρους ως περιουσιακό στοιχείο μόνο εάν υπάρχουν συγκεκριμένοι παράγοντες για το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο που δεν ισχύουν για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας της υποχρέωσης ή του συμμετοχικού τίτλου. Μια οντότητα εξασφαλίζει ότι η τιμή του περιουσιακού στοιχείου δεν αντανακλά το αποτέλεσμα περιορισμού που εμποδίζει την πώληση του εν λόγω περιουσιακού στοιχείου. Ορισμένοι από τους παράγοντες που δύναται να δείχνουν ότι θα πρέπει να προσαρμοστεί η επίσημη τιμή του περιουσιακού στοιχείου είναι οι εξής:

α) Η επίσημη τιμή του περιουσιακού στοιχείου αφορά παρεμφερή (αλλά όχι πανομοιότυπη) υποχρέωση ή συμμετοχικό τίτλο στην κατοχή άλλου μέρους ως περιουσιακό στοιχείο. Για παράδειγμα, η υποχρέωση ή ο συμμετοχικός τίτλος δύναται να έχουν κάποιο ιδιαίτερο χαρακτηριστικό (π.χ. την πιστωτική ποιότητα του εκδότη) το οποίο διαφέρει από το χαρακτηριστικό που αντανακλάται στην εύλογη αξία της παρεμφερούς υποχρέωσης ή συμμετοχικού τίτλου που βρίσκεται στην κατοχή άλλου μέρους ως περιουσιακό στοιχείο.

β) Η λογιστική μονάδα για το περιουσιακό στοιχείο δεν είναι ίδια με τη λογιστική μονάδα για την υποχρέωση ή τον συμμετοχικό τίτλο. Για παράδειγμα, όσον αφορά τις υποχρεώσεις, σε ορισμένες περιπτώσεις η τιμή για ένα περιουσιακό στοιχείο αντανακλά μια σύνθετη τιμή για ένα πακέτο που περιέχει και τα οφειλόμενα από τον εκδότη ποσά καθώς και μια πιστωτική ενίσχυση τρίτου μέρους. Εάν η λογιστική μονάδα της υποχρέωσης δεν είναι η λογιστική μονάδα του σύνθετου πακέτου, στόχος είναι η επιμέτρηση της εύλογης αξίας της υποχρέωσης του εκδότη και όχι της εύλογης αξίας του σύνθετου πακέτου. Ως εκ τούτου, στις εν λόγω περιπτώσεις, η οντότητα θα πρέπει να προσαρμόσει την παρατηρούμενη τιμή για το περιουσιακό στοιχείο ώστε να αποκλειστεί η επίδραση της πιστωτικής ενίσχυσης τρίτου μέρους.

Υποχρεώσεις και συμμετοχικοί τίτλοι που δεν βρίσκονται στην κατοχή άλλων μερών ως περιουσιακά στοιχεία

40 Όταν δεν υπάρχει διαθέσιμη επίσημη τιμή για τη μεταβίβαση μιας πανομοιότυπης ή παρεμφερούς υποχρέωσης ή ίδιου συμμετοχικού τίτλου μιας οντότητας και το πανομοιότυπο στοιχείο δεν βρίσκεται στην κατοχή άλλου μέρους ως περιουσιακό στοιχείο, μια οντότητα επιμετρά την εύλογη αξία της υποχρέωσης ή του συμμετοχικού τίτλου χρησιμοποιώντας τεχνική αποτίμησης από την οπτική ενός συμμετέχοντα στην αγορά που οφείλει την υποχρέωση ή έχει εκδώσει την αξίωση επί των ιδίων κεφαλαίων.

41 Για παράδειγμα, κατά την εφαρμογή μιας τεχνικής παρούσας αξίας, μια οντότητα δύναται να λαμβάνει υπόψη οποιοδήποτε από τα εξής:

α) τις μελλοντικές ταμειακές εκροές που αναμένει ένας συμμετέχων στην αγορά να προκύψουν από την εκπλήρωση της υποχρέωσης, συμπεριλαμβανομένης της αποζημίωσης που απαιτεί ένας συμμετέχων στην αγορά για την ανάληψη της υποχρέωσης (βλ. παραγράφους Β31-Β33)·

▼M33

β) το ποσό που θα λάβει ένας συμμετέχων στην αγορά για τη σύναψη ή την έκδοση πανομοιότυπης υποχρέωσης ή συμμετοχικού τίτλου, χρησιμοποιώντας τις υποθέσεις που θα χρησιμοποιούσαν οι συμμετέχοντες στην αγορά κατά την αποτίμηση του πανομοιότυπου στοιχείου (π.χ. το οποίο διαθέτει τα ίδια πιστωτικά χαρακτηριστικά) στην κύρια (ή την πλέον συμφέρουσα) αγορά για την έκδοση μιας υποχρέωσης ή ενός συμμετοχικού τίτλου με τους ίδιους συμβατικούς όρους.

Κίνδυνος μη εκπλήρωσης υποχρεώσεων

42 **Η εύλογη αξία μιας υποχρέωσης αντανακλά την επίδραση του *κινδύνου μη εκπλήρωσης υποχρεώσεων*. Ο κίνδυνος μη εκπλήρωσης υποχρεώσεων περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, τον πιστωτικό κίνδυνο μιας οντότητας (όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 7 *Χρηματοοικονομικά μέσα: Γνωστοποιήσεις*). Ο κίνδυνος μη εκπλήρωσης υποχρεώσεων θεωρείται ότι είναι ο ίδιος πριν και μετά τη μεταβίβαση μιας υποχρέωσης.**

43 Κατά την επιμέτρηση της εύλογης αξίας μιας υποχρέωσης, μια οντότητα λαμβάνει υπόψη το αποτέλεσμα του πιστωτικού της κινδύνου (πιστοληπτική ικανότητα) και άλλους παράγοντες που δύναται να επηρεάζουν την πιθανότητα εκπλήρωσης ή μη εκπλήρωσης της υποχρέωσης. Το αποτέλεσμα αυτό δύναται να διαφέρει ανάλογα με την υποχρέωση, για παράδειγμα:

α) ανάλογα με το εάν η υποχρέωση είναι υποχρέωση παράδοσης διαθεσίμων (χρηματοοικονομική υποχρέωση) ή υποχρέωση παράδοσης αγαθών ή υπηρεσιών (μη χρηματοοικονομική υποχρέωση)·

β) ανάλογα με τους όρους των πιστωτικών ενισχύσεων που σχετίζονται με την υποχρέωση, εάν υπάρχουν.

44 Η εύλογη αξία μιας υποχρέωσης αντανακλά το αποτέλεσμα του κινδύνου μη εκπλήρωσης υποχρεώσεων βάσει της λογιστικής της μονάδας. Ο εκδότης μιας υποχρέωσης που εκδίδεται με αδιαχώριστη πιστωτική ενίσχυση τρίτου η οποία λογιστικοποιείται ξεχωριστά από την υποχρέωση δεν περιλαμβάνει την επίδραση της πιστωτικής ενίσχυσης (π.χ. εγγύηση χρέους τρίτου) στην επιμέτρηση της εύλογης αξίας της υποχρέωσης. Εάν η πιστωτική ενίσχυση λογιστικοποιείται ξεχωριστά από την υποχρέωση, ο εκδότης λαμβάνει υπόψη τη δική του πιστοληπτική ικανότητα και όχι την πιστοληπτική ικανότητα του τρίτου εγγυητή κατά την επιμέτρηση της εύλογης αξίας της υποχρέωσης.

Περιορισμοί στη μεταβίβαση μιας υποχρέωσης ή ενός ίδιου συμμετοχικού τίτλου μιας οντότητας

45 Κατά την επιμέτρηση της εύλογης αξίας μιας υποχρέωσης ή ενός ίδιου συμμετοχικού τίτλου μιας οντότητας, μια οντότητα δεν περιλαμβάνει ξεχωριστές εισροές ή προσαρμογές άλλων *εισροών* σχετικά με την ύπαρξη περιορισμού που εμποδίζει τη μεταβίβαση του στοιχείου. Η επίδραση ενός περιορισμού στη μεταβίβαση μιας υποχρέωσης ή ενός ίδιου συμμετοχικού τίτλου μιας οντότητας περιλαμβάνεται σιωπηρά ή ρητά στις άλλες εισροές στην επιμέτρηση της εύλογης αξίας.

46 Για παράδειγμα, κατά την ημερομηνία συναλλαγής, αμφότεροι ο πιστωτής και ο οφειλέτης αποδέχθηκαν την τιμή συναλλαγής για την υποχρέωση έχοντας πλήρη επίγνωση ότι η υποχρέωση περιλαμβάνει έναν περιορισμό στη μεταβίβασή της. Δεδομένου ότι ο περιορισμός περιλαμβάνεται στην τιμή συναλλαγής, δεν απαιτείται ξεχωριστή εισροή ή προσαρμογή σε υφιστάμενη εισροή κατά την ημερομηνία συναλλαγής ώστε να αντανακλάται η επίδραση του περιορισμού στη μεταβίβαση. Αντιστοίχως, δεν απαιτείται ξεχωριστή εισροή ή προσαρμογή σε υφιστάμενη εισροή σε κάθε μεταγενέστερη ημερομηνία επιμέτρησης ώστε να αντανακλάται η επίδραση του περιορισμού στη μεταβίβαση.

▼M33

Χρηματοοικονομική υποχρέωση με χαρακτηριστικό απαίτησης

47 Η εύλογη αξία μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης με χαρακτηριστικό απαίτησης (π.χ. κατάθεση όψεως) δεν είναι κατώτερη του πληρωτέου κατ' απαίτηση ποσού, προεξοφλημένου από την πρώτη ημερομηνία κατά την οποία δύναται να είχε απαιτηθεί η καταβολή του ποσού.

Εφαρμογή σε χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις με θέσεις συμψηφισμού σε κινδύνους αγοράς ή πιστωτικό κίνδυνο αντισυμβαλλομένου

48 Μια οντότητα που κατέχει μια ομάδα χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων εκτίθεται σε κινδύνους αγοράς (όπως ορίζονται στο ΔΠΧΑ 7) και στον πιστωτικό κίνδυνο (όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 7) καθενός εκ των αντισυμβαλλομένων. Εάν η οντότητα διαχειρίζεται την εν λόγω ομάδα χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων βάσει της καθαρής έκθεσής της είτε σε κινδύνους αγοράς είτε στον πιστωτικό κίνδυνο, η οντότητα δύναται να εφαρμόσει εξαίρεση στο παρόν ΔΠΧΑ για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας. Η εξαίρεση αυτή επιτρέπει σε κάθε οντότητα να επιμετρά την εύλογη αξία μιας ομάδας χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων βάσει της τιμής που θα λάμβανε εάν πωλούσε μια καθαρή θέση αγοράς (ήτοι ένα περιουσιακό στοιχείο) για μια συγκεκριμένη έκθεση σε κίνδυνο ή εάν μεταβίβαζε μια καθαρή θέση πώλησης (ήτοι μια υποχρέωση) για μια συγκεκριμένη έκθεση σε κίνδυνο σε μια κανονική συναλλαγή μεταξύ συμμετεχόντων στην αγορά κατά την ημερομηνία επιμέτρησης υπό τις τρέχουσες συνθήκες της αγοράς. Αντιστοίχως, μια οντότητα επιμετρά την εύλογη αξία της ομάδας χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων σύμφωνα με το πώς οι συμμετέχοντες στην αγορά θα τιμολογούσαν την καθαρή έκθεση σε κίνδυνο κατά την ημερομηνία επιμέτρησης.

49 Μια οντότητα επιτρέπεται να χρησιμοποιεί την εξαίρεση της παραγράφου 48 μόνο εάν πληροί όλες τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) διαχειρίζεται την ομάδα χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων βάσει της καθαρής έκθεσης της οντότητας σε ένα συγκεκριμένο κίνδυνο (ή κινδύνους) της αγοράς ή στον πιστωτικό κίνδυνο συγκεκριμένου αντισυμβαλλομένου σύμφωνα με την τεκμηριωμένη στρατηγική διαχείρισης κινδύνου ή επενδύσεων της οντότητας

β) παρέχει πληροφορίες στη βάση αυτή για την ομάδα χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων στα βασικά στελέχη διοίκησης της οντότητας, όπως προβλέπεται στο ΔΛΠ 24 *Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών* και

γ) απαιτείται ή έχει επιλέξει να επιμετρά τα εν λόγω χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις στην εύλογη αξία στην έκθεση οικονομικής κατάστασης στο τέλος κάθε περιόδου αναφοράς.

50 Η εξαίρεση της παραγράφου 48 δεν αφορά την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων. Σε ορισμένες περιπτώσεις, η βάση για την παρουσίαση των χρηματοοικονομικών μέσων στην έκθεση οικονομικής κατάστασης διαφέρει από τη βάση επιμέτρησης των χρηματοοικονομικών μέσων, για παράδειγμα, εάν ένα ΔΠΧΑ δεν απαιτεί ή επιτρέπει την παρουσίαση των χρηματοοικονομικών μέσων σε καθαρή βάση. Στις εν λόγω περιπτώσεις, μια οντότητα δύναται να πρέπει να κατανείμει τις προσαρμογές σε επίπεδο χαρτοφυλακίου (βλ. παραγράφους 53-56) στα επιμέρους περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις που απαρτίζουν την ομάδα χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων η οποία υφίσταται διαχείριση βάσει της καθαρής έκθεσης της οντότητας στον κίνδυνο. Μια οντότητα πραγματοποιεί τις εν λόγω κατανομές εύλογα και συνεκτικά χρησιμοποιώντας κατάλληλη μεθοδολογία για τις περιστάσεις.

▼M33

51 Μια οντότητα λαμβάνει απόφαση για τη λογιστική της πολιτική σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 *Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη* ώστε να χρησιμοποιήσει την εξαίρεση της παραγράφου 48. Μια οντότητα που χρησιμοποιεί την εξαίρεση οφείλει να εφαρμόζει τη συγκεκριμένη λογιστική πολιτική, συμπεριλαμβανομένης της πολιτικής για την κατανομή προσαρμογών προσφοράς-ζήτησης (βλ. παραγράφους 53-55) και των πιστωτικών προσαρμογών (βλ. παράγραφο 56), κατά περίπτωση, συνεχώς μεταξύ των περιόδων για ένα συγκεκριμένο χαρτοφυλάκιο.

▼M53

52 Η εξαίρεση της παραγράφου 48 εφαρμόζεται μόνο σε χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις και άλλες συμβάσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 9 *Χρηματοοικονομικά μέσα* (ή ΔΛΠ 39 *Χρηματοοικονομικά μέσα: αναγνώριση και επιμέτρηση*, εάν δεν έχει ακόμη υιοθετηθεί το ΔΠΧΑ 9). Οι αναφορές σε χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις στις παραγράφους 48–51 και 53–56 πρέπει να εκλαμβάνονται ως ισχύουσες σε όλες τις συμβάσεις εντός του πεδίου εφαρμογής του ΔΠΧΑ 9 (ή του ΔΛΠ 39, εάν το ΔΠΧΑ 9 δεν έχει ακόμη υιοθετηθεί) και να αντιμετωπίζονται λογιστικά βάσει αυτού, ανεξαρτήτως εάν εμπίπτουν στους ορισμούς των χρηματοοικονομικών μέσων ή των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων του ΔΛΠ 32 *Χρηματοοικονομικά μέσα: Παρουσίαση*.

▼M33

Έκθεση σε κινδύνους της αγοράς

53 Κατά τη χρήση της εξαίρεσης της παραγράφου 48 για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας μιας ομάδας χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων η διαχείριση των οποίων γίνεται βάσει της καθαρής έκθεσης της οντότητας σε συγκεκριμένο κίνδυνο (ή κινδύνους) της αγοράς, η οντότητα χρησιμοποιεί την τιμή εντός του περιθωρίου ζήτησης-προσφοράς που είναι πλέον αντιπροσωπευτική της εύλογης αξίας στις συγκεκριμένες περιστάσεις της καθαρής έκθεσης της οντότητας στους εν λόγω κινδύνους της αγοράς (βλ. παραγράφους 70-71).

54 Κατά τη χρήση της εξαίρεσης της παραγράφου 48, μια οντότητα εξασφαλίζει ότι ο κίνδυνος (ή οι κίνδυνοι) της αγοράς στον οποίο αυτή εκτίθεται εντός της συγκεκριμένης ομάδας χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων είναι ουσιαστικά ο ίδιος. Για παράδειγμα, μια οντότητα δεν θα πρέπει να συνδυάζει τον κίνδυνο επιτοκίου που συνδέεται με ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο με τον κίνδυνο της τιμής εμπορεύματος που σχετίζεται με μια χρηματοοικονομική υποχρέωση διότι αυτό δεν μετριάζει την έκθεση της οντότητας στον κίνδυνο επιτοκίου ή στον κίνδυνο τιμής εμπορεύματος. Κατά τη χρήση της εξαίρεσης της παραγράφου 48, κάθε βασικός κίνδυνος που προκύπτει από το γεγονός ότι οι παράμετροι κινδύνου της αγοράς δεν είναι πανομοιότυποι λαμβάνεται υπόψη στην επιμέτρηση της εύλογης αξίας των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων εντός της ομάδας.

55 Αντιστοίχως, η διάρκεια της έκθεσης μιας οντότητας σε συγκεκριμένο κίνδυνο (ή κινδύνους) της αγοράς που προκύπτει από τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις είναι ουσιαστικά η ίδια. Για παράδειγμα, μια οντότητα που χρησιμοποιεί δωδεκάμηνη προθεσμιακή σύμβαση έναντι των ταμειακών ροών που σχετίζονται με την δωδεκάμηνη αξία της έκθεσης σε κίνδυνο επιτοκίου ενός πενταετούς χρηματοοικονομικού μέσου εντός μιας ομάδας που απαρτίζεται μόνο από τα εν λόγω χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις επιμετρά την εύλογη αξία της έκθεσης στον δωδεκάμηνο κίνδυνο επιτοκίου σε καθαρή βάση και της υπολειπόμενης έκθεσης σε κίνδυνο επιτοκίου (ήτοι, κατά τα έτη 2-5) σε ακαθόριστη βάση.

Έκθεση στον πιστωτικό κίνδυνο συγκεκριμένου αντισυμβαλλομένου

56 Κατά τη χρήση της εξαίρεσης της παραγράφου 48 για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας μιας ομάδας χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που έχει συναφθεί με έναν συγκεκριμένο

▼M33

αντισυμβαλλόμενο, η οντότητα περιλαμβάνει το αποτέλεσμα της καθαρής έκθεσης της οντότητας στον πιστωτικό κίνδυνο του εν λόγω αντισυμβαλλομένου ή της καθαρής έκθεσης του αντισυμβαλλομένου στον πιστωτικό κίνδυνο της οντότητας κατά την επιμέτρηση της εύλογης αξίας, όταν οι συμμετέχοντες στην αγορά θα λάμβαναν υπόψη τυχόν υφιστάμενες διευθετήσεις που μετριάζουν την έκθεση σε πιστωτικό κίνδυνο σε περίπτωση αθέτησης (π.χ. μια σύμβαση-πλαίσιο συμψηφισμού με τον αντισυμβαλλόμενο ή μια συμφωνία που απαιτεί την ανταλλαγή πρόσθετων ασφαλειών βάσει της καθαρής έκθεσης κάθε μέρους στον πιστωτικό κίνδυνο του ετέρου μέρους). Η επιμέτρηση της εύλογης αξίας αντανακλά τις προσδοκίες των συμμετεχόντων στην αγορά σχετικά με την πιθανότητα να είναι νομικά εφαρμοστέα μια τέτοια διευθέτηση στην περίπτωση αθέτησης των υποχρεώσεων.

Εύλογη αξία κατά την αρχική αναγνώριση

57 Όταν ένα περιουσιακό στοιχείο ή μια υποχρέωση περιλαμβάνεται σε μια συναλλαγή ανταλλαγής για το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση, η τιμή συναλλαγής είναι η τιμή που θα καταβληθεί για την απόκτηση του περιουσιακού στοιχείου ή που θα ληφθεί για την ανάληψη της υποχρέωσης (*τιμή εισόδου)*. Αντιθέτως, η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης είναι η τιμή που λαμβάνεται για την πώληση του περιουσιακού στοιχείου ή που καταβάλλεται για τη μεταβίβαση της υποχρέωσης (τιμή εξόδου). Οι οντότητες δεν πωλούν απαραιτήτως τα περιουσιακά στοιχεία στην τιμή που κατέβαλαν για να τα αποκτήσουν. Αντιστοίχως, οι οντότητες δεν μεταβιβάζουν απαραιτήτως υποχρεώσεις στην τιμή που έλαβαν για να τις αναλάβουν.

58 Σε πολλές περιπτώσεις, η τιμή συναλλαγής ισούται με την εύλογη αξία (π.χ. αυτό δύναται να ισχύει όταν κατά την ημερομηνία συναλλαγής η συναλλαγή για την αγορά ενός περιουσιακού στοιχείου λαμβάνει χώρα στην αγορά στην οποία θα πωλείτο το περιουσιακό στοιχείο.

59 Για να προσδιοριστεί εάν η εύλογη αξία κατά την αρχική αναγνώριση ισούται με την τιμή συναλλαγής, μια οντότητα λαμβάνει υπόψη παράγοντες που αφορούν συγκεκριμένα τη συναλλαγή και το περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση. Στην παράγραφο Β4 περιγράφονται καταστάσεις στις οποίες η τιμή συναλλαγής δύναται να μην αντανακλά την εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης κατά την αρχική αναγνώριση.

60 Εάν, βάσει άλλου ΔΠΧΑ, απαιτείται ή επιτρέπεται αρχικά η επιμέτρηση από μια οντότητα ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης στην εύλογη αξία και η τιμή συναλλαγής διαφέρει από την εύλογη αξία, η οντότητα αναγνωρίζει το κέρδος ή τη ζημία που προκύπτει στα αποτελέσματά της, εκτός εάν άλλως προσδιορίζεται στο συγκεκριμένο ΔΠΧΑ.

Τεχνικές αποτίμησης

61 Μια οντότητα χρησιμοποιεί τεχνικές αποτίμησης που είναι κατάλληλες για τις περιστάσεις και για τις οποίες υπάρχουν διαθέσιμα επαρκή δεδομένα για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας, μεγιστοποιώντας τη χρήση συναφών παρατηρήσιμων εισροών και ελαχιστοποιώντας τη χρήση μη παρατηρήσιμων εισροών.

62 Ο στόχος της χρήσης μιας τεχνικής αποτίμησης είναι η εκτίμηση της τιμής στην οποία λαμβάνει χώρα μια κανονική συναλλαγή πώλησης του περιουσιακού στοιχείου ή μεταβίβασης της υποχρέωσης μεταξύ συμμετεχόντων στην αγορά κατά την ημερομηνία επιμέτρησης υπό τις τρέχουσες συνθήκες της αγοράς. Τρεις ευρέως χρησιμοποιούμενες τεχνικές αποτίμησης είναι η προσέγγιση βάσει της αγοράς, η *προσέγγιση βάσει του κόστους* και η προσέγγιση βάσει του εισοδήματος. Οι κύριες πτυχές των εν λόγω προσεγγίσεων συνοψίζονται στις παραγράφους Β5-Β11. Μια οντότητα χρησιμοποιεί τεχνικές αποτίμησης σύμφωνες με μία ή περισσότερες από τις προσεγγίσεις αυτές για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας.

▼M33

63 Σε ορισμένες περιπτώσεις είναι κατάλληλη η χρήση μιας μεμονωμένης τεχνικής αποτίμησης (π.χ. κατά την αποτίμηση ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης με τη χρήση επίσημων χρηματιστηριακών τιμών σε ενεργό αγορά για πανομοιότυπα περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις). Σε άλλες περιπτώσεις, είναι κατάλληλη η χρήση πολλαπλών τεχνικών αποτίμησης (π.χ. αυτό μπορεί να ισχύει κατά την αποτίμηση μιας μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών). Εάν χρησιμοποιούνται πολλαπλές τεχνικές αποτίμησης για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας, τα αποτελέσματα (ήτοι οι αντίστοιχες ενδείξεις εύλογης αξίας) αξιολογούνται λαμβάνοντας υπόψη το εύλογο του εύρους τιμών που δείχνουν τα αποτελέσματα αυτά. Η επιμέτρηση της εύλογης αξίας είναι το σημείο εντός αυτού του εύρους που είναι το πλέον αντιπροσωπευτικό της εύλογης αξίας στις συγκεκριμένες περιστάσεις.

64 Εάν η τιμή συναλλαγής είναι η εύλογη αξία κατά την αρχική αναγνώριση και πρόκειται να χρησιμοποιηθεί τεχνική αποτίμησης που χρησιμοποιεί μη παρατηρήσιμες εισροές για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας σε μεταγενέστερες περιόδους, η τεχνική αποτίμησης βαθμονομείται έτσι ώστε, κατά την αρχική αναγνώριση, το αποτέλεσμα της τεχνικής αποτίμησης να ισούται με την τιμή συναλλαγής. Η βαθμονόμηση εξασφαλίζει ότι η τεχνική αποτίμησης αντανακλά τις τρέχουσες συνθήκες της αγοράς και βοηθά μια οντότητα να προσδιορίσει εάν απαιτείται προσαρμογή στην τεχνική αποτίμησης (π.χ. ενδέχεται να υπάρχει χαρακτηριστικό του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης που δεν λαμβάνεται υπόψη από την τεχνική αποτίμησης). Μετά την αρχική αναγνώριση, κατά την επιμέτρηση της εύλογης αξίας με τη χρήση τεχνικής ή τεχνικών αποτίμησης που χρησιμοποιούν μη παρατηρήσιμες εισροές, μια οντότητα πρέπει να εξασφαλίζει ότι οι εν λόγω τεχνικές αποτίμησης αντανακλούν παρατηρήσιμα δεδομένα της αγοράς (π.χ. την τιμή για παρεμφερές περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση) κατά την ημερομηνία επιμέτρησης.

65 Οι τεχνικές αποτίμησης που χρησιμοποιούνται για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας εφαρμόζονται με συνέπεια. Ωστόσο, δύναται να απαιτείται αλλαγή στην τεχνική αποτίμησης ή την εφαρμογή της (π.χ. αλλαγή στη στάθμισή της όταν χρησιμοποιούνται πολλαπλές τεχνικές αποτίμησης ή αλλαγή σε μια προσαρμογή που πραγματοποιείται σε μια τεχνική αποτίμησης) εάν η αλλαγή οδηγεί σε επιμέτρηση που είναι εξίσου ή περισσότερο αντιπροσωπευτική της εύλογης αξίας υπό τις παρούσες περιστάσεις. Αυτό δύναται να ισχύει, για παράδειγμα, εάν λαμβάνει χώρα οποιοδήποτε από τα εξής:

α) αναπτύσσονται νέες αγορές

β) καθίστανται διαθέσιμες νέες πληροφορίες

γ) δεν είναι πλέον διαθέσιμες πληροφορίες που χρησιμοποιούνταν στο παρελθόν

δ) βελτιώνονται οι τεχνικές αποτίμησης ή

ε) μεταβάλλονται οι συνθήκες της αγοράς.

66 Οι αναθεωρήσεις που προκύπτουν από μια μεταβολή στην τεχνική αποτίμησης ή την εφαρμογή της λογιστικοποιούνται ως μεταβολή στη λογιστική εκτίμηση σύμφωνα με το ΔΛΠ 8. Ωστόσο, δεν απαιτούνται οι γνωστοποιήσεις βάσει του ΔΛΠ 8 για μεταβολή σε μια λογιστική εκτίμηση στην περίπτωση αναθεωρήσεων που προκύπτουν από μεταβολή σε μια τεχνική αποτίμησης ή την εφαρμογή της.

Εισροές σε τεχνικές αποτίμησης

Γενικές αρχές

67 Οι τεχνικές αποτίμησης που χρησιμοποιούνται για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας μεγιστοποιούν τη χρήση συναφών παρατηρήσιμων εισροών και ελαχιστοποιούν τη χρήση μη παρατηρήσιμων εισροών.

68 Παραδείγματα αγορών στις οποίες δύναται να υπάρχουν διαθέσιμες παρατηρήσιμες εισροές για ορισμένα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις (π.χ. χρηματοοικονομικά μέσα) περιλαμβάνουν τα χρηματιστήρια, τις αγορές διαπραγματευτών (dealer markets), τις αγορές μεσιτών (brokered markets) και τις αγορές άμεσης διαπραγμάτευσης (principal-to-principal markets) (βλ. παράγραφο Β34).

▼M33

69 Μια οντότητα επιλέγει εισροές που συμφωνούν με τα χαρακτηριστικά του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης που θα λάμβαναν υπόψη οι συμμετέχοντες στην αγορά σε μια συναλλαγή για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση (βλ. παραγράφους 11 και 12). Σε ορισμένες περιπτώσεις τα εν λόγω χαρακτηριστικά οδηγούν στην εφαρμογή μιας προσαρμογής, όπως υπερτιμήματος ή έκπτωσης (π.χ. υπερτίμημα για την απόκτηση ελέγχου ή έκπτωση για μη ελέγχουσα συμμετοχή). Ωστόσο, η επιμέτρηση της εύλογης αξίας δεν περιλαμβάνει υπερτίμημα ή έκπτωση που δεν συμφωνεί με τη λογιστική μονάδα στο ΔΠΧΑ που απαιτεί ή επιτρέπει την επιμέτρηση της εύλογης αξίας (βλ. παραγράφους 13 και 14). Τα υπερτιμήματα ή οι εκπτώσεις που αντανακλούν το μέγεθος ως χαρακτηριστικό της συμμετοχής μιας οντότητας (συγκεκριμένα, συντελεστής αποκλεισμού που προσαρμόζει την επίσημη τιμή ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης διότι ο κανονικός ημερήσιος όγκος συναλλαγών της αγοράς δεν επαρκεί για να απορροφήσει την ποσότητα που κατέχει η οντότητα, όπως περιγράφεται στην παράγραφο 80) αντί ως χαρακτηριστικό του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης (π.χ. υπερτίμημα για την απόκτηση ελέγχου κατά την επιμέτρηση της εύλογης αξίας μιας ελέγχουσας συμμετοχής) δεν επιτρέπονται κατά την επιμέτρηση της εύλογης αξίας. Σε όλες τις περιπτώσεις, εάν υπάρχει επίσημη χρηματιστηριακή τιμή σε ενεργό αγορά (ήτοι *εισροές 1ου επιπέδου)* για ένα περιουσιακό στοιχείο ή μια υποχρέωση, μια οντότητα χρησιμοποιεί την τιμή αυτή χωρίς προσαρμογή κατά την επιμέτρηση της εύλογης αξίας, με την εξαίρεση όσων προσδιορίζονται στην παράγραφο 79.

Εισροές με βάση τις τιμές ζήτησης και προσφοράς

70 Εάν ένα περιουσιακό στοιχείο ή μια υποχρέωση αποτιμώμενη στην εύλογη αξία διαθέτει τιμή ζήτησης και τιμή προσφοράς (π.χ. εισροή από αγορά διαπραγματευτών), η τιμή εντός του περιθωρίου ζήτησης-προσφοράς που είναι η πλέον αντιπροσωπευτική της εύλογης αξίας υπό τις δεδομένες περιστάσεις χρησιμοποιείται για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας ανεξαρτήτως του πού ταξινομείται η εισροή εντός της ιεραρχίας εύλογης αξίας (ήτοι 1ο, 2ο ή 3ο επίπεδο, βλ. παραγράφους 72-90). Η χρήση τιμών ζήτησης για θέσεις περιουσιακών στοιχείων και τιμών προσφοράς για θέσεις υποχρεώσεων επιτρέπεται αλλά δεν απαιτείται.

71 Το παρόν ΔΠΧΑ δεν αποκλείει τη χρήση τιμολόγησης σε μεσαίες τιμές αγοράς ή άλλων συμβάσεων τιμολόγησης που χρησιμοποιούνται από τις συμμετέχοντες στην αγορά ως ένα πρακτικό μέσο επιμέτρησης της εύλογης αξίας εντός του περιθωρίου ζήτησης-προσφοράς.

Ιεραρχία εύλογης αξίας

72 Για την αύξηση της συνέπειας και της συγκρισιμότητας στις επιμετρήσεις εύλογης αξίας και τις συναφείς γνωστοποιήσεις, το παρόν ΔΠΧΑ καθορίζει ιεραρχία εύλογης αξίας που κατηγοριοποιεί σε τρία επίπεδα (βλ. παραγράφους 76-90) τις εισροές στις τεχνικές αποτίμησης που χρησιμοποιούνται για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας. Η ιεράρχηση εύλογης αξίας δίνει μέγιστη προτεραιότητα στις επίσημες τιμές (χωρίς προσαρμογές) σε αγορές με σημαντικό όγκο συναλλαγών για πανομοιότυπα περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις (εισροές 1ου επιπέδου) και ελάχιστη προτεραιότητα σε μη παρατηρήσιμες εισροές (*εισροές 3ου επιπέδου*).

73 Σε ορισμένες περιπτώσεις, οι εισροές που χρησιμοποιούνται για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης δύναται να κατηγοριοποιούνται εντός διαφορετικών επιπέδων της ιεραρχίας εύλογης αξίας. Στις περιπτώσεις αυτές, η επιμέτρηση της εύλογης αξίας κατηγοριοποιείται στο σύνολό της στο ίδιο επίπεδο της ιεραρχίας εύλογης αξίας με αυτό της εισροής κατώτατου επιπέδου που είναι σημαντική για ολόκληρη την επιμέτρηση. Η αξιολόγηση της σημασίας μιας επιμέρους εισροής σε ολόκληρη την επιμέτρηση απαιτεί τη λήψη απόφασης κατά περίπτωση λαμβάνοντας υπόψη παράγοντες σχετικούς με το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση. Οι προσαρμογές που οδηγούν σε επιμετρήσεις βάσει της εύλογης αξίας, όπως το κόστος πώλησης κατά την επιμέτρηση εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης, δεν λαμβάνονται υπόψη κατά τον προσδιορισμό του επιπέδου στην ιεραρχία εύλογης αξίας εντός του οποίου κατηγοριοποιείται η επιμέτρηση της εύλογης αξίας.

▼M33

74 Η διαθεσιμότητα συναφών εισροών και η σχετική τους υποκειμενικότητα δύναται να επηρεάζουν την επιλογή κατάλληλων τεχνικών αποτίμησης (βλ. παράγραφο 61). Ωστόσο, η ιεράρχηση εύλογης αξίας κατηγοριοποιεί τις εισροές στις τεχνικές αποτίμησης όχι τις τεχνικές αποτίμησης που χρησιμοποιούνται για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας. Για παράδειγμα, η επιμέτρηση μιας εύλογης αξίας που αναπτύσσεται με τη χρήση μιας τεχνικής παρούσας αξίας δύναται να κατηγοριοποιείται στο 2ο ή το 3ο επίπεδο, ανάλογα με τις εισροές που είναι σημαντικές για ολόκληρη την επιμέτρηση και το επίπεδο της ιεραρχίας εύλογης αξίας εντός του οποίου κατηγοριοποιούνται οι εν λόγω εισροές.

75 Εάν μια παρατηρήσιμη εισροή απαιτεί προσαρμογή με τη χρήση μη παρατηρήσιμης εισροής και η προσαρμογή αυτή οδηγήσει σε επιμέτρηση σημαντικά υψηλότερης ή χαμηλότερης αξίας, η επιμέτρηση που προκύπτει θα πρέπει να κατηγοριοποιηθεί στο 3ο επίπεδο της ιεραρχίας εύλογης αξίας. Για παράδειγμα, εάν ένας συμμετέχων στην αγορά λάβει υπόψη την επίδραση ενός περιορισμού στην πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου κατά την εκτίμηση της τιμής για το περιουσιακό στοιχείο, μια οντότητα θα πρέπει να προσαρμόσει την επίσημη τιμή ώστε να αντανακλά την επίδραση του περιορισμού αυτού. Εάν αυτή η επίσημη τιμή είναι *εισροή 2ου επιπέδου* και η προσαρμογή είναι μη παρατηρήσιμη εισροή που είναι σημαντική για ολόκληρη την επιμέτρηση, η επιμέτρηση θα πρέπει να ταξινομηθεί στο 3ο επίπεδο της ιεραρχίας εύλογης αξίας.

Εισροές 1ου επιπέδου

76 Οι εισροές 1ου επιπέδου είναι οι επίσημες χρηματιστηριακές τιμές (χωρίς προσαρμογή) στις αγορές για πανομοιότυπα περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις στις οποίες έχει πρόσβαση η οντότητα κατά την ημερομηνία επιμέτρησης.

77 Μια επίσημη χρηματιστηριακή τιμή σε ενεργό αγορά παρέχει τις πλέον αξιόπιστες αποδείξεις της εύλογης αξίας και χρησιμοποιείται χωρίς προσαρμογή για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας όποτε υπάρχει διαθέσιμη, με την εξαίρεση όσων προσδιορίζονται στην παράγραφο 79.

78 Εισροή 1ου επιπέδου θα υπάρχει διαθέσιμη για πολλά χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις, ορισμένα εκ των οποίων δύναται να ανταλλάσσονται σε πολλαπλές ενεργείς αγορές (π.χ. σε διαφορετικά χρηματιστήρια). Ως εκ τούτου, έμφαση στο 1ο επίπεδο δίδεται στον προσδιορισμό αμφότερων των εξής:

α) της κύριας αγοράς για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση ή, απουσία κύριας αγοράς, της πλέον συμφέρουσας αγοράς για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση και

β) του εάν μια οντότητα δύναται να πραγματοποιήσει συναλλαγή για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση χρησιμοποιώντας την τιμή στην αγορά αυτή κατά την ημερομηνία επιμέτρησης.

79 Μια οντότητα πραγματοποιεί προσαρμογή στις εισροές 1ου επιπέδου μόνο στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) Όταν μια οντότητα κατέχει μεγάλο αριθμό παρεμφερών (αλλά όχι πανομοιότυπων) περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων (π.χ. χρεωστικούς τίτλους) που επιμετρούνται στην εύλογη αξία και υπάρχει διαθέσιμη επίσημη χρηματιστηριακή τιμή σε ενεργό αγορά αλλά δεν είναι άμεσα προσβάσιμη για καθένα από τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις μεμονωμένα (ήτοι, δεδομένου του μεγάλου αριθμού παρεμφερών περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων που κατέχει η οντότητα, είναι δύσκολο να ληφθούν πληροφορίες τιμολόγησης για καθένα επιμέρους περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση κατά την ημερομηνία επιμέτρησης). Στην περίπτωση αυτή, ως πρακτικό μέσο, η οντότητα δύναται να επιμετρήσει την εύλογη αξία χρησιμοποιώντας εναλλακτική μέθοδο αποτίμησης που δεν βασίζεται αποκλειστικά σε επίσημες

▼M33

χρηματιστηριακές τιμές (π.χ. τιμολόγηση βάσει συγκεκριμένου μοντέλου (matrix pricing)). Ωστόσο, η χρήση εναλλακτικής μεθόδου τιμολόγησης οδηγεί στην κατηγοριοποίηση της επιμέτρησης της εύλογης αξίας σε χαμηλότερο επίπεδο της ιεραρχίας εύλογης αξίας.

β) Όταν μια επίσημη χρηματιστηριακή τιμή σε ενεργό αγορά δεν αντανακλά την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία επιμέτρησης. Αυτό δύναται να συμβαίνει εάν, για παράδειγμα, σημαντικά γεγονότα (όπως συναλλαγές σε μια αγορά άμεσης διαπραγμάτευσης, συναλλαγές σε αγορά μεσιτών ή ανακοινώσεις) λαμβάνουν χώρα μετά το κλείσιμο μιας αγοράς αλλά πριν από την ημερομηνία επιμέτρησης. Μια οντότητα θεσπίζει και εφαρμόζει με συνοχή πολιτική για τον εντοπισμό τέτοιων γεγονότων που δύναται να επηρεάζουν τις επιμετρήσεις εύλογης αξίας. Ωστόσο, εάν η επίσημη χρηματιστηριακή τιμή προσαρμοστεί βάσει των νέων πληροφοριών, η προσαρμογή οδηγεί στην κατηγοριοποίηση της επιμέτρησης της εύλογης αξίας εντός κατώτερου επιπέδου της ιεραρχίας εύλογης αξίας.

γ) Όταν η εύλογη αξία μιας υποχρέωσης ή ενός ίδιου συμμετοχικού τίτλου μιας οντότητας επιμετράται με τη χρήση της επίσημης χρηματιστηριακής τιμής για το πανομοιότυπο στοιχείο που ανταλλάσσεται ως περιουσιακό στοιχείο σε μια ενεργό αγορά και η τιμή αυτή πρέπει να προσαρμοστεί βάσει παραγόντων που αφορούν συγκεκριμένα το στοιχείο ή το περιουσιακό στοιχείο (βλ. παράγραφο 39). Εάν δεν απαιτείται προσαρμογή στην επίσημη χρηματιστηριακή τιμή του περιουσιακού στοιχείου, αυτό οδηγεί σε κατηγοριοποίηση της επιμέτρησης της εύλογης αξίας στο 1ο επίπεδο της ιεραρχίας εύλογης αξίας. Ωστόσο, κάθε προσαρμογή στην επίσημη χρηματιστηριακή τιμή του περιουσιακού στοιχείου οδηγεί στην κατηγοριοποίηση της επιμέτρησης της εύλογης αξίας σε χαμηλότερο επίπεδο της ιεραρχίας εύλογης αξίας.

80 Εάν μια οντότητα κατέχει μια θέση σε ένα μεμονωμένο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση (συμπεριλαμβανομένης μιας θέσης που περιλαμβάνει μεγάλο αριθμό πανομοιότυπων περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων, όπως η κατοχή χρηματοοικονομικών μέσων) και το περιουσιακό στοιχείο ή η υποχρέωση τυγχάνει διαπραγμάτευσης σε μια ενεργό αγορά, η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης επιμετράται στο 1ο επίπεδο ως το πηλίκο της επίσημης χρηματιστηριακής τιμής για το επιμέρους περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση και της ποσότητας που κατέχει η οντότητα. Αυτό ισχύει ακόμα και εάν ο κανονικός ημερήσιος όγκος συναλλαγών μιας αγοράς δεν επαρκεί ώστε να απορροφήσει την ποσότητα που κατέχει η οντότητα και η χορήγηση εντολής για την πώληση της θέσης σε μια μεμονωμένη συναλλαγή δύναται να επηρεάσει την επίσημη τιμή.

Εισροές 2ου επιπέδου

81 Οι εισροές 2ου επιπέδου είναι εισροές πέραν των επίσημων χρηματιστηριακών τιμών που περιλαμβάνονται στο 1ο επίπεδο οι οποίες είναι παρατηρήσιμες για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση είτε άμεσα είτε έμμεσα.

82 Εάν το περιουσιακό στοιχείο ή η υποχρέωση διαθέτει προκαθορισμένη (συμβατική) διάρκεια, μια εισροή 2ου επιπέδου πρέπει να είναι παρατηρήσιμη για ουσιαστικά την πλήρη διάρκεια ζωής του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης. Στις εισροές 2ου επιπέδου περιλαμβάνονται οι εξής;

α) επίσημες τιμές για παρεμφερή περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις σε ενεργές αγορές

▼M33

β) επίσημες τιμές για πανομοιότυπα ή παρεμφερή περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις σε αγορές που δεν είναι ενεργές

γ) εισροές πέραν των επίσημων τιμών που είναι παρατηρήσιμες για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση, όπως, για παράδειγμα:

(i) επιτόκια και καμπύλες απόδοσης παρατηρήσιμες σε κοινώς καθοριζόμενα διαστήματα

(ii) τεκμαρτές μεταβλητότητες και

(iii) πιστωτικά περιθώρια.

δ) *εισροές στηριζόμενες από την αγορά.*

83 Οι προσαρμογές στις εισροές 2ου επιπέδου ποικίλουν ανάλογα με παράγοντες που αφορούν συγκεκριμένα το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση. Στους παράγοντες αυτούς περιλαμβάνονται οι εξής:

α) η κατάσταση και η θέση του περιουσιακού στοιχείου

β) ο βαθμός στον οποίο οι εισροές αφορούν στοιχεία συγκρίσιμα με το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση (συμπεριλαμβανομένων των παραγόντων που περιγράφονται στην παράγραφο 39)· και

γ) ο όγκος ή το επίπεδο δραστηριότητας στις αγορές εντός των οποίων παρατηρούνται οι εισροές.

84 Μια προσαρμογή στις εισροές 2ου επιπέδου που είναι σημαντική για ολόκληρη την επιμέτρηση δύναται να οδηγήσει σε κατηγοριοποίηση της επιμέτρησης της εύλογης αξίας στο 3ο επίπεδο της ιεραρχίας εύλογης αξίας εάν η προσαρμογή χρησιμοποιεί σημαντικές μη παρατηρήσιμες εισροές.

85 Στην παράγραφο B35 περιγράφεται η χρήση εισροών 2ου επιπέδου για συγκεκριμένα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις.

Εισροές 3ου επιπέδου

86 Οι εισροές 3ου επιπέδου είναι μη παρατηρήσιμες εισροές για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση.

87 Μη παρατηρήσιμες εισροές χρησιμοποιούνται για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας στον βαθμό που δεν υπάρχουν διαθέσιμες παρατηρήσιμες εισροές, γεγονός που καλύπτει καταστάσεις στις οποίες υπάρχει ελάχιστη ή δεν υπάρχει καθόλου δραστηριότητα στην αγορά για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση κατά την ημερομηνία επιμέτρησης. Ωστόσο, ο στόχος της επιμέτρησης της εύλογης αξίας παραμένει ο ίδιος, ήτοι μια τιμή εξόδου κατά την ημερομηνία επιμέτρησης από την οπτική ενός συμμετέχοντα στη αγορά που κατέχει το περιουσιακό στοιχείο ή οφείλει την υποχρέωση. Ως εκ τούτου, οι μη παρατηρήσιμες εισροές αντανακλούν τις υποθέσεις που θα χρησιμοποιούσαν οι συμμετέχοντες στην αγορά κατά την τιμολόγηση του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης, συμπεριλαμβανομένων των υποθέσεων σχετικά με τον κίνδυνο.

▼**M33**

88 Οι υποθέσεις σχετικά με τον κίνδυνο περιλαμβάνουν τον κίνδυνο που ενυπάρχει σε μια συγκεκριμένη τεχνική αποτίμησης η οποία χρησιμοποιείται για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας (όπως ένα μοντέλο τιμολόγησης) και τον κίνδυνο που ενυπάρχει στις εισροές στην τεχνική αποτίμησης. Μια επιμέτρηση που δεν περιλαμβάνει προσαρμογή βάσει του κινδύνου δεν αποτελεί επιμέτρηση της εύλογης αξίας εάν οι συμμετέχοντες στην αγορά θα λάμβαναν υπόψη κάποιον κίνδυνο κατά την αποτίμηση του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης. Για παράδειγμα, δύναται να απαιτείται να γίνει προσαρμογή βάσει του κινδύνου όταν υπάρχει σημαντική αβεβαιότητα στην επιμέτρηση (π.χ. όταν έχει υπάρξει σημαντική μείωση στον όγκο ή το επίπεδο δραστηριότητας σε σύγκριση με την κανονική δραστηριότητα στην αγορά για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση ή παρεμφερή περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις και η οντότητα έχει αποφασίσει ότι η τιμή συναλλαγής ή η επίσημη χρηματιστηριακή τιμή δεν αντανακλά την εύλογη αξία, όπως περιγράφεται στις παραγράφους Β37-Β47).

89 Μια οντότητα αναπτύσσει μη παρατηρήσιμες εισροές χρησιμοποιώντας τις καλύτερες πληροφορίες που έχει στη διάθεσή της βάσει των περιστάσεων, στις οποίες δύναται να περιλαμβάνονται τα ίδια δεδομένα της εταιρείας. Κατά την ανάπτυξη μη παρατηρήσιμων εισροών, μια οντότητα δύναται να ξεκινήσει με τα δικά της δεδομένα αλλά πρέπει να προσαρμόσει τα δεδομένα αυτά, εάν υπάρχουν ευλόγως διαθέσιμες πληροφορίες που δείχνουν ότι άλλοι συμμετέχοντες στην αγορά θα χρησιμοποιούσαν διαφορετικά δεδομένα ή εάν υπάρχει κάτι συγκεκριμένο σχετικά με την οντότητα το οποίο δεν είναι διαθέσιμο στους άλλους συμμετέχοντες της αγοράς (π.χ. μια συνέργεια που αφορά συγκεκριμένα την οντότητα). Μια οντότητα δεν χρειάζεται να καταβάλει εξαντλητικές προσπάθειες για να λάβει πληροφορίες σχετικά με τις υποθέσεις των συμμετεχόντων στην αγορά. Ωστόσο, μια οντότητα λαμβάνει υπόψη όλες τις πληροφορίες για τις υποθέσεις των συμμετεχόντων στην αγορά που είναι ευλόγως διαθέσιμες. Οι μη παρατηρήσιμες εισροές που αναπτύσσονται κατά τον τρόπο που περιγράφεται ανωτέρω θεωρούνται υποθέσεις των συμμετεχόντων στην αγορά και πληρούν τον στόχο της επιμέτρησης της εύλογης αξίας.

90 Στην παράγραφο Β36 περιγράφεται η χρήση εισροών 3ου επιπέδου για συγκεκριμένα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ

91 Μια οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες που βοηθούν τους χρήστες των οικονομικών της καταστάσεων να εκτιμήσουν τα εξής:

α) **για περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις επιμετρούμενες στην εύλογη αξία σε επαναλαμβανόμενη ή μη επαναλαμβανόμενη βάση στην έκθεση οικονομικής κατάστασης μετά την αρχική αναγνώριση, τις τεχνικές αποτίμησης και τις εισροές που χρησιμοποιήθηκαν για την πραγματοποίηση των εν λόγω επιμετρήσεων·**

β) **για επαναλαμβανόμενες επιμετρήσεις της εύλογης αξίας με τη χρήση σημαντικών μη παρατηρήσιμων εισροών (3ο επίπεδο), την επίδραση των μετρήσεων στα κέρδη ή τις ζημίες ή στα λοιπά συνολικά έσοδα της περιόδου.**

▼**M33**

92 Για την επίτευξη των στόχων της παραγράφου 91, μια οντότητα πρέπει να λαμβάνει υπόψη της τα εξής:

α) το επίπεδο λεπτομέρειας που απαιτείται για την εκπλήρωση των απαιτήσεων γνωστοποίησης

β) την έμφαση που πρέπει να δίδεται σε καθεμιά από τις διάφορες απαιτήσεις

γ) το βαθμό συγκέντρωσης και διαχωρισμού που πρέπει να πραγματοποιηθεί και

δ) εάν οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων χρειάζονται επιπλέον πληροφορίες για την αξιολόγηση των γνωστοποιούμενων ποσοτικών πληροφοριών.

Εάν οι προβλεπόμενες σύμφωνα με το παρόν ΔΠΧΑ και με άλλα ΔΠΧΑ γνωστοποιήσεις δεν επαρκούν για την εκπλήρωση των στόχων της παραγράφου 91, μια οντότητα γνωστοποιεί επιπλέον πληροφορίες που απαιτούνται για την εκπλήρωση των στόχων αυτών.

93 Για την εκπλήρωση των στόχων της παραγράφου 91, μια οντότητα γνωστοποιεί, τουλάχιστον, τις ακόλουθες πληροφορίες για κάθε κατηγορία περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων (βλ. παράγραφο 94 για πληροφορίες για τον προσδιορισμό κατάλληλων κατηγοριών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων) επιμετρούμενων στην εύλογη αξία (συμπεριλαμβανομένων μετρήσεων βάσει της εύλογης αξίας που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος ΔΠΧΑ) στην έκθεση οικονομικής κατάστασης μετά την αρχική αναγνώριση:

α) για επαναλαμβανόμενες και μη επαναλαμβανόμενες επιμετρήσεις της εύλογης αξίας, την επιμέτρηση εύλογης αξίας στο τέλος της περιόδου αναφοράς, και για μη επαναλαμβανόμενες επιμετρήσεις της εύλογης αξίας, τους λόγους της επιμέτρησης. Επαναλαμβανόμενες επιμετρήσεις της εύλογης αξίας περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων είναι αυτές που απαιτούνται ή επιτρέπονται βάσει άλλων ΔΠΧΑ στην έκθεση οικονομικής κατάστασης στο τέλος κάθε περιόδου αναφοράς. Μη επαναλαμβανόμενες επιμετρήσεις της εύλογης αξίας περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων είναι αυτές που απαιτούνται ή επιτρέπονται βάσει άλλων ΔΠΧΑ στην έκθεση οικονομικής κατάστασης σε συγκεκριμένες περιστάσεις (π.χ. όταν μια οντότητα επιμετρά ένα περιουσιακό στοιχείο που κατέχεται προς πώληση στην εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5 *Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες* διότι η εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης του περιουσιακού στοιχείου είναι χαμηλότερη από τη λογιστική του αξία)·

β) για επαναλαμβανόμενες και μη επαναλαμβανόμενες επιμετρήσεις εύλογης αξίας, το επίπεδο της ιεραρχίας εύλογης αξίας στο οποίο ταξινομούνται στο σύνολό τους οι επιμετρήσεις εύλογης αξίας (1ο, 2ο ή 3ο επίπεδο)·

γ) για περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που κατέχει η οντότητα στο τέλος της περιόδου αναφοράς και που επιμετρούνται στην εύλογης αξία σε επαναλαμβανόμενη βάση, τα ποσά οποιωνδήποτε μεταφορών μεταξύ του 1ου και του 2ου επιπέδου της ιεραρχίας εύλογης αξίας, τους λόγους για τις εν λόγω μεταβολές και την πολιτική της οντότητας για τον προσδιορισμό του χρόνου κατά τον οποίο θεωρείται ότι λαμβάνουν χώρα μεταφορές μεταξύ επιπέδων (βλ. παράγραφο 95). Οι μεταφορές σε κάθε επίπεδο γνωστοποιούνται και συζητούνται ξεχωριστά από τις μεταφορές εκτός κάθε επιπέδου

▼M33

δ) για επαναλαμβανόμενες και μη επαναλαμβανόμενες επιμετρήσεις εύλογης αξίας που έχουν ταξινομηθεί στο 2ο και στο 3ο επίπεδο της ιεραρχίας εύλογης αξίας, περιγραφή των τεχνικών αποτίμησης και των εισροών που χρησιμοποιήθηκαν κατά την επιμέτρηση της εύλογης αξίας. Εάν έχει υπάρξει μεταβολή στην τεχνική αποτίμησης (π.χ. στροφή από προσέγγιση βάσει της αγοράς σε μια προσέγγιση βάσει εισοδήματος ή χρήση επιπρόσθετης τεχνική αποτίμησης), η οντότητα γνωστοποιεί τη μεταβολή αυτή και τους λόγους πραγματοποίησής της. Για επιμετρήσεις εύλογης αξίας ταξινομούμενες στο 3ο επίπεδο της ιεραρχίας εύλογης αξίας, μια οντότητα παρέχει ποσοτικές πληροφορίες για τις σημαντικές μη παρατηρήσιμες εισροές που χρησιμοποιήθηκαν για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας. Μια οντότητα δεν απαιτείται να δημιουργήσει ποσοτικές πληροφορίες για να συμμορφώνεται με τη συγκεκριμένη απαίτηση γνωστοποίησης εάν δεν έχουν αναπτυχθεί από την οντότητα ποσοτικές μη παρατηρήσιμες εισροές κατά την επιμέτρηση της εύλογης αξίας (π.χ. όταν μια οντότητα χρησιμοποιεί τιμές από προηγούμενες συναλλαγές ή πληροφορίες τιμολόγησης τρίτων χωρίς προσαρμογή). Ωστόσο, κατά τη γνωστοποίηση αυτή, μια οντότητα δεν δύναται να αγνοεί ποσοτικές μη παρατηρήσιμες εισροές που είναι σημαντικές για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας και είναι ευλόγως διαθέσιμες στην οντότητα

ε) για επαναλαμβανόμενες επιμετρήσεις της εύλογης αξίας ταξινομούμενες στο 3ο επίπεδο της ιεραρχίας εύλογης αξίας, συμφωνία των υπολοίπων της αρχής της περιόδου με τα υπόλοιπα του τέλους περιόδου, γνωστοποιώντας ξεχωριστά μεταβολές κατά τη διάρκεια της περιόδου που οφείλονται στα εξής:

(i) συνολικά κέρδη ή ζημίες για την περίοδο αναγνωρισμένα στα αποτελέσματα και τα κονδύλια στα αποτελέσματα στα οποία αναγνωρίζονται τα εν λόγω κέρδη ή ζημίες

(ii) συνολικά κέρδη ή ζημίες για την περίοδο αναγνωρισμένα στα λοιπά συνολικά έσοδα και τα κονδύλια στα λοιπά συνολικά έσοδα στα οποία αναγνωρίζονται τα εν λόγω κέρδη ή ζημίες

(iii) αγορές, πωλήσεις, εκδόσεις και εκκαθαρίσεις (κάθε είδος μεταβολής γνωστοποιείται ξεχωριστά)·

(iv) τα ποσά οποιωνδήποτε μεταφορών εντός ή εκτός του 3ου επιπέδου της ιεραρχίας εύλογης αξίας, τους λόγους των εν λόγω μεταφορών και την πολιτική της οντότητας για τον προσδιορισμό του χρόνου κατά τον οποίο θεωρείται ότι πραγματοποιούνται μεταφορές μεταξύ των επιπέδων (βλ. παράγραφο 95). Οι μεταφορές στο 3ο επίπεδο γνωστοποιούνται και αναλύονται ξεχωριστά από τις μεταφορές εκτός του 3ου επιπέδου

στ) για επαναλαμβανόμενες επιμετρήσεις εύλογης αξίας ταξινομούμενες στο 3ο επίπεδο της ιεραρχίας εύλογης αξίας, το ποσό των συνολικών κερδών ή ζημιών της περιόδου που αναφέρεται στο στοιχείο ε) εδάφιο (i) που περιλαμβάνεται στα αποτελέσματα το οποίο οφείλεται στη μεταβολή στα μη πραγματοποιηθέντα κέρδη ή ζημίες σε σχέση με τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις που κατέχει η οντότητα στο τέλος της περιόδου αναφοράς και το κονδύλι στα αποτελέσματα στο οποίο αναγνωρίζονται τα εν λόγω μη πραγματοποιηθέντα κέρδη ή ζημίες.

ζ) για επαναλαμβανόμενες και μη επαναλαμβανόμενες επιμετρήσεις της εύλογης αξίας ταξινομούμενες στο 3ο επίπεδο της ιεραρχίας εύλογης αξίας, περιγραφή των διεργασιών αποτίμησης που χρησιμοποιεί η οντότητα (συμπεριλαμβανομένου, για παράδειγμα, του τρόπου με τον οποίο η οντότητα αποφασίζει τις πολιτικές και τις διαδικασίες αποτίμησης και αναλύει τις μεταβολές στις επιμετρήσεις της εύλογης αξίας από τη μια περίοδο στην άλλη)·

▼M33

η) για επαναλαμβανόμενες επιμετρήσεις της εύλογης αξίας ταξινομούμενες στο 3ο επίπεδο της ιεραρχίας εύλογης αξίας:

(i) για κάθε παρόμοια επιμέτρηση, μια αφηγηματική περιγραφή της ευαισθησίας της επιμέτρησης εύλογης αξίας στις μεταβολές σε μη παρατηρήσιμες εισροές εάν μια διαφορετικού ύψους μεταβολή στις εν λόγω εισροές δύναται να οδηγήσει σε επιμέτρηση σημαντικά υψηλότερης ή χαμηλότερης εύλογης αξίας. Εάν υπάρχουν διασυνδέσεις μεταξύ των εν λόγω εισροών και άλλων μη παρατηρήσιμων εισροών που χρησιμοποιούνται στην επιμέτρηση της εύλογης αξίας, μια οντότητα οφείλει να περιγράψει επίσης τις εν λόγω διασυνδέσεις και το πώς αυτές δύναται να μεγιστοποιούν ή να μετριάζουν το αποτέλεσμα των μεταβολών στις μη παρατηρήσιμες εισροές στην επιμέτρηση της εύλογης αξίας. Για να υπάρξει συμμόρφωση με την εν λόγω απαίτηση γνωστοποίησης, η αφηγηματική περιγραφή της ευαισθησίας στις μεταβολές στις μη παρατηρήσιμες εισροές περιλαμβάνει τουλάχιστον τις μη παρατηρήσιμες εισροές που γνωστοποιούνται κατά τη συμμόρφωση με το στοιχείο δ)·

(ii) για χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις, εάν η μεταβολή μιας ή περισσότερων μη παρατηρήσιμων εισροών ώστε να αντανακλώνται ευλόγως πιθανές εναλλακτικές υποθέσεις θα προκαλούσε σημαντική μεταβολή της εύλογης αξίας, μια οντότητα οφείλει να δηλώνει το γεγονός αυτό και να γνωστοποιεί το αποτέλεσμα των μεταβολών αυτών. Η οντότητα γνωστοποιεί τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το αποτέλεσμα μιας μεταβολής ώστε να αντανακλάται μια ευλόγως πιθανή εναλλακτική υπόθεση. Για τον σκοπό αυτό, η σημασία κρίνεται βάσει των κερδών ή των ζημιών και με τα συνολικά περιουσιακά στοιχεία ή τις συνολικές υποχρεώσεις ή, όταν οι μεταβολές στην εύλογη αξία αναγνωρίζονται στα λοιπά συνολικά έσοδα, με το σύνολο των ιδίων κεφαλαίων

θ) για επαναλαμβανόμενες και μη επαναλαμβανόμενες επιμετρήσεις της εύλογης αξίας, εάν η μέγιστη και βέλτιστη χρήση ενός μη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου διαφέρει από την τρέχουσα χρήση του, μια οντότητα γνωστοποιεί το γεγονός αυτό και τον λόγο για τον οποίο το μη χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο χρησιμοποιείται κατά τρόπο διαφορετικό από τη μέγιστη και βέλτιστη χρήση του.

94 Μια οντότητα προσδιορίζει κατάλληλες κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων βάσει των εξής:

α) της φύσης, των χαρακτηριστικών και των κινδύνων του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης και

β) του επιπέδου στην ιεραρχία της εύλογης αξίας στο οποίο κατηγοριοποιείται η επιμέτρηση της εύλογης αξίας.

Ο αριθμός των κατηγοριών δύναται να είναι μεγαλύτερος για επιμετρήσεις εύλογης αξίας ταξινομούμενες στο 3ο επίπεδο της ιεραρχίας εύλογης αξίας διότι οι επιμετρήσεις αυτές ενέχουν μεγαλύτερο βαθμό αβεβαιότητας και υποκειμενικότητας. Ο προσδιορισμός κατάλληλων κατηγοριών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων για τις οποίες πρέπει να παρέχονται γνωστοποιήσεις για τις επιμετρήσεις εύλογης αξίας απαιτεί τη λήψη απόφασης κατά περίπτωση. Μια κατηγορία περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων συχνά απαιτεί μεγαλύτερο διαχωρισμό από τα κονδύλια που παρουσιάζονται στην έκθεση οικονομικής κατάστασης. Ωστόσο, μια οντότητα παρέχει πληροφορίες που αρκούν ώστε να είναι δυνατή η συμφωνία με τα κονδύλια που παρουσιάζονται στην έκθεση οικονομικής κατάστασης. Εάν άλλο ΔΠΧΑ προσδιορίζει την κατηγορία ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης, μια οντότητα δύναται να χρησιμοποιήσει την κατηγορία αυτή κατά την παροχή των γνωστοποιήσεων που απαιτούνται στο παρόν ΔΠΧΑ, εάν η κατηγορία αυτή πληροί τις απαιτήσεις της παρούσας παραγράφου.

▼**M33**

95 Μια οντότητα γνωστοποιεί και εφαρμόζει συνεχώς την πολιτική της για να προσδιορίζει πότε θεωρείται ότι πραγματοποιούνται μεταφορές μεταξύ των επιπέδων της ιεραρχίας εύλογης αξίας σύμφωνα με την παράγραφο 93 στοιχεία γ) και ε)(iv). Η πολιτική για τον χρονικό προσδιορισμό των μεταφορών είναι η ίδια και για τις μεταφορές σε επίπεδα και για τις μεταφορές εκτός επιπέδων. Παραδείγματα πολιτικών χρονικού προσδιορισμού των μεταφορών είναι, μεταξύ άλλων, τα εξής:

α) η ημερομηνία του περιστατικού ή της μεταβολής στις περιστάσεις που προκάλεσε τη μεταφορά,

β) η έναρξη της περιόδου αναφοράς,

γ) το τέλος της περιόδου αναφοράς.

96 Εάν μια οντότητα λάβει μια απόφαση λογιστικής πολιτικής για τη χρήση της εξαίρεσης της παραγράφου 48, οφείλει να γνωστοποιήσει το γεγονός αυτό.

97 Για κάθε κατηγορία περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που δεν επιμετρούνται στην εύλογη αξία στην έκθεση οικονομικής κατάστασης αλλά για την οποία γνωστοποιείται η εύλογη αξία, μια οντότητα οφείλει να γνωστοποιεί τις πληροφορίες που απαιτούνται βάσει της παραγράφου 93 στοιχεία β), δ) και θ). Ωστόσο, μια οντότητα δεν απαιτείται να παρέχει τις ποσοτικές γνωστοποιήσεις σχετικά με σημαντικές μη παρατηρήσιμες εισροές που χρησιμοποιήθηκαν στις επιμετρήσεις εύλογης αξίας που έχουν ταξινομηθεί στο 3ο επίπεδο της ιεραρχίας εύλογης αξίας βάσει της παραγράφου 93 στοιχείο δ). Για τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις, μια οντότητα δεν χρειάζεται να πραγματοποιεί τις άλλες γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από το παρόν ΔΠΧΑ.

98 Για μια υποχρέωση που επιμετράται στην εύλογη αξία και εκδίδεται με αδιαχώριστη πιστωτική ενίσχυση τρίτου, ο εκδότης οφείλει να γνωστοποιήσει την ύπαρξη της εν λόγω πιστωτικής ενίσχυσης και το εάν αυτή αντανακλάται στην επιμέτρηση της εύλογης αξίας της υποχρέωσης.

99 Μια οντότητα παρουσιάζει τις ποσοτικές γνωστοποιήσεις που απαιτούνται βάσει του παρόντος ΔΠΧΑ σε μορφή πίνακα, εκτός εάν άλλη μορφή θεωρείται καταλληλότερη.

Προσάρτημα Α

Ορισμοί

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του ΔΠΧΑ.

ενεργός αγορά	Αγορά στην οποία οι συναλλαγές για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση λαμβάνουν χώρα με επαρκή συχνότητα και όγκο ώστε να παρέχονται συνεχώς πληροφορίες τιμολόγησης.
προσέγγιση βάσει κόστους	Τεχνική αποτίμησης που αντανακλά το ποσό που θα απαιτείτο σήμερα για την αντικατάσταση της ικανότητας χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου (αποκαλούμενο συχνά «τρέχον κόστος αντικατάστασης»).
τιμή εισόδου	Η τιμή που καταβάλλεται για την απόκτηση ενός περιουσιακού στοιχείου ή που λαμβάνεται για την ανάληψη μιας υποχρέωσης σε μια συναλλαγή ανταλλαγής.
τιμή εξόδου	Η τιμή που λαμβάνεται για την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου ή που καταβάλλεται για τη μεταβίβαση μιας υποχρέωσης.
αναμενόμενη ταμειακή ροή	Ο σταθμισμένος βάσει πιθανοτήτων μέσος όρος (ήτοι, μέσος της κατανομής) των πιθανών μελλοντικών ταμειακών ροών

▼**M33**

εύλογη αξία	Η τιμή που θα λάμβανε μια οντότητα για την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου ή που θα κατέβαλε μια οντότητα για τη μεταβίβαση μιας υποχρέωσης σε μια κανονική συναλλαγή μεταξύ συμμετεχόντων στην αγορά κατά την ημερομηνία επιμέτρησης.
μέγιστη και βέλτιστη χρήση	Η χρήση ενός μη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου από συμμετέχοντες στην αγορά που θα μεγιστοποιούσε την αξία του περιουσιακού στοιχείου ή της ομάδας περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων (π.χ. μια επιχείρηση) εντός της οποίας θα χρησιμοποιούταν το περιουσιακό στοιχείο.
προσέγγιση βάσει εισοδήματος	Τεχνικές αποτίμησης που μετατρέπουν μελλοντικά ποσά (π.χ. ταμειακές ροές ή έσοδα και έξοδα) σε ένα τρέχον (ήτοι προεξοφλημένο) ποσό. Η επιμέτρηση της εύλογης αξίας προσδιορίζει βάσει της αξίας που δείχνουν οι τρέχουσες προσδοκίες της αγοράς για τα εν λόγω μελλοντικά ποσά.
εισροές	Οι υποθέσεις που χρησιμοποιούν οι συμμετέχοντες στην αγορά κατά την αποτίμηση του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης, συμπεριλαμβανομένων υποθέσεων σχετικά με τον κίνδυνο, όπως οι εξής: α) ο κίνδυνος που ενυπάρχει σε μια συγκεκριμένη τεχνική αποτίμησης που χρησιμοποιείται για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας (όπως ένα μοντέλο τιμολόγησης)· και β) ο κίνδυνος που ενυπάρχει στις εισροές σε μια τεχνική αποτίμησης. Οι εισροές δύναται να είναι παρατηρήσιμες ή μη παρατηρήσιμες.
Εισροές 1ου επιπέδου	Επίσημες χρηματιστηριακές τιμές (χωρίς προσαρμογή) σε ενεργείς αγορές για πανομοιότυπα περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις στις οποίες έχει πρόσβαση η οντότητα κατά την ημερομηνία επιμέτρησης.
Εισροές 2ου επιπέδου	Εισροές εκτός των επίσημων χρηματιστηριακών τιμών που περιλαμβάνονται στο 1ο επίπεδο οι οποίες είναι παρατηρήσιμες για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση είτε άμεσα είτε έμμεσα.
Εισροές 3ου επιπέδου	Μη παρατηρήσιμες εισροές για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση.
προσέγγιση βάσει της αγοράς	Τεχνική αποτίμησης που χρησιμοποιεί τιμές και άλλες συναφείς πληροφορίες παραγόμενες από τις συναλλαγές της αγοράς που περιλαμβάνουν πανομοιότυπα ή συγκρίσιμα (ήτοι παρεμφερή) περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις ή μια ομάδα περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, όπως μια επιχείρηση.
εισροές στηριζόμενες από την αγορά	Εισροές προερχόμενες κυρίως ή στηριζόμενες από παρατηρήσιμα δεδομένα της αγοράς μέσω συσχετισμού ή με άλλα μέσα.

▼M33

συμμετέχοντες στην αγορά

Αγοραστές και πωλητές στη κύρια (ή την πλέον συμφέρουσα) αγορά για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση που διαθέτουν όλα τα ακόλουθα χαρακτηριστικά:

α) Είναι ανεξάρτητοι μεταξύ τους, ήτοι δεν είναι συνδεδεμένα μέρη κατά την έννοια του ΔΛΠ 24, παρόλο που η τιμή σε μια συναλλαγή μεταξύ συνδεδεμένων μερών δύναται να χρησιμοποιηθεί ως εισροή σε μια επιμέτρηση εύλογης αξίας, εάν μια οντότητα έχει αποδείξεις ότι η συναλλαγή πραγματοποιήθηκε σύμφωνα με τους όρους της αγοράς.

β) Διαθέτουν ουσιαστική γνώση και κατανοούν ευλόγως το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση και τη συναλλαγή χρησιμοποιώντας όλες τις διαθέσιμες πληροφορίες, συμπεριλαμβανομένων πληροφοριών που δύναται να λάβουν μέσω συνηθισμένων και καθιερωμένων προσπαθειών δέουσας επιμέλειας.

γ) Είναι σε θέση να πραγματοποιήσουν συναλλαγή για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση.

δ) Είναι πρόθυμοι να συνάψουν συναλλαγή για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση, ήτοι διαθέτουν κίνητρο αλλά δεν είναι αναγκασμένοι ή άλλως υποχρεωμένοι να το πράξουν.

πλέον συμφέρουσα αγορά

Η αγορά που μεγιστοποιεί το ποσό που λαμβάνεται από την πώληση του περιουσιακού στοιχείου ή ελαχιστοποιεί το ποσό που καταβάλλεται για τη μεταβίβαση της υποχρέωσης, λαμβάνοντας υπόψη τα έξοδα συναλλαγής και τα μεταφορικά έξοδα.

κίνδυνος μη εκπλήρωσης υποχρεώσεων

Ο κίνδυνος ότι μια οντότητα δεν θα εκπληρώσει μια υποχρέωση. Ο κίνδυνος μη εκπλήρωσης υποχρεώσεων περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, τον πιστωτικό κίνδυνο μιας οντότητας.

παρατηρήσιμες εισροές

Εισροές που αναπτύσσονται χρησιμοποιώντας δεδομένα της αγοράς, όπως δημοσίως διαθέσιμες πληροφορίες σχετικά με πραγματικά γεγονότα ή συναλλαγές, και που αντανακλούν τις υποθέσεις που θα χρησιμοποιούσαν οι συμμετέχοντες στην αγορά κατά την αποτίμηση του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης.

κανονική συναλλαγή

Μια συναλλαγή που υποθέτει έκθεση στην αγορά για μια περίοδο πριν από την ημερομηνία επιμέτρησης ώστε να επιτρέπει εμπορικές δραστηριότητες που είναι συνηθισμένες και καθιερωμένες για συναλλαγές που περιλαμβάνουν τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις δεν είναι υποχρεωτική συναλλαγή (π.χ. αναγκαστική εκκαθάριση ή πώληση λόγω δυσχερούς θέσης).

▼M33

κύρια αγορά	Η αγορά που διαθέτει το μεγαλύτερο όγκο και επίπεδο δραστηριότητας για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση.
ασφάλιστρο κινδύνου	Αποζημίωση που επιδιώκουν συμμετέχοντες στην αγορά που αποστρέφονται τον κίνδυνο ώστε να αναλάβουν την αβεβαιότητα που ενυπάρχει στις ταμειακές ροές ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης. Αποκαλείται επίσης «προσαρμογή βάσει του κινδύνου».
έξοδα συναλλαγής	Το κόστος πώλησης ενός περιουσιακού στοιχείου ή μεταβίβασης μιας υποχρέωσης στην κύρια (ή την πλέον συμφέρουσα) αγορά για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση που οφείλεται άμεσα στη διάθεση του περιουσιακού στοιχείου ή τη μεταβίβαση της υποχρέωσης και πληροί αμφότερα τα ακόλουθα κριτήρια: α) Απορρέει άμεσα από τη συναλλαγή και είναι ουσιαστικής σημασίας για τη συναλλαγή. β) Η οντότητα δεν θα επιβαρυνόταν με αυτό εάν δεν είχε ληφθεί η απόφαση πώλησης του περιουσιακού στοιχείου ή μεταβίβασης της υποχρέωσης (παρόμοιο με το κόστος πώλησης του ΔΠΧΑ 5).
μεταφορικά έξοδα	Τα έξοδα που προκύπτουν για τη μεταφορά ενός περιουσιακού στοιχείο από την τρέχουσα θέση του στην κύρια (ή πλέον συμφέρουσα) αγορά.
λογιστική μονάδα	Το επίπεδο στο οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο ή μια υποχρέωση συνδυάζεται ή διαχωρίζεται σε ένα ΔΠΧΑ για σκοπούς αναγνώρισης.
μη παρατηρήσιμες εισροές	Εισροές για τις οποίες δεν υπάρχουν διαθέσιμα δεδομένα της αγοράς και οι οποίες αναπτύσσονται χρησιμοποιώντας τις βέλτιστες διαθέσιμες πληροφορίες σχετικά με τις υποθέσεις που θα χρησιμοποιούσαν οι συμμετέχοντες στην αγορά κατά την αποτίμηση του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης.

Προσάρτημα Β

Οδηγός εφαρμογής

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του ΔΠΧΑ. Περιγράφει την εφαρμογή των παραγράφων 1-99 και έχει την ίδια ισχύ με τα άλλα μέρη του ΔΠΧΑ.

Β1	Οι αποφάσεις που λαμβάνονται σε διάφορες καταστάσεις αποτίμησης δύναται να διαφέρουν. Το παρόν προσάρτημα περιγράφει τις αποφάσεις που δύναται να λαμβάνονται όταν μια οντότητα αποτιμά την εύλογη αξία σε διάφορες καταστάσεις αποτίμησης.

▼**M33**

Η ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ ΤΗΣ ΕΠΙΜΈΤΡΗΣΗΣ ΕΎΛΟΓΗΣ ΑΞΙΑΣ

B2 Ο στόχος της επιμέτρησης της εύλογης αξίας είναι η εκτίμηση της τιμής στην οποία θα λάμβανε χώρα μια κανονική συναλλαγή πώλησης του περιουσιακού στοιχείου ή μεταβίβασης της υποχρέωσης μεταξύ συμμετεχόντων στην αγορά κατά την ημερομηνία επιμέτρησης υπό τις τρέχουσες συνθήκες της αγοράς. Για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας, μια οντότητα πρέπει να προσδιορίσει τα εξής:

α) το συγκεκριμένο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση που είναι το υποκείμενο της επιμέτρησης (σύμφωνα με τη λογιστική του μονάδα)·

β) στην περίπτωση μη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, την κατάλληλη για την επιμέτρηση βάση αποτίμησης (σύμφωνα με τη μέγιστη και βέλτιστη χρήση του)·

γ) την κύρια (ή πλέον συμφέρουσα) αγορά για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση

δ) την κατάλληλη για την επιμέτρηση τεχνική αποτίμησης, λαμβάνοντας υπόψη τα διαθέσιμα δεδομένα για την ανάπτυξη εισροών που αντανακλούν τις υποθέσεις που θα χρησιμοποιούσαν συμμετέχοντες στην αγορά κατά την τιμολόγηση του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης και το επίπεδο στην ιεραρχία εύλογης αξίας στο οποίο ταξινομούνται οι εισροές.

ΒΆΣΗ ΑΠΟΤΊΜΗΣΗΣ ΜΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΏΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΏΝ ΣΤΟΙΧΕΊΩΝ (ΠΑΡΆΓΡΑΦΟΙ 31-33)

B3 Κατά την επιμέτρηση της εύλογης αξίας ενός μη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου που χρησιμοποιείται σε συνδυασμό με άλλα περιουσιακά στοιχεία ως ομάδα (όπως έχει εγκατασταθεί ή άλλως διαμορφωθεί προς χρήση) ή σε συνδυασμό με άλλα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις (π.χ. μια επιχείρηση), η επίδραση της βάσης αποτίμησης εξαρτάται από τις περιστάσεις. Για παράδειγμα:

α) η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου δύναται να είναι η ίδια είτε το περιουσιακό στοιχείο χρησιμοποιείται ανεξάρτητα είτε σε συνδυασμό με άλλα περιουσιακά στοιχεία είτε με άλλα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις. Αυτό δύναται να ισχύει εάν το περιουσιακό στοιχείο είναι μια επιχείρηση την οποία θα συνεχίσουν να λειτουργούν οι συμμετέχοντες στην αγορά. Στην περίπτωση αυτή, η συναλλαγή θα περιλάμβανε την αποτίμηση της επιχείρησης στο σύνολό της. Η χρήση των περιουσιακών στοιχείων ως ομάδα σε μια συνεχιζόμενη επιχείρηση θα δημιουργούσε συνέργειες διαθέσιμες στους συμμετέχοντες στην αγορά (ήτοι συνέργειες των συμμετεχόντων στην αγορά που, ως εκ τούτου, θα επηρέαζαν την εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου είτε ανεξάρτητα είτε σε συνδυασμό με άλλα περιουσιακά στοιχεία είτε με άλλα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις

β) η χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου σε συνδυασμό με άλλα περιουσιακά στοιχεία ή με άλλα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις δύναται να ενσωματώνεται στην επιμέτρηση της εύλογης αξίας μέσω προσαρμογών στην αξία του ανεξάρτητα χρησιμοποιούμενου περιουσιακού στοιχείου. Αυτό δύναται να ισχύει εάν το περιουσιακό στοιχείο είναι μηχάνημα και η επιμέτρηση της εύλογης αξίας του προσδιορίζεται με τη χρήση μιας παρατηρούμενης τιμής για παρεμφερές μηχάνημα (που δεν έχει εγκατασταθεί ή άλλως διαμορφωθεί προς χρήση), προσαρμοσμένη βάσει των εξόδων μεταφοράς και εγκατάστασης έτσι ώστε η επιμέτρηση της εύλογης αξίας να αντανακλά την τρέχουσα κατάσταση και θέση του μηχανήματος (εγκατεστημένο και διαμορφωμένο προς χρήση)·

γ) η χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου σε συνδυασμό με άλλα περιουσιακά στοιχεία ή με άλλα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις δύναται να ενσωματώνεται στην επιμέτρηση της εύλογης αξίας μέσω των υποθέσεων που χρησιμοποίησαν οι συμμετέχοντες στην αγορά για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας του περιουσιακού στοιχείου. Για παράδειγμα, εάν το περιουσιακό στοιχείο είναι απόθεμα ημιτελών προϊόντων το οποίο είναι μοναδικό και οι συμμετέχοντες στην αγορά πρόκειται να μετατρέψουν το απόθεμα σε τελικά προϊόντα, για την εύλογη αξία του αποθέματος θεωρείται ότι οι συμμετέχοντες στην αγορά έχουν αποκτήσει ή πρόκειται να αποκτήσουν κάθε εξειδικευμένο μηχάνημα απαραίτητο για τη μετατροπή του αποθέματος σε τελικά προϊόντα

▼**M33**

δ) η χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου σε συνδυασμό με άλλα περιουσιακά στοιχεία ή με άλλα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις δύναται να ενσωματώνεται στην τεχνική αποτίμησης που χρησιμοποιήθηκε για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας του περιουσιακού στοιχείου. Αυτό δύναται να ισχύει όταν χρησιμοποιείται η μέθοδος πλεοναζόντων κερδών (excess earnings) πολλαπλών χρήσεων για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου διότι αυτή η τεχνική αποτίμησης συγκεκριμένα λαμβάνει υπόψη τη συμβολή οποιωνδήποτε συμπληρωματικών περιουσιακών στοιχείων και των συναφών υποχρεώσεων στην ομάδα στην οποία θα χρησιμοποιούταν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο

ε) σε πιο περιορισμένες καταστάσεις, όταν μια οντότητα χρησιμοποιεί ένα περιουσιακό στοιχείο εντός μιας ομάδας περιουσιακών στοιχείων, η οντότητα δύναται να επιμετρήσει το περιουσιακό στοιχείο σε ποσό που προσεγγίζει την εύλογη αξία του κατά την κατανομή της εύλογης αξίας της ομάδας περιουσιακών στοιχείων στα επιμέρους περιουσιακά στοιχεία της ομάδας. Αυτό δύναται να ισχύει εάν η αποτίμηση περιλαμβάνει ακίνητα και η εύλογη αξία βελτιωμένων ακινήτων (ήτοι μιας ομάδας περιουσιακών στοιχείων) κατανέμεται στα περιουσιακά στοιχεία που την απαρτίζουν (όπως γη και βελτιώσεις).

ΕΎΛΟΓΗ ΑΞΊΑ ΚΑΤΆ ΤΗΝ ΑΡΧΙΚΉ ΑΝΑΓΝΏΡΙΣΗ (ΠΑΡΆΓΡΑΦΟΙ 57-60)

Β4 Για να προσδιοριστεί εάν η εύλογη αξία κατά την αρχική αναγνώριση ισούται με την τιμή συναλλαγής, μια οντότητα λαμβάνει υπόψη παράγοντες που αφορούν συγκεκριμένα τη συναλλαγή και το περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση. Για παράδειγμα, η τιμή συναλλαγής δύναται να μην αντιπροσωπεύει την εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης κατά την αρχική αναγνώριση εάν ισχύει μια από τις ακόλουθες συνθήκες:

α) Η συναλλαγή πραγματοποιείται μεταξύ συνδεδεμένων μερών, παρόλο που η τιμή σε μια συναλλαγή μεταξύ συνδεδεμένων μερών δύναται να χρησιμοποιηθεί ως εισροή στην επιμέτρηση της εύλογης αξίας εάν η οντότητα διαθέτει αποδείξεις ότι η συναλλαγή διενεργήθηκε σύμφωνα με τους όρους της αγοράς.

β) Η συναλλαγή λαμβάνει χώρα υπό πίεση ή ο πωλητής εξαναγκάζεται να αποδεχθεί την τιμή της συναλλαγής. Για παράδειγμα, αυτό μπορεί να συμβαίνει εάν ο πωλητής αντιμετωπίζει οικονομικές δυσχέρειες.

γ) Η λογιστική μονάδα που αντιπροσωπεύεται στην τιμή συναλλαγής διαφέρει από τη λογιστική μονάδα του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης που επιμετράται στην εύλογη αξία. Για παράδειγμα, αυτό μπορεί να ισχύει εάν το περιουσιακό στοιχείο ή η υποχρέωση που επιμετράται στην εύλογη αξία είναι μόνο ένα από τα στοιχεία στη συναλλαγή (π.χ. σε μια συνένωση επιχειρήσεων), η συναλλαγή περιλαμβάνει μη δηλωθέντα δικαιώματα και προνόμια που επιμετρούνται ξεχωριστά σύμφωνα με άλλο ΔΠΧΑ ή η τιμή της συναλλαγής περιλαμβάνει τα έξοδα συναλλαγής.

δ) Η αγορά στην οποία λαμβάνει χώρα η συναλλαγή διαφέρει από την κύρια (ή την πλέον συμφέρουσα) αγορά. Για παράδειγμα, οι αγορές δύναται να διαφέρουν εάν η οντότητα είναι διαπραγματευτής που πραγματοποιεί συναλλαγές με τους πελάτες στη λιανική αγορά αλλά η κύρια (ή πλέον συμφέρουσα) αγορά για τη συναλλαγή εξόδου είναι με άλλους διαπραγματευτές στην αγορά διαπραγματευτών.

▼M33

ΤΕΧΝΙΚΈΣ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ (ΠΑΡΆΓΡΑΦΟΙ 61-66)

Προσέγγιση βάσει της αγοράς

B5 Η προσέγγιση βάσει της αγοράς χρησιμοποιεί τιμές και άλλες συναφείς πληροφορίες παραγόμενες από τις συναλλαγές στην αγορά που περιλαμβάνουν πανομοιότυπα ή συγκρίσιμα (ήτοι παρεμφερή) περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις ή μια ομάδα περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, όπως μια επιχείρηση.

B6 Για παράδειγμα, οι τεχνικές αποτίμησης που συμφωνούν με την προσέγγιση βάσει της αγοράς χρησιμοποιούν συχνά πολλαπλάσια προερχόμενα από ένα σύνολο συγκρίσιμων στοιχείων. Τα πολλαπλάσια δύναται να είναι σε διαστήματα με διαφορετικό πολλαπλάσιο για κάθε συγκρίσιμο στοιχείο. Η επιλογή του κατάλληλου πολλαπλάσιου εντός του διαστήματος απαιτεί λήψη απόφασης κατά περίπτωση λαμβάνοντας υπόψη ποιοτικούς και ποσοτικούς παράγοντες που αφορούν συγκεκριμένα τη μέτρηση.

B7 Στις τεχνικές αποτίμησης που συμφωνούν με την προσέγγιση βάσει της αγοράς περιλαμβάνεται η τιμολόγηση βάσει συγκεκριμένου μοντέλου (matrix pricing). Η τιμολόγηση βάσει συγκεκριμένου μοντέλου είναι μια μαθηματική τεχνική που χρησιμοποιείται κυρίως για την αποτίμηση ορισμένων τύπων χρηματοοικονομικών μέσων, όπως τα χρεόγραφα, χωρίς να βασίζεται η οντότητα αποκλειστικά σε επίσημες χρηματιστηριακές τιμές για τα συγκεκριμένα χρεόγραφα, αλλά στη σχέση των χρεογράφων με άλλα συγκρίσιμα χρεόγραφα με επίσημες χρηματιστηριακές τιμές.

Προσέγγιση βάσει κόστους

B8 Η προσέγγιση βάσει του κόστους αντανακλά το ποσό που θα απαιτείτο σήμερα για την αντικατάσταση της ικανότητας χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου (αποκαλούμενο συχνά «τρέχον κόστος αντικατάστασης»).

B9 Από την οπτική ενός πωλητή-συμμετέχοντα στην αγορά, η τιμή που θα λάμβανε για το περιουσιακό στοιχείο βασίζεται στο κόστος για έναν αγοραστή-συμμετέχοντα στην αγορά να αποκτήσει ή να κατασκευάσει ένα υποκατάστατο περιουσιακό στοιχείο συγκρίσιμης χρηστικότητας, προσαρμοσμένο βάσει απαρχαίωσης. Αυτό συμβαίνει διότι ένας αγοραστής-συμμετέχων στην αγορά δεν θα πλήρωνε περισσότερα για ένα περιουσιακό στοιχείο από το ποσό με το οποίο θα μπορούσε να αντικαταστήσει την ικανότητα χρήσης του περιουσιακού στοιχείου. Η απαρχαίωση περιλαμβάνει τη φυσική επιδείνωση, τη λειτουργική (τεχνολογική) απαρχαίωση και την οικονομική (εξωτερική) απαρχαίωση και είναι ευρύτερη από την απόσβεση για σκοπούς χρηματοοικονομικής αναφοράς (κατανομή ιστορικού κόστους) ή για φορολογικούς σκοπούς (χρησιμοποιώντας καθορισμένες διάρκειες ζωής). Σε πολλές περιπτώσεις, η μέθοδος του τρέχοντος κόστους αντικατάστασης χρησιμοποιείται για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας ενσώματων περιουσιακών στοιχείων που χρησιμοποιούνται σε συνδυασμό με άλλα περιουσιακά στοιχεία ή με άλλα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις.

Προσέγγιση βάσει εισοδήματος

B10 Η προσέγγιση βάσει εισοδήματος μετατρέπει μελλοντικά ποσά (π.χ. ταμειακές ροές ή έσοδα και έξοδα) σε ένα τρέχον (ήτοι προεξοφλημένο) ποσό. Όταν χρησιμοποιείται η προσέγγιση βάσει του εισοδήματος, η επιμέτρηση της εύλογης αξίας αντανακλά τις τρέχουσες προσδοκίες της αγοράς για τα εν λόγω μελλοντικά ποσά.

B11 Οι εν λόγω τεχνικές αποτίμησης περιλαμβάνουν, για παράδειγμα, τα εξής:

α) τεχνικές παρούσας αξίας (βλ. παραγράφους B12-B30)·

β) μοντέλα αποτίμησης δικαιωμάτων προαίρεσης, όπως το μοντέλο Black-Scholes-Merton ή ένα διωνυμικό μοντέλο (ήτοι μοντέλο πλέγματος), που ενσωματώνουν τεχνικές παρούσας αξίας και αντανακλούν αμφότερη τη χρονική αξία και την εσωτερική αξία ενός δικαιώματος προαίρεσης· και

▼M33

γ) τη μέθοδο πλεοναζόντων κερδών πολλαπλών χρήσεων η οποία χρησιμοποιείται για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας ορισμένων άυλων περιουσιακών στοιχείων.

Τεχνικές παρούσας αξίας

Β12 Στις παραγράφους Β13-Β30 περιγράφεται η χρήση τεχνικών παρούσας αξίας για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας. Οι παράγραφοι αυτοί εστιάζουν σε μια τεχνική προσαρμογής του προεξοφλητικού επιτοκίου και σε μια τεχνική *αναμενόμενων ταμειακών ροών* (αναμενόμενης παρούσας αξίας) Στις παραγράφους αυτές δεν προδιαγράφεται η χρήση μιας συγκεκριμένης τεχνικής παρούσας αξίας ούτε περιορίζεται η χρήση τεχνικών παρούσας αξίας για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας στις τεχνικές που παρουσιάζονται. Η τεχνική παρούσας αξίας που χρησιμοποιείται για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας εξαρτάται από τα γεγονότα και τις συνθήκες που αφορούν συγκεκριμένα το επιμετρούμενο περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση (π.χ. εάν δύναται να παρατηρηθούν στην αγορά τιμές για συγκρίσιμα περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις) και τη διαθεσιμότητα επαρκών δεδομένων.

Τα συστατικά στοιχεία της επιμέτρησης της παρούσας αξίας

Β13 Η παρούσα αξία (ήτοι η εφαρμογή της προσέγγισης βάσει του εισοδήματος) είναι εργαλείο που χρησιμοποιείται για τη σύνδεση μελλοντικών ποσών (π.χ. ταμειακών ροών ή αξιών) με ένα υφιστάμενο ποσό με τη χρήση προεξοφλητικού επιτοκίου. Η επιμέτρηση της εύλογης αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης με τη χρήση μιας τεχνικής παρούσας αξίας περιλαμβάνει όλα τα ακόλουθα στοιχεία από την οπτική των συμμετεχόντων στην αγορά κατά την ημερομηνία επιμέτρησης.

α) εκτίμηση των μελλοντικών ταμειακών ροών για το επιμετρούμενο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση

β) προσδοκίες για τις πιθανές διακυμάνσεις του ποσού και τον χρονικό προσδιορισμό των ταμειακών ροών που αντανακλούν την αβεβαιότητα που ενυπάρχει στις ταμειακές ροές

γ) τη χρονική αξία των χρημάτων, εκπροσωπούμενη από το επιτόκιο χρηματικών περιουσιακών στοιχείων άνευ κινδύνου που διαθέτουν ημερομηνίες λήξης ή διάρκειες που συμπίπτουν με την περίοδο που καλύπτουν οι ταμειακές ροές και δεν προκαλούν ούτε αβεβαιότητα στον χρονικό προσδιορισμό ούτε κίνδυνο αθέτησης υποχρεώσεων στον κάτοχο (ήτοι επιτόκιο άνευ κινδύνου)·

δ) την τιμή για την ανάληψη της αβεβαιότητας που ενυπάρχει στις ταμειακές ροές (ήτοι ασφάλιστρο κινδύνου)·

ε) άλλους παράγοντες που οι συμμετέχοντες στην αγορά θα λάμβαναν υπόψη βάσει των περιστάσεων

στ) για μια υποχρέωση, τον κίνδυνο μη εκπλήρωσης των υποχρεώσεων που αφορά τη συγκεκριμένη υποχρέωση, συμπεριλαμβανομένου του πιστωτικού κινδύνου της ίδιας της οντότητας (ήτοι του οφειλέτη).

Γενικές αρχές

Β14 Οι τεχνικές παρούσας αξίας διαφέρουν στον τρόπο με τον οποίο περιλαμβάνουν τα στοιχεία της παραγράφου Β13. Ωστόσο, όλες οι ακόλουθες γενικές αρχές διέπουν την εφαρμογή οποιασδήποτε τεχνικής παρούσας αξίας που χρησιμοποιείται για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας:

α) Οι ταμειακές ροές και τα προεξοφλητικά επιτόκια πρέπει να αντανακλούν τις υποθέσεις που θα χρησιμοποιούσαν οι συμμετέχοντες στην αγορά κατά την αποτίμηση του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης.

β) Οι ταμειακές ροές και τα προεξοφλητικά επιτόκια πρέπει να λαμβάνουν υπόψη μόνο τους παράγοντες που οφείλονται στο επιμετρούμενο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση.

▼M33

γ) Για να αποφευχθεί η διπλή εκτίμηση ή η παράλειψη των αποτελεσμάτων παραγόντων κινδύνου, τα προεξοφλητικά επιτόκια πρέπει να αντανακλούν υποθέσεις που συμφωνούν με τις υποθέσεις που ενυπάρχουν στις ταμειακές ροές. Για παράδειγμα, ένα προεξοφλητικό επιτόκιο που αντανακλά την αβεβαιότητα στις προσδοκίες σχετικά με μελλοντικές αθετήσεις υποχρεώσεων είναι κατάλληλο εάν χρησιμοποιεί τις συμβατικές ταμειακές ροές ενός δανείου (ήτοι τεχνική προσαρμογής προεξοφλητικού επιτοκίου). Το ίδιο επιτόκιο δεν θα πρέπει να χρησιμοποιείται εάν χρησιμοποιούνται αναμενόμενες (ήτοι σταθμισμένες βάσει πιθανότητας) ταμειακές ροές (ήτοι τεχνική αναμενόμενης παρούσας αξίας) διότι οι αναμενόμενες ταμειακές ροές αντανακλούν ήδη υποθέσεις για την αβεβαιότητα σε μελλοντικές καταστάσεις αθέτησης υποχρεώσεων αντίθετα, θα πρέπει να χρησιμοποιείται προεξοφλητικό επιτόκιο ανάλογο του κινδύνου που ενυπάρχει στις αναμενόμενες ταμειακές ροές.

δ) Οι υποθέσεις για τις ταμειακές ροές και τα προεξοφλητικά επιτόκια θα πρέπει να συμφωνούν εσωτερικά. Για παράδειγμα, οι ονομαστικές ταμειακές ροές, οι οποίες περιλαμβάνουν τις επιπτώσεις του πληθωρισμού, θα πρέπει να προεξοφλούνται με επιτόκιο που περιλαμβάνει τις επιπτώσεις του πληθωρισμού. Το ονομαστικό επιτόκιο άνευ κινδύνου περιλαμβάνει τις επιπτώσεις του πληθωρισμού. Οι πραγματικές ταμειακές ροές, οι οποίες αποκλείουν τις επιπτώσεις του πληθωρισμού, θα πρέπει να προεξοφλούνται με επιτόκιο που αποκλείει τις επιπτώσεις του πληθωρισμού. Αντιστοίχως, οι ταμειακές ροές μετά φόρου θα πρέπει να προεξοφλούνται με τη χρήση προεξοφλητικού επιτοκίου μετά φόρου. Οι προ φόρου ταμειακές ροές θα πρέπει να προεξοφλούνται με επιτόκιο σύμφωνο με αυτές τις ταμειακές ροές.

ε) Τα προεξοφλητικά επιτόκια θα πρέπει να συμφωνούν με τους υποκείμενους οικονομικούς παράγοντες του νομίσματος στο οποίο εκφράζονται οι ταμειακές ροές.

Κίνδυνος και αβεβαιότητα

B15 Η επιμέτρηση της εύλογης αξίας με τη χρήση τεχνικών παρούσας αξίας πραγματοποιείται υπό συνθήκες αβεβαιότητας διότι οι χρησιμοποιούμενες ταμειακές ροές είναι εκτιμήσεις και όχι γνωστά ποσά. Σε πολλές περιπτώσεις, το ποσό και ο χρονικός προσδιορισμός των ταμειακών ροών είναι αβέβαια. Ακόμα και συμβατικά καθορισμένα ποσά, όπως οι δόσεις δανείου, είναι αβέβαια, εάν υπάρχει κίνδυνος αθέτησης των υποχρεώσεων.

B16 Οι συμμετέχοντες στην αγορά επιδιώκουν γενικά αποζημίωση (ήτοι ασφάλιστρο κινδύνου) ώστε να αναλάβουν την αβεβαιότητα που ενυπάρχει στις ταμειακές ροές ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης. Η επιμέτρηση της εύλογης αξίας θα πρέπει να περιλαμβάνει ασφάλιστρο κινδύνου που να αντανακλά το ποσό που οι συμμετέχοντες στην αγορά θα ζητούσαν ως αποζημίωση για την αβεβαιότητα που ενυπάρχει στις ταμειακές ροές. Διαφορετικά, η επιμέτρηση δεν θα αντανακλά πιστά την εύλογη αξία. Σε ορισμένες περιπτώσεις ενδέχεται να είναι δύσκολος ο προσδιορισμός του κατάλληλου ασφαλίστρου κινδύνου. Ωστόσο, ο βαθμός δυσκολίας δεν είναι από μόνος του επαρκής λόγος για την εξαίρεση ενός ασφαλίστρου κινδύνου.

B17 Οι τεχνικές παρούσας αξίας διαφέρουν στον τρόπο με τον οποίο προβλέπουν προσαρμογή βάσει του κινδύνου και στον τύπο ταμειακών ροών που χρησιμοποιούν. Για παράδειγμα:

α) Η τεχνική προσαρμογής προεξοφλητικού επιτοκίου (βλ. παραγράφους B18-B22) χρησιμοποιεί ένα προσαρμοσμένο βάσει του κινδύνου προεξοφλητικό επιτόκιο και συμβατικές, υποσχόμενες ή πιθανότερες ταμειακές ροές.

β) Η 1η μέθοδος της τεχνικής αναμενόμενης παρούσας αξίας (βλ. παράγραφο B25) χρησιμοποιεί αναμενόμενες ταμειακές ροές προσαρμοσμένες βάσει του κινδύνου και άνευ κινδύνου επιτόκιο.

γ) Η 2η μέθοδος της τεχνικής αναμενόμενης παρούσας αξίας (βλ. παράγραφο B26) χρησιμοποιεί αναμενόμενες ταμειακές ροές μη προσαρμοσμένες βάσει του κινδύνου και προεξοφλητικό επιτόκιο προσαρμοσμένο ώστε να περιλαμβάνει το ασφάλιστρο κινδύνου που απαιτούν οι συμμετέχοντες στην αγορά. Το επιτόκιο αυτό διαφέρει από το επιτόκιο που χρησιμοποιείται στην τεχνική προσαρμογής προεξοφλητικού επιτοκίου.

▼M33

Τεχνική προσαρμογής προεξοφλητικού επιτοκίου

Β18 Η τεχνική προσαρμογής προεξοφλητικού επιτοκίου χρησιμοποιεί ένα μεμονωμένο σύνολο ταμειακών ροών από το εύρος πιθανών εκτιμώμενων ποσών, είτε αυτές είναι συμβατικές είτε υποσχόμενες (όπως στην περίπτωση ομολογίας) είτε πιθανότερες ταμειακές ροές. Σε όλες τις περιπτώσεις, αυτές οι ταμειακές ροές εξαρτώνται από την εμφάνιση προσδιορισμένων γεγονότων (π.χ. οι συμβατικές ή υποσχόμενες ταμειακές ροές για μια ομολογία εξαρτώνται από τη μη αθέτηση των υποχρεώσεων από μέρους του οφειλέτη). Το προεξοφλητικό επιτόκιο που χρησιμοποιείται στην τεχνική προσαρμογής προεξοφλητικού επιτοκίου προέρχεται από παρατηρούμενες αποδόσεις συγκρίσιμων περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων τα οποία τυγχάνουν διαπραγμάτευσης στην αγορά. Αντιστοίχως, οι συμβατικές, υποσχόμενες ή πιθανότερες ταμειακές ροές προεξοφλούνται με παρατηρούμενο ή εκτιμώμενο επιτόκιο της αγοράς για τις εν λόγω εξαρτώμενες ταμειακές ροές (ήτοι απόδοση της αγοράς).

Β19 Η τεχνική προσαρμογής προεξοφλητικού επιτοκίου απαιτεί ανάλυση δεδομένων της αγοράς για συγκρίσιμα περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις. Η συγκρισιμότητα προσδιορίζεται εξετάζοντας τη φύση των ταμειακών ροών (π.χ. εάν οι ταμειακές ροές είναι συμβατικές ή μη συμβατικές και είναι πιθανόν να ανταποκρίνονται παρόμοια σε αλλαγές στις οικονομικές συνθήκες), καθώς και άλλους παράγοντες (π.χ. πιστοληπτική ικανότητα, πρόσθετες ασφάλειες, διάρκεια, περιοριστικά σύμφωνα και ρευστότητα). Εναλλακτικά, εάν ένα μεμονωμένο συγκρίσιμο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση δεν αντανακλά ορθά τον κίνδυνο που ενυπάρχει στις ταμειακές ροές του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης που επιμετράται, δύναται να είναι εφικτός ο προσδιορισμός προεξοφλητικού επιτοκίου με τη χρήση δεδομένων για διάφορα συγκρίσιμα περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις σε συνάρτηση με την άνευ κινδύνου καμπύλη απόδοσης (ήτοι με τη χρήση μιας προσέγγισης συγκέντρωσης).

Β20 Για να διασαφηνιστεί μια προσέγγιση συγκέντρωσης (build-up approach), ας υποτεθεί ότι το περιουσιακό στοιχείο Α είναι συμβατικό δικαίωμα λήψης 800NM ([1]) σε ένα έτος (ήτοι δεν υπάρχει χρονική αβεβαιότητα). Υπάρχει μια καθιερωμένη αγορά για συγκρίσιμα περιουσιακά στοιχεία και υπάρχουν διαθέσιμες πληροφορίες για τα στοιχεία αυτά, συμπεριλαμβανομένων πληροφοριών σχετικά με την τιμή. Από αυτά τα συγκρίσιμα περιουσιακά στοιχεία:

α) Το στοιχείο Β είναι συμβατικό δικαίωμα λήψης 1.200NM σε ένα έτος και έχει αγοραία τιμή 1.083NM. Συνεπώς, η συναγόμενη ετήσια απόδοση (ήτοι απόδοση στην αγορά μετά από ένα έτος) είναι 10,8 τοις εκατό [(1.200NM/1.083NM) – 1].

β) Το περιουσιακό στοιχείο Γ είναι συμβατικό δικαίωμα λήψης 700NM σε δύο έτη και έχει αγοραία τιμή 566NM. Συνεπώς, η συναγόμενη ετήσια απόδοση (ήτοι απόδοση στην αγορά μετά από δύο έτη) είναι 11,2 τοις εκατό [(700NM/566NM)^0,5 – 1].

γ) Και τα τρία περιουσιακά στοιχεία είναι συγκρίσιμα όσον αφορά τον κίνδυνο (ήτοι διασπορά των πιθανών κερδών και ζημιών και της πίστωσης).

Β21 Βάσει του χρονικού προσδιορισμού των συμβατικών πληρωμών που θα ληφθούν για το στοιχείο Α σε σχέση με το χρονικό προσδιορισμό για το στοιχείο Β και το στοιχείο Γ (ήτοι ένα έτος για το στοιχείο Β έναντι δύο ετών για το στοιχείο Γ), το στοιχείο Β θεωρείται πιο συγκρίσιμο με το στοιχείο Α. Χρησιμοποιώντας τη συμβατική πληρωμή που θα ληφθεί για το στοιχείο Α (800NM) και το ετήσιο επιτόκιο της αγοράς που προέρχεται από το στοιχείο Β (10,8 τοις εκατό), η εύλογη αξία του στοιχείου Α είναι 722NM (800NM/1,108). Εναλλακτικά, απουσία διαθέσιμων πληροφοριών στην αγορά για το στοιχείο Β, το ετήσιο επιτόκιο της αγοράς θα μπορούσε να ληφθεί από το στοιχείο Γ με τη χρήση της προσέγγισης συγκέντρωσης. Στην περίπτωση αυτή, το διετές επιτόκιο της αγοράς που αναφέρεται για το στοιχείο Γ (11,2 τοις εκατό) θα προσαρμοζόταν σε ετήσιο επιτόκιο της αγοράς χρησιμοποιώντας τη δομή βάσει διάρκειας της άνευ κινδύνου καμπύλης απόδοσης. Πρόσθετες πληροφορίες και ανάλυση δύναται να απαιτούνται για να προσδιοριστεί εάν τα ασφάλιστρα κινδύνου για το μονοετές και το διετές περιουσιακό στοιχείο είναι τα ίδια. Εάν προσδιοριστεί ότι τα ασφάλιστρα κινδύνου για το μονοετές και το διετές περιουσιακό στοιχείο δεν είναι τα ίδια, η διετής απόδοση της αγοράς θα πρέπει να προσαρμοστεί περαιτέρω σχετικά.

([1]) Στο παρόν ΔΠΧΑ τα χρηματικά ποσά εκφράζονται σε νομισματικές μονάδες (NM).

▼**M33**

B22 Όταν εφαρμόζεται η τεχνική προσαρμογής προεξοφλητικού επιτοκίου για σταθερές εισπράξεις ή πληρωμές, η προσαρμογή βάσει του κινδύνου που ενυπάρχει στις ταμειακές ροές του επιμετρούμενου περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης περιλαμβάνεται στο προεξοφλητικό επιτόκιο. Σε ορισμένες εφαρμογές της τεχνικής προσαρμογής προεξοφλητικού επιτοκίου σε ταμειακές ροές που δεν είναι σταθερές εισπράξεις ή πληρωμές, δύναται να απαιτείται προσαρμογή στις ταμειακές ροές ώστε να επιτυγχάνεται συγκρισιμότητα με το παρατηρούμενο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση από το οποίο προέρχεται το προεξοφλητικό επιτόκιο.

Τεχνική αναμενόμενης παρούσας αξίας

B23 Η τεχνική αναμενόμενης παρούσας αξίας χρησιμοποιεί ως αφετηρία ένα σύνολο ταμειακών ροών που αντιπροσωπεύει το σταθμισμένο βάσει πιθανοτήτων μέσο όρο όλων των πιθανών μελλοντικών ταμειακών ροών (ήτοι τις αναμενόμενες ταμειακές ροές). Η εκτίμηση που προκύπτει είναι πανομοιότυπη με την αναμενόμενη αξία η οποία, σε στατιστικούς όρους, είναι ο σταθμισμένος μέσος όρος των πιθανών τιμών μιας διακριτής τυχαίας μεταβλητής χρησιμοποιώντας για τη στάθμιση τις αντίστοιχες πιθανότητες. Δεδομένου ότι όλες οι πιθανές ταμειακές ροές είναι σταθμισμένες βάσει πιθανοτήτων, η αναμενόμενη ταμειακή ροή που προκύπτει δεν εξαρτάται από την εμφάνιση οποιουδήποτε προσδιορισμένου γεγονότος (σε αντίθεση με τις ταμειακές ροές που χρησιμοποιούνται στην τεχνική προσαρμογής προεξοφλητικού επιτοκίου).

B24 Κατά τη λήψη μιας επενδυτικής απόφασης οι συμμετέχοντες στην αγορά που αποστρέφονται τον κίνδυνο θα λάμβαναν υπόψη τον κίνδυνο οι πραγματικές ταμειακές ροές να διαφέρουν από τις αναμενόμενες ταμειακές ροές. Η θεωρία του χαρτοφυλακίου πραγματοποιεί διάκριση μεταξύ δύο ειδών κινδύνου:

α) του μη συστηματικού (διαφοροποιήσιμου) κινδύνου, ήτοι του κινδύνου που αφορά συγκεκριμένο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση

β) του συστηματικού (μη διαφοροποιήσιμου) κινδύνου), ήτοι του κοινού κινδύνου που ενέχει ένα περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση από κοινού με άλλα στοιχεία σε ένα διαφοροποιημένο χαρτοφυλάκιο.

Η θεωρία του χαρτοφυλακίου υποστηρίζει ότι σε μια αγορά που βρίσκεται σε ισορροπία οι συμμετέχοντες στην αγορά αποζημιώνονται μόνο για την ανάληψη του συστηματικού κινδύνου που ενυπάρχει στις ταμειακές ροές. (Σε ανεπαρκείς ή εκτός ισορροπίας αγορές δύναται να υπάρχουν διαθέσιμες άλλες μορφές απόδοσης ή αποζημίωσης.)

B25 Η 1η μέθοδος της τεχνικής αναμενόμενης παρούσας αξίας προσαρμόζει τις ταμειακές ροές ενός περιουσιακού στοιχείου βάσει του συστηματικού κινδύνου (ήτοι του κινδύνου της αγοράς) αφαιρώντας ένα ασφάλιστρο ταμειακού κινδύνου (ήτοι αναμενόμενες ταμειακές ροές προσαρμοσμένες βάσει του κινδύνου). Αυτές οι προσαρμοσμένες βάσει του κινδύνου αναμενόμενες ταμειακές ροές αντιπροσωπεύουν μια ταμειακή ροή βάσει της αρχής του βέβαιου ισοδυνάμου, η οποία προεξοφλείται με άνευ κινδύνου επιτόκιο. Μια ταμειακή ροή βάσει της αρχής του βέβαιου ισοδυνάμου αφορά μια αναμενόμενη ταμειακή ροή (όπως προσδιορίζεται) προσαρμοσμένη βάσει του κινδύνου, έτσι ώστε ο συμμετέχων στην αγορά να μην ενδιαφέρεται να ανταλλάξει μια σίγουρη ταμειακή ροή με μια αναμενόμενη ταμειακή ροή. Για παράδειγμα, εάν ένας συμμετέχων στην αγορά ήταν πρόθυμος να ανταλλάξει μια αναμενόμενη ταμειακή ροή 1.200NM με μια σίγουρη ροή 1.000NM, τα 1.000NM είναι το βέβαιο ισοδύναμο των 1.200NM (ήτοι οι 200NM αντιπροσωπεύουν το ασφάλιστρο κινδύνου). Στην περίπτωση αυτή ο συμμετέχων στην αγορά δεν ενδιαφέρεται για το περιουσιακό στοιχείο που κατέχει.

▼**M33**

B26 Αντιθέτως, η 2η μέθοδος της τεχνικής αναμενόμενης παρούσας αξίας προβλέπει προσαρμογή βάσει του συστηματικού κινδύνου (ήτοι του κινδύνου της αγοράς) με την εφαρμογή ενός ασφαλίστρου κινδύνου στο άνευ κινδύνου επιτόκιο. Αντιστοίχως, οι αναμενόμενες ταμειακές ροές προεξοφλούνται με επιτόκιο που αντιστοιχεί σε ένα αναμενόμενο επιτόκιο που σχετίζεται με σταθμισμένες βάσει πιθανοτήτων ταμειακές ροές (ήτοι αναμενόμενη απόδοση). Τα μοντέλα που χρησιμοποιούνται για την αποτίμηση ριψοκίνδυνων περιουσιακών στοιχείων, όπως το μοντέλο αποτίμησης πάγιου κεφαλαίου, δύναται να χρησιμοποιηθούν για την εκτίμηση της αναμενόμενης απόδοσης. Δεδομένου ότι το προεξοφλητικό επιτόκιο που χρησιμοποιείται στην τεχνική προσαρμογής προεξοφλητικού επιτοκίου αποτελεί απόδοση σχετική με εξαρτώμενες ταμειακές ροές, είναι πιθανό να είναι υψηλότερο από το προεξοφλητικό επιτόκιο που χρησιμοποιείται στη 2η μέθοδο της τεχνικής αναμενόμενης παρούσας αξίας, το οποίο είναι μια αναμενόμενη απόδοση που σχετίζεται με αναμενόμενες ή σταθμισμένες βάσει πιθανοτήτων ταμειακές ροές.

B27 Για να διασαφηνιστεί η 1η και η 2η μέθοδος, ας υποτεθεί ότι ένα περιουσιακό στοιχείο διαθέτει αναμενόμενες ταμειακές ροές ύψους 780NM κατ' έτος, προσδιορισμένες βάσει των πιθανών ταμειακών ροών και των πιθανοτήτων που παρουσιάζονται ακολούθως. Το ισχύον άνευ κινδύνου επιτόκιο για τις ταμειακές ροές είναι 5 τοις εκατό με ορίζοντα ενός έτους και το ασφάλιστρο συστηματικού κινδύνου για ένα περιουσιακό στοιχείο με το ίδιο προφίλ κινδύνου είναι 3 τοις εκατό.

Πιθανές ταμειακές ροές	Πιθανότητα	Σταθμισμένες βάσει πιθανοτήτων ταμειακές ροές
500NM	15 %	75NM
800NM	60 %	480NM
900NM	25 %	225NM
Αναμενόμενες ταμειακές ροές		780NM

B28 Σε αυτό το απλό παράδειγμα οι αναμενόμενες ταμειακές ροές (780NM) αντιπροσωπεύουν το σταθμισμένο βάσει πιθανοτήτων μέσο όρο των τριών πιθανών αποτελεσμάτων. Σε πιο ρεαλιστικές καταστάσεις δύναται να υπάρχουν πολλά πιθανά αποτελέσματα. Ωστόσο, για την εφαρμογή της τεχνικής της αναμενόμενης παρούσας αξίας, δεν είναι πάντα απαραίτητο να λαμβάνονται υπόψη οι κατανομές όλων των πιθανών ταμειακών ροών χρησιμοποιώντας πολύπλοκα μοντέλα και τεχνικές. Αντιθέτως, δύναται να είναι δυνατή η ανάπτυξη περιορισμένου αριθμού διακριτών σεναρίων και πιθανοτήτων που περιλαμβάνουν το εύρος πιθανών ταμειακών ροών. Για παράδειγμα, μια οντότητα δύναται να χρησιμοποιεί πραγματοποιημένες ταμειακές ροές για κάποια σχετική περίοδο στο παρελθόν, προσαρμοσμένες βάσει των αλλαγών στις συνθήκες που έλαβαν χώρα στη συνέχεια (π.χ. μεταβολές σε εξωτερικούς παράγοντες, συμπεριλαμβανομένων οικονομικών συνθηκών ή συνθηκών της αγοράς, τάσεων του κλάδου και του ανταγωνισμού, καθώς και μεταβολές σε εσωτερικούς παράγοντες που επηρεάζουν πιο συγκεκριμένα την οντότητα), λαμβάνοντας υπόψη τις υποθέσεις των συμμετεχόντων στην αγορά.

B29 Θεωρητικά, η παρούσα αξία (ήτοι η εύλογη αξία) των ταμειακών ροών του περιουσιακού στοιχείου είναι η ίδια είτε έχει προσδιοριστεί με τη χρήση της 1ης μεθόδου είτε έχει προσδιοριστεί με τη χρήση της 2ης μεθόδου, ως εξής:

▼**M33**

α) Με τη χρήση της 1ης μεθόδου, οι αναμενόμενες ταμειακές ροές προσαρμόζονται βάσει του συστηματικού κινδύνου (ήτοι του κινδύνου της αγοράς). Απουσία δεδομένων της αγοράς που να δείχνουν άμεσα το ύψος της προσαρμογής βάσει του κινδύνου, η εν λόγω προσαρμογή δύναται να προκύψει από ένα μοντέλο αποτίμησης περιουσιακών στοιχείων που χρησιμοποιεί την έννοια του βέβαιου ισοδύναμου. Για παράδειγμα, η προσαρμογή βάσει του κινδύνου (ήτοι το ασφάλιστρο ταμειακού κινδύνου των 22NM) δύναται να προσδιοριστεί με τη χρήση του ασφαλίστρου συστηματικού κινδύνου ύψους 3 τοις εκατό (780NM – [780NM × (1,05/1,08)]), γεγονός που οδηγεί σε προσαρμοσμένες βάσει του κινδύνου αναμενόμενες ταμειακές ροές ύψους 758NM (780NM – 22NM). Οι 758NM είναι το βέβαιο ισοδύναμο των 780NM και προεξοφλείται με επιτόκιο άνευ κινδύνου (5 τοις εκατό). Η παρούσα αξία (ήτοι εύλογη αξία) του περιουσιακού στοιχείου είναι 722NM (758NM/1,05).

β) Με τη χρήση της 2ης μεθόδου, οι αναμενόμενες ταμειακές ροές δεν προσαρμόζονται βάσει του συστηματικού κινδύνου (ήτοι του κινδύνου της αγοράς). Αντιθέτως, η προσαρμογή βάσει του κινδύνου αυτού περιλαμβάνεται στο προεξοφλητικό επιτόκιο. Ως εκ τούτου, οι αναμενόμενες ταμειακές ροές προεξοφλούνται με αναμενόμενη απόδοση της τάξης του 8 τοις εκατό (ήτοι 5 τοις εκατό επιτόκιο άνευ κινδύνου συν 3 τοις εκατό ασφάλιστρο συστηματικού κινδύνου). Η παρούσα αξία (ήτοι εύλογη αξία) του περιουσιακού στοιχείου είναι 722NM (780NM/1,08).

B30 Κατά τη χρήση μιας τεχνικής αναμενόμενης παρούσας αξίας για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας, δύναται να χρησιμοποιηθεί είτε η 1η είτε η 2η μέθοδος. Η επιλογή της 1ης ή της 2ης μεθόδου εξαρτάται από γεγονότα και περιστάσεις σχετικές με το επιμετρούμενο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση, το βαθμό στον οποίο υπάρχουν διαθέσιμα επαρκή δεδομένα και τις αποφάσεις που έχουν ληφθεί κατά περίπτωση.

ΕΦΑΡΜΟΓΉ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΠΑΡΟΎΣΑΣ ΑΞΊΑΣ ΣΕ ΥΠΟΧΡΕΏΣΕΙΣ ΚΑΙ ΣΤΟΥΣ ΊΔΙΟΥΣ ΣΥΜΜΕΤΟΧΙΚΟΎΣ ΤΙΤΛΟΥΣ ΜΙΑΣ ΟΝΤΌΤΗΤΑΣ ΠΟΥ ΔΕΝ ΒΡΊΣΚΟΝΤΑΙ ΣΤΗΝ ΚΑΤΟΧΉ ΆΛΛΩΝ ΜΕΡΏΝ ΩΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΆ ΣΤΟΙΧΕΊΑ (ΠΑΡΆΓΡΑΦΟΙ 40 ΚΑΙ 41)

B31 Κατά τη χρήση μιας τεχνικής παρούσας αξίας για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας μιας υποχρέωσης που δεν βρίσκεται στην κατοχή άλλου μέρους ως περιουσιακό στοιχείο (π.χ. υποχρέωση παροπλισμού), μια οντότητα εκτιμά, μεταξύ άλλων, τις μελλοντικές ταμειακές εκροές που οι συμμετέχοντες στην αγορά θα ανέμεναν να προκύψουν από την εκπλήρωση της υποχρέωσης. Αυτές οι μελλοντικές ταμειακές εκροές περιλαμβάνουν τις προσδοκίες των συμμετεχόντων στην αγορά σχετικά με το κόστος εκπλήρωσης της υποχρέωσης και την αποζημίωση που ένας συμμετέχων στην αγορά θα απαιτούσε για την ανάληψη της υποχρέωσης. Η εν λόγω αποζημίωση περιλαμβάνει την απόδοση που θα απαιτούσε ένας συμμετέχων στην αγορά για τα ακόλουθα:

α) για την ανάληψη της δραστηριότητας (ήτοι την αξία της εκπλήρωσης της υποχρέωσης, π.χ. χρησιμοποιώντας πόρους που θα μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν για άλλες δραστηριότητες)· και

β) για την ανάληψη του κινδύνου που σχετίζεται με την υποχρέωση (ήτοι *ασφάλιστρο κινδύνου* που αντανακλά τον κίνδυνο πιθανής διαφοράς των πραγματικών ταμειακών εκροών από τις αναμενόμενες ταμειακές εκροές· βλ. παράγραφο B33).

B32 Για παράδειγμα, μια μη χρηματοοικονομική υποχρέωση δεν περιλαμβάνει συμβατική απόδοση και δεν υπάρχει παρατηρήσιμη απόδοση στην αγορά για την εν λόγω υποχρέωση. Σε ορισμένες περιπτώσεις, οι συνιστώσες της απόδοσης που θα απαιτούσαν οι συμμετέχοντες στην αγορά δεν είναι διακριτές μεταξύ τους (π.χ. κατά τη χρήση της τιμής, ένας τρίτος ανάδοχος θα χρέωνε βάσει σταθερής προμήθειας). Σε άλλες περιπτώσεις, μια οντότητα θα πρέπει να εκτιμήσει τις εν λόγω συνιστώσες ξεχωριστά (ήτοι κατά τη χρήση της τιμής, ένας τρίτος ανάδοχος θα χρέωνε βάσει κόστους παραγωγής και μεταπώλησης διότι, στην περίπτωση αυτή, ο ανάδοχος δεν θα αναλάμβανε τον κίνδυνο μελλοντικών μεταβολών στο κόστος).

▼**M33**

Β33 Μια οντότητα δύναται να περιλαμβάνει ασφάλιστρο κινδύνου στην επιμέτρηση της εύλογης αξίας μιας υποχρέωσης ή ενός ίδιου συμμετοχικού τίτλου μιας οντότητας που δεν βρίσκεται στην κατοχή άλλου μέρους ως περιουσιακό στοιχείο με έναν από τους ακόλουθους τρόπους:

α) μέσω της προσαρμογής των ταμειακών ροών (ήτοι ως αύξηση στο ύψος των ταμειακών εκροών)· ή

β) μέσω της προσαρμογής του επιτοκίου που χρησιμοποιείται για την προεξόφληση των μελλοντικών ταμειακών ροών στις παρούσες αξίες τους (ήτοι ως μείωση στο προεξοφλητικό επιτόκιο).

Μια οντότητα εξασφαλίζει ότι δεν λαμβάνει υπόψη της δύο φορές ή ότι δεν παραλείπει προσαρμογές βάσει του κινδύνου. Για παράδειγμα, εάν οι εκτιμώμενες ταμειακές ροές αυξάνονται ώστε να λαμβάνουν υπόψη την αποζημίωση για την ανάληψη του κινδύνου που σχετίζεται με την υποχρέωση, το προεξοφλητικό επιτόκιο δεν θα πρέπει να προσαρμόζεται ώστε να αντανακλά τον κίνδυνο αυτό.

ΕΙΣΡΟΈΣ ΣΤΙΣ ΤΕΧΝΙΚΈΣ ΑΠΟΤΊΜΗΣΗΣ (ΠΑΡΆΓΡΑΦΟΙ 67-71)

Β34 Στα παραδείγματα αγορών στις οποίες δύναται να υπάρχουν παρατηρήσιμες εισροές για ορισμένα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις (π.χ. χρηματοοικονομικά μέσα) περιλαμβάνονται τα εξής:

α) *Χρηματιστήρια.* Σε ένα χρηματιστήριο, οι τιμές κλεισίματος είναι άμεσα διαθέσιμες και γενικά αντιπροσωπευτικές της εύλογης αξίας. Παράδειγμα τέτοιας αγοράς είναι το χρηματιστήριο του Λονδίνου.

β) *Αγορές διαπραγματευτών.* Στις αγορές διαπραγματευτών, οι διαπραγματευτές είναι έτοιμοι να πραγματοποιήσουν συναλλαγές (είτε να αγοράσουν είτε να πωλήσουν για δικό τους λογαριασμό), ως εκ τούτου παρέχουν ρευστότητα χρησιμοποιώντας το κεφάλαιό τους για να κρατήσουν απόθεμα των ειδών για τα οποία δημιουργούν μια αγορά. Συνήθως, οι τιμές ζήτησης και προσφοράς (που αντιπροσωπεύουν την τιμή στην οποία ο διαπραγματευτής είναι πρόθυμος να αγοράσει και την τιμή στην οποία είναι πρόθυμος να πωλήσει, αντιστοίχως) είναι πιο άμεσα διαθέσιμες από τις τιμές κλεισίματος. Οι εξωχρηματιστηριακές αγορές (για τις οποίες δηλώνονται δημόσια οι τιμές) είναι αγορές διαπραγματευτών. Υπάρχουν αγορές διαπραγματευτών επίσης για ορισμένα άλλα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις, συμπεριλαμβανομένων ορισμένων χρηματοοικονομικών μέσων, εμπορευμάτων και φυσικών περιουσιακών στοιχείων (π.χ. μεταχειρισμένος εξοπλισμός).

γ) *Αγορές μεσιτών.* Στις αγορές μεσιτών, οι μεσίτες επιχειρούν να συνδέσουν αγοραστές με πωλητές αλλά δεν είναι έτοιμοι να πραγματοποιήσουν συναλλαγές για δικό τους λογαριασμό. Με άλλα λόγια, οι μεσίτες δεν χρησιμοποιούν το δικό τους κεφάλαιο για να κρατήσουν απόθεμα των ειδών για τα οποία δημιουργούν αγορά. Ο μεσίτης γνωρίζει τις τιμές ζήτησης και προσφοράς των αντίστοιχων μερών αλλά κάθε μέρος συνήθως δεν γνωρίζει τις απαιτήσεις του ετέρου μέρους ως προς την τιμή. Υπάρχουν ορισμένες φορές διαθέσιμες οι τιμές ολοκληρωμένων συναλλαγών. Στις αγορές μεσιτών περιλαμβάνονται τα ηλεκτρονικά τηλεπικοινωνιακά δίκτυα, στα οποία αντιστοιχούνται εντολές αγοράς και πώλησης, καθώς και οι αγορές εμπορικών και οικιστικών ακινήτων.

δ) *Αγορές άμεσης διαπραγμάτευσης.* Σε μια αγορά άμεσης διαπραγμάτευσης, οι διαπραγματεύσεις επί συναλλαγών, δημιουργίας και μεταπώλησης, πραγματοποιούνται ανεξάρτητα χωρίς ενδιάμεσους. Ελάχιστες πληροφορίες για τις συναλλαγές αυτές δύναται να είναι διαθέσιμες δημοσίως.

ΙΕΡΑΡΧΊΑ ΈΥΛΟΓΗΣ ΑΞΙΑΣ (ΠΑΡΆΓΡΑΦΟΙ 72-90)

Εισροές 2ου επιπέδου (παράγραφοι 81-85)

Β35 Στα παραδείγματα εισροών 2ου επιπέδου για συγκεκριμένα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις περιλαμβάνονται οι εξής:

α) *Σύμβαση ανταλλαγής επιτοκίου κυμαινόμενου-πληρωμής/ σταθερού-είσπραξης βάσει του διατραπεζικού επιτοκίου του Λονδίνου (LIBOR) για τις συμβάσεις ανταλλαγής.* Μια εισροή 2ου επιπέδου θα είναι το επιτόκιο LIBOR για τις συμβάσεις ανταλλαγής εάν το επιτόκιο αυτό είναι παρατηρήσιμο σε κοινώς καθοριζόμενα διαστήματα για ουσιαστικά την πλήρη διάρκεια της σύμβασης ανταλλαγής.

▼M33

β) *Σύμβαση ανταλλαγής επιτοκίου κυμαινόμενου-πληρωμής/ σταθερού-είσπραξης βάσει μιας καμπύλης απόδοσης εκφρασμένης σε συνάλλαγμα.* Μια εισροή 2ου επιπέδου θα είναι το επιτόκιο ανταλλαγής βάσει μιας καμπύλης απόδοσης εκφρασμένης σε συνάλλαγμα που είναι παρατηρήσιμο σε κοινώς καθοριζόμενα διαστήματα για ουσιαστικά την πλήρη διάρκεια ζωής της σύμβασης ανταλλαγής. Αυτό θα συνέβαινε εάν η διάρκεια της σύμβασης ανταλλαγής είναι 10 έτη και το επιτόκιο είναι παρατηρήσιμο σε κοινώς καθοριζόμενα διαστήματα για 9 χρόνια, εφόσον η τυχόν εύλογη παρέκταση της καμπύλης απόδοσης για το 10ο έτος δεν θα είναι σημαντική για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας της σύμβασης ανταλλαγής στο σύνολό της.

γ) *Σύμβαση ανταλλαγής επιτοκίου κυμαινόμενου-πληρωμής/ σταθερού-είσπραξης βάσει του βασικού επιτοκίου μιας συγκεκριμένης τράπεζας.* Μια εισροή 2ου επιπέδου θα είναι το βασικό επιτόκιο της τράπεζας λαμβανόμενο μέσω παρέκτασης εάν οι τιμές παρέκτασης στηρίζονται από παρατηρήσιμα δεδομένα της αγοράς, για παράδειγμα, μέσω συσχετισμού με επιτόκιο που είναι παρατηρήσιμο ουσιαστικά καθ' όλη τη διάρκεια της σύμβασης ανταλλαγής.

δ) *Τριετές δικαίωμα προαίρεσης για μετοχές διαπραγματεύσιμες στο χρηματιστήριο.* Μια εισροή 2ου επιπέδου θα είναι η τεκμαρτή μεταβλητότητα των μετοχών λαμβανόμενη μέσω παρέκτασης στο 3ο έτος, εάν πληρούνται αμφότερες οι κάτωθι προϋποθέσεις:

(i) Οι τιμές για τα μονοετή και διετή δικαιώματα προαίρεσης για μετοχές είναι παρατηρήσιμες.

(ii) Η κατά παρέκταση τεκμαρτή μεταβλητότητα του τριετούς δικαιώματος προαίρεσης στηρίζεται από παρατηρήσιμα δεδομένα της αγοράς για ουσιαστικά την πλήρη διάρκεια του δικαιώματος προαίρεσης.

Στην περίπτωση αυτή, η τεκμαρτή μεταβλητότητα δύναται να ληφθεί μέσω παρέκτασης της τεκμαρτής μεταβλητότητας των μονοετών και διετών δικαιωμάτων προαίρεσης για μετοχές και να στηρίζεται από την τεκμαρτή μεταβλητότητα των τριετών δικαιωμάτων προαίρεσης για μετοχές συγκρίσιμων οντοτήτων, εφόσον τεκμηριώνεται ο συσχετισμός με τις τεκμαρτές μεταβλητότητες των μονοετών και διετών δικαιωμάτων προαίρεσης.

ε) *Συμφωνία παραχώρησης άδειας.* Για μια συμφωνία παραχώρησης άδειας που λαμβάνεται σε μια συνένωση επιχειρήσεων και η οποία ήταν πρόσφατα αντικείμενο διαπραγμάτευσης με μη συνδεδεμένο μέρος από την αποκτηθείσα οντότητα (το μέρος στη συμφωνία παραχώρησης άδειας), μια εισροή 2ου επιπέδου δύναται να είναι το ποσοστό για τη χορήγηση άδειας στη σύμβαση με μη συνδεδεμένο μέρος κατά τη σύναψη της συμφωνίας.

στ) *Απόθεμα τελικών προϊόντων σε πρατήριο.* Για το απόθεμα τελικών προϊόντων που αποκτάται μέσω συνένωσης επιχειρήσεων, μια εισροή 2ου επιπέδου δύναται να είναι είτε η τιμή που προσφέρεται στους πελάτες στη λιανική αγορά είτε η τιμή που προσφέρεται σε λιανεμπόρους στη χονδρική αγορά, προσαρμοσμένη βάσει των διαφορών μεταξύ της κατάστασης και της θέσης του είδους στο απόθεμα και των συγκρίσιμων (ήτοι παρεμφερών) ειδών στο απόθεμα έτσι ώστε η επιμέτρηση της εύλογης αξίας να αντανακλά την τιμή που λαμβάνεται σε μια συναλλαγή για την πώληση του αποθέματος σε άλλο λιανέμπορο που θα ολοκλήρωνε τις απαιτούμενες προσπάθειες πώλησης. Θεωρητικά, η επιμέτρηση της εύλογης αξίας θα είναι η ίδια είτε γίνουν προσαρμογές σε τιμή λιανικής (καθοδικές) είτε σε τιμή χονδρικής (ανοδικές) Γενικά, η τιμή που απαιτεί τις ελάχιστες υποκειμενικές προσαρμογές θα πρέπει να χρησιμοποιηθεί για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας.

ζ) *Κτίριο σε κατοχή και χρήση.* Μια εισροή 2ου επιπέδου θα είναι η τιμή ανά τετραγωνικό μέτρο για το κτίριο (πολλαπλάσιο αποτίμησης) που λαμβάνεται από παρατηρήσιμα δεδομένα της αγοράς, π.χ. πολλαπλάσια προερχόμενα από τιμές σε παρατηρηθείσες συναλλαγές που περιλαμβάνουν συγκρίσιμα (ήτοι παρεμφερή) κτίρια σε παρόμοιες τοποθεσίες.

▼M33

η) *Μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών*. Μια εισροή 2ου επιπέδου θα είναι ένα πολλαπλάσιο αποτίμησης (π.χ. πολλαπλάσιο κερδών ή εσόδων ή παρόμοιου μέτρου απόδοσης) που λαμβάνεται από παρατηρήσιμα δεδομένα της αγοράς, π.χ. πολλαπλάσια προερχόμενα από τιμές σε παρατηρηθείσες συναλλαγές που περιλαμβάνουν συγκρίσιμες (ήτοι παρεμφερείς) επιχειρήσεις, λαμβάνοντας υπόψη λειτουργικούς, χρηματοοικονομικούς, μη χρηματοοικονομικούς παράγοντες και παράγοντες της αγοράς.

Εισροές 3ου επιπέδου (παράγραφοι 86-90)

Β36 Στα παραδείγματα εισροών 3ου επιπέδου για συγκεκριμένα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις περιλαμβάνονται οι εξής:

α) *Μακροπρόθεσμη συμφωνία ανταλλαγής νομισμάτων*. Μια εισροή 3ου επιπέδου θα ήταν το επιτόκιο σε ένα προσδιορισμένο νόμισμα που δεν είναι παρατηρήσιμο και δεν δύναται να στηριχθεί με παρατηρήσιμα δεδομένα της αγοράς σε κοινώς καθοριζόμενα διαστήματα ή διαφορετικά για ουσιαστικά όλη τη διάρκεια της συμφωνίας ανταλλαγής νομισμάτων. Τα επιτόκια σε μια συμφωνία ανταλλαγής νομισμάτων είναι τα επιτόκια ανταλλαγής που υπολογίζονται βάσει των καμπύλων απόδοσης των αντίστοιχων χωρών.

β) *Τριετές δικαίωμα προαίρεσης για μετοχές διαπραγματεύσιμες στο χρηματιστήριο*. Μια εισροή 3ου επιπέδου θα ήταν η ιστορική μεταβλητότητα, ήτοι η μεταβλητότητα των μετοχών που λαμβάνεται από τις ιστορικές τιμές των μετοχών. Η ιστορική μεταβλητότητα συνήθως δεν αντιπροσωπεύει τις τρέχουσες προσδοκίες των συμμετεχόντων στην αγορά σχετικά με τη μελλοντική μεταβλητότητα, ακόμα και εάν είναι η μόνη πληροφορία η οποία είναι διαθέσιμη για την αποτίμηση ενός δικαιώματος προαίρεσης.

γ) *Συμφωνία ανταλλαγής επιτοκίων*. Μια εισροή 3ου επιπέδου θα ήταν μια προσαρμογή βάσει μιας μεσαίας αγοραίας τιμής συναίνεσης (μη δεσμευτικής) για τη συμφωνία ανταλλαγής η οποία αναπτύσσεται με τη χρήση μη άμεσα παρατηρήσιμων δεδομένων και η οποία δεν δύναται να στηρίζεται άλλως σε παρατηρήσιμα δεδομένα της αγοράς.

δ) *Υποχρέωση παροπλισμού που αναλαμβάνεται σε μια συνένωση επιχειρήσεων*. Μια εισροή 3ου επιπέδου θα ήταν μια τρέχουσα εκτίμηση με τη χρήση των ίδιων δεδομένων της οντότητας σχετικά με τις μελλοντικές ταμειακές εκροές που θα πρέπει να καταβληθούν για την εκπλήρωση της υποχρέωσης (συμπεριλαμβανομένων των προσδοκιών των συμμετεχόντων στην αγορά σχετικά με τα έξοδα εκπλήρωσης της υποχρέωσης και την αποζημίωση που θα απαιτούσε ένας συμμετέχων στην αγορά για την ανάληψη της υποχρέωσης αποσυναρμολόγησης του περιουσιακού στοιχείου) εάν δεν υπάρχουν ευλόγως διαθέσιμες πληροφορίες που να δείχνουν ότι οι συμμετέχοντες στην αγορά θα χρησιμοποιούσαν διαφορετικές υποθέσεις. Οι εισροές 3ου επιπέδου θα χρησιμοποιούνταν σε μια τεχνική παρούσας αξίας από κοινού με άλλες εισροές, π.χ. ένα τρέχον επιτόκιο άνευ κινδύνου ή ένα προσαρμοσμένο βάσει της πίστωσης επιτόκιο άνευ κινδύνου, εάν το αποτέλεσμα της πιστοληπτικής ικανότητας της οντότητας στην εύλογη αξία της υποχρέωσης αντανακλάται στο προεξοφλητικό επιτόκιο αντί στην εκτίμηση των μελλοντικών ταμειακών εκροών.

ε) *Μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών*. Μια εισροή 3ου επιπέδου θα ήταν μια οικονομική πρόγνωση (π.χ. ταμειακών ροών ή αποτελεσμάτων) που αναπτύσσεται χρησιμοποιώντας τα ίδια δεδομένα της οντότητας, εάν δεν υπάρχουν ευλόγως διαθέσιμες πληροφορίες που να δείχνουν ότι οι συμμετέχοντες στην αγορά θα χρησιμοποιούσαν διαφορετικές υποθέσεις.

▼**M33**

ΕΠΙΜΈΤΡΗΣΗ ΤΗΣ ΕΥΛΟΓΗΣ ΑΞΙΑΣ ΌΤΑΝ Ο ΌΓΚΟΣ Ή ΤΟ ΕΠΙΠΕΔΟ ΔΡΑΣΤΗΡΙΌΤΗΤΑΣ ΓΙΑ ΈΝΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΌ ΣΤΟΙΧΕΊΟ Ή ΜΙΑ ΥΠΟΧΡΈΩΣΗ ΈΧΕΙ ΜΕΙΩΘΕΊ ΣΗΜΑΝΤΙΚΆ

B37 Η εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης δύναται να επηρεαστεί εάν υπάρξει σημαντική μείωση στον όγκο ή το επίπεδο δραστηριότητας για το συγκεκριμένο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση σε σχέση με την κανονική δραστηριότητα στην αγορά για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση (ή για παρεμφερή περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις). Για να προσδιοριστεί εάν, βάσει των διαθέσιμων στοιχείων, έχει υπάρξει σημαντική μείωση στον όγκο ή το επίπεδο δραστηριότητας για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση, μια οντότητα αξιολογεί τη σημασία και τη συνάφεια παραγόντων όπως είναι οι εξής:

α) Υπάρχουν λίγες πρόσφατες συναλλαγές.

β) Δεν αναπτύσσονται επίσημες τιμές με τη χρήση τρεχουσών πληροφοριών.

γ) Οι επίσημες τιμές κυμαίνονται ουσιαστικά είτε με το πέρασμα του χρόνου είτε μεταξύ φορέων της αγοράς (π.χ. ορισμένες αγορές μεσιτών).

δ) Οι δείκτες που προηγουμένως σχετίζονταν ιδιαιτέρως με τις εύλογες αξίες του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης δεν σχετίζονται πλέον αποδεδειγμένα με τις πρόσφατες ενδείξεις εύλογης αξίας για το συγκεκριμένο περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση.

ε) Υπάρχει σημαντική αύξηση στα ασφάλιστρα κινδύνου τεκμαρτής ρευστότητας, τις αποδόσεις ή τους δείκτες επιδόσεων (όπως οι συντελεστές κινδύνου αθέτησης υποχρέωσης ή ο βαθμός σοβαρότητας της ζημίας) για παρατηρούμενες συναλλαγές ή επίσημες χρηματιστηριακές τιμές σε σύγκριση με την εκτίμηση των αναμενόμενων ταμειακών ροών της οντότητας, λαμβάνοντας υπόψη όλα τα διαθέσιμα δεδομένα της αγοράς σχετικά με τον πιστωτικό κίνδυνο και άλλο κίνδυνο μη εκπλήρωσης των υποχρεώσεων για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση.

στ) Υπάρχει ευρύ περιθώριο ζήτησης – προσφοράς ή σημαντική αύξηση στο περιθώριο ζήτησης-προσφοράς.

ζ) Υπάρχει σημαντική μείωση στη δραστηριότητα της αγοράς ή υπάρχει απουσία αγοράς για νέες εκδόσεις (ήτοι πρωτογενής αγορά) για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση ή για παρεμφερή περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις.

η) Υπάρχουν δημοσίως διαθέσιμες ελάχιστες πληροφορίες (π.χ. για συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα σε μια αγορά άμεσης διαπραγμάτευσης).

B38 Εάν μια οντότητα καταλήξει ότι έχει υπάρξει σημαντική μείωση στον όγκο ή το επίπεδο δραστηριότητας για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση σε σχέση με την κανονική δραστηριότητα στην αγορά για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση (ή για παρεμφερή περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις), απαιτείται περαιτέρω ανάλυση των συναλλαγών ή των επίσημων χρηματιστηριακών τιμών. Μια μείωση στον όγκο ή το επίπεδο δραστηριότητας από μόνη της ενδέχεται να μην δείχνει ότι η τιμή συναλλαγής ή η επίσημη χρηματιστηριακή τιμή δεν αντιπροσωπεύει την εύλογη αξία ή ότι μια συναλλαγή στην αγορά αυτή δεν είναι κανονική. Ωστόσο, εάν μια οντότητα αποφασίσει ότι μια συναλλαγή ή μια επίσημη χρηματιστηριακή τιμή δεν αντιπροσωπεύει την εύλογη αξία (π.χ. ενδέχεται να υπάρχουν συναλλαγές που δεν είναι κανονικές), μια προσαρμογή στις συναλλαγές ή τις επίσημες χρηματιστηριακές τιμές θα είναι απαραίτητη εάν η οντότητα χρησιμοποιήσει τις τιμές αυτές ως βάση επιμέτρησης της εύλογης αξίας και η προσαρμογή αυτή δύναται να είναι σημαντική για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας στο σύνολό της. Προσαρμογές δύναται να είναι επίσης απαραίτητες σε άλλες περιστάσεις (π.χ. όταν μια τιμή για παρεμφερές περιουσιακό στοιχείο απαιτεί σημαντική προσαρμογή ώστε αυτό να καταστεί συγκρίσιμο με το επιμετρούμενο περιουσιακό στοιχείο ή όταν η τιμή είναι παλαιά).

▼M33

B39 Το παρόν ΔΠΧΑ δεν προσδιορίζει μεθοδολογία για την πραγματοποίηση σημαντικών προσαρμογών σε συναλλαγές ή επίσημες χρηματιστηριακές τιμές. Βλ. παραγράφους 61-66 και Β5-Β11 για την ανάλυση της χρήσης τεχνικών αποτίμησης κατά την επιμέτρηση της εύλογης αξίας. Ανεξαρτήτως της τεχνικής αποτίμησης που χρησιμοποιείται, μια οντότητα περιλαμβάνει κατάλληλες προσαρμογές βάσει του κινδύνου, συμπεριλαμβανομένου ενός ασφαλίστρου κινδύνου που αντανακλά το ποσό το οποίο θα ζητούσαν συμμετέχοντες στην αγορά ως αποζημίωση για την αβεβαιότητα που ενυπάρχει στις ταμειακές ροές ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης (βλ. παράγραφο Β17). Διαφορετικά, η επιμέτρηση δεν θα αντανακλά πιστά την εύλογη αξία. Σε ορισμένες περιπτώσεις ενδέχεται να είναι δύσκολος ο προσδιορισμός της κατάλληλης προσαρμογής βάσει του κινδύνου. Ωστόσο, ο βαθμός δυσκολίας δεν είναι από μόνος του επαρκής λόγος για την εξαίρεση μιας προσαρμογής βάσει του κινδύνου. Η προσαρμογή βάσει του κινδύνου θα είναι αντιπροσωπευτική μιας κανονικής συναλλαγής μεταξύ συμμετεχόντων στην αγορά κατά την ημερομηνία επιμέτρησης υπό τις τρέχουσες συνθήκες της αγοράς.

B40 Εάν έχει υπάρξει σημαντική μείωση στον όγκο ή το επίπεδο δραστηριότητας για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση, δύναται να χρειάζεται αλλαγή στην τεχνική αποτίμησης ή χρήση πολλαπλών τεχνικών αποτίμησης (π.χ. χρήση μιας προσέγγισης της αγοράς και μιας τεχνικής παρούσας αξίας). Κατά τη στάθμιση των ενδείξεων εύλογης αξίας που προκύπτουν από τη χρήση πολλαπλών τεχνικών αποτίμησης, μια οντότητα εξετάζει τον ορθολογικό χαρακτήρα του εύρους επιμετρήσεων εύλογης αξίας. Στόχος είναι να καθοριστεί το σημείο εντός του εύρους που είναι το πλέον αντιπροσωπευτικό της εύλογης αξίας υπό τις τρέχουσες συνθήκες της αγοράς. Ένα μεγάλο εύρος μετρήσεων εύλογης αξίας δύναται να υποδεικνύει την ανάγκη διενέργειας περαιτέρω ανάλυσης.

B41 Ακόμα και όταν έχει υπάρξει σημαντική μείωση στον όγκο ή το επίπεδο δραστηριότητας για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση, ο στόχος της επιμέτρησης της εύλογης αξίας παραμένει ο ίδιος. Εύλογη αξία είναι η τιμή που θα λάμβανε μια οντότητα για την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου ή που θα κατέβαλε για τη μεταβίβαση μιας υποχρέωσης σε μια κανονική συναλλαγή (ήτοι όχι σε μια αναγκαστική εκκαθάριση ή πώληση λόγω δυσχερούς θέσης) μεταξύ συμμετεχόντων στην αγορά κατά την ημερομηνία επιμέτρησης υπό τις τρέχουσες συνθήκες της αγοράς.

B42 Η εκτίμηση της τιμής στην οποία συμμετέχοντες στην αγορά θα ήταν πρόθυμοι να συνάψουν συναλλαγή κατά την ημερομηνία επιμέτρησης υπό τις τρέχουσες συνθήκες της αγοράς, εάν έχει υπάρξει σημαντική μείωση στον όγκο ή το επίπεδο δραστηριότητας για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση, εξαρτάται από τα γεγονότα και τις περιστάσεις κατά την ημερομηνία επιμέτρησης και απαιτεί λήψη κατάλληλης απόφασης κατά περίπτωση. Η πρόθεση μιας οντότητας να διακρατήσει το περιουσιακό στοιχείο ή να εκκαθαρίσει ή άλλως εκπληρώσει την υποχρέωση δεν είναι συναφής κατά την επιμέτρηση της εύλογης αξίας διότι η εύλογη αξία είναι μέτρηση που βασίζεται στην αγορά, όχι μέτρηση που αφορά συγκεκριμένα την οντότητα.

Αναγνώριση συναλλαγών που δεν είναι κανονικές

B43 Είναι δυσκολότερο να προσδιοριστεί εάν μια συναλλαγή είναι κανονική (ή δεν είναι κανονική) εάν έχει υπάρξει σημαντική μείωση στον όγκο ή το επίπεδο δραστηριότητας για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση σε σχέση με την κανονική δραστηριότητα στην αγορά για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση (ή για παρεμφερή περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις). Στις εν λόγω περιπτώσεις, δεν είναι σωστό να συμπεράνουμε ότι όλες οι συναλλαγές στην αγορά αυτή δεν είναι κανονικές (ήτοι αναγκαστικές εκκαθαρίσεις ή πωλήσεις λόγω δυσχερούς θέσης). Στις περιστάσεις που δύναται να υποδεικνύουν ότι μια συναλλαγή δεν είναι κανονική περιλαμβάνονται οι εξής:

α) Δεν υπάρχει επαρκής έκθεση στην αγορά για την περίοδο πριν από την ημερομηνία επιμέτρησης ώστε να μπορούν να διενεργούνται εμπορικές δραστηριότητες που είναι συνήθεις και καθιερωμένες για συναλλαγές που περιλαμβάνουν τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις υπό τις τρέχουσες συνθήκες της αγοράς.

β) Έχει υπάρχει συνήθης και καθιερωμένη περίοδος εμπορίας, αλλά ο πωλητής προώθησε το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση σε έναν μεμονωμένο συμμετέχοντα στην αγορά.

▼M33

γ) Ο πωλητής βρίσκεται σε πτώχευση ή υπό αναγκαστική διαχείριση ή κοντά σε μια τέτοια κατάσταση (ήτοι ο πωλητής είναι σε δυσχερή θέση).

δ) Ο πωλητής έπρεπε να πωλήσει για να εκπληρώσει κανονιστικές ή νομικές απαιτήσεις (ήτοι ο πωλητής εξαναγκάστηκε).

ε) Η τιμή συναλλαγής είναι έκτροπη σε σύγκριση με άλλες πρόσφατες συναλλαγές για το ίδιο ή παρεμφερές περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση.

Μια οντότητα αξιολογεί τις περιστάσεις ώστε να προσδιορίσει εάν, βάσει των διαθέσιμων στοιχείων, η συναλλαγή είναι κανονική.

B44 Μια οντότητα μελετά όλα τα ακόλουθα κατά την επιμέτρηση της εύλογης αξίας ή την εκτίμηση ασφαλίστρων κινδύνου της αγοράς:

α) Εάν τα στοιχεία δείχνουν ότι μια συναλλαγή δεν είναι κανονική, η οντότητα σταθμίζει ελάχιστα, εφόσον τη σταθμίζει, τη συγκεκριμένη τιμή συναλλαγής (σε σύγκριση με άλλες ενδείξεις της εύλογης αξίας).

β) Εάν τα στοιχεία δείχνουν ότι μια συναλλαγή είναι κανονική, η οντότητα λαμβάνει υπόψη τη συγκεκριμένη τιμή συναλλαγής. Η στάθμιση της εν λόγω τιμής συναλλαγής σε σύγκριση με άλλες ενδείξεις της εύλογης αξίας εξαρτάται από γεγονότα και περιστάσεις, όπως:

(i) τον όγκο της συναλλαγής.

(ii) τη συγκρισιμότητα της συναλλαγής με το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση που επιμετράται.

(iii) την εγγύτητα της συναλλαγής με την ημερομηνία επιμέτρησης.

γ) Εάν μια οντότητα δεν διαθέτει επαρκείς πληροφορίες ώστε να συμπεράνει εάν μια συναλλαγή είναι κανονική, λαμβάνει υπόψη την τιμή συναλλαγής. Ωστόσο, αυτή η τιμή συναλλαγής δύναται να μην αντιπροσωπεύει την εύλογη αξία (ήτοι η τιμή συναλλαγής δεν είναι απαραιτήτως ή μοναδική ή η κύρια βάση για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας ή την εκτίμηση των ασφαλίστρων κινδύνου της αγοράς). Όταν μια οντότητα δεν διαθέτει επαρκείς πληροφορίες ώστε να καταλήξει εάν συγκεκριμένες συναλλαγές είναι κανονικές, η οντότητα σταθμίζει λιγότερο τις συναλλαγές αυτές σε σύγκριση με άλλες συναλλαγές που είναι γνωστό ότι είναι κανονικές.

Μια οντότητα δεν χρειάζεται να καταβάλει εξαντλητικές προσπάθειες ώστε να προσδιορίσει εάν μια συναλλαγή είναι κανονική, αλλά δεν πρέπει να αγνοεί πληροφορίες που είναι ευλόγως διαθέσιμες. Όταν μια οντότητα είναι μέρος μιας συναλλαγής, θεωρείται ότι διαθέτει επαρκείς πληροφορίες για να προσδιορίσει εάν η συναλλαγή είναι κανονική.

Χρήση επίσημων χρηματιστηριακών τιμών παρεχόμενων από τρίτους

B45 Το παρόν ΔΠΧΑ δεν αποκλείει τη χρήση επίσημων χρηματιστηριακών τιμών παρεχόμενων από τρίτους, όπως από υπηρεσίες αποτίμησης ή μεσίτες, εάν μια οντότητα προσδιορίσει ότι οι παρεχόμενες από τα εν λόγω μέρη επίσημες τιμές έχουν αναπτυχθεί σύμφωνα με το παρόν ΔΠΧΑ.

B46 Εάν έχει υπάρξει σημαντική μείωση στον όγκο ή το επίπεδο δραστηριότητας για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση, μια οντότητα αξιολογεί εάν οι παρεχόμενες από τρίτους επίσημες τιμές έχουν αναπτυχθεί με τη χρήση τρεχουσών πληροφοριών που αντανακλούν κανονικές συναλλαγές ή μια τεχνική αποτίμησης που αντανακλά τις υποθέσεις συμμετεχόντων στην αγορά (συμπεριλαμβανομένων υποθέσεων σχετικά με τον κίνδυνο). Κατά τη στάθμιση μιας επίσημης τιμής ως εισροή σε μια επιμέτρηση εύλογης αξίας, μια οντότητα σταθμίζει λιγότερο (σε σύγκριση με άλλες ενδείξεις της εύλογης αξίας που αντανακλούν τα αποτελέσματα συναλλαγών) επίσημες τιμές που δεν αντανακλούν το αποτέλεσμα συναλλαγών.

B47 Επιπλέον, η φύση μιας προσφοράς τιμής (π.χ. είτε η προσφορά είναι ενδεικτική τιμή είτε δεσμευτική προσφορά) λαμβάνεται υπόψη κατά τη στάθμιση των διαθέσιμων στοιχείων, ενώ μεγαλύτερο βάρος δίδεται στις επίσημες τιμές που παρέχονται από τρίτους και αντιπροσωπεύουν δεσμευτικές προσφορές.

▼**M33**

Προσάρτημα Γ

Ημερομηνία έναρξης ισχύος και μεταβατική περίοδος

Το παρόν προσάρτημα είναι αναπόσπαστο μέρος του ΔΠΧΑ και έχει την ίδια ισχύ με τα άλλα μέρη του ΔΠΧΑ.

Γ1 Μια οντότητα εφαρμόζει το παρόν ΔΠΧΑ για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την 1η Ιανουαρίου 2013 είτε μεταγενέστερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή σε προγενέστερες περιόδους. Εάν μια οντότητα εφαρμόσει το παρόν ΔΠΧΑ για περίοδο πριν από την ανωτέρω ημερομηνία πρέπει να το γνωστοποιήσει.

Γ2 Το παρόν ΔΠΧΑ εφαρμόζεται μελλοντικά από την έναρξη της ετήσιας περιόδου στην οποία εφαρμόζεται αρχικά.

Γ3 Οι απαιτήσεις γνωστοποίησης του παρόντος ΔΠΧΑ δεν χρειάζεται να εφαρμόζονται σε συγκριτικές πληροφορίες παρεχόμενες για περιόδους πριν από την αρχική εφαρμογή του παρόντος ΔΠΧΑ.

▼**M42**

Γ4 *Με τον κύκλο ετήσιων βελτιώσεων 2011–2011*, που εκδόθηκε το Μάιο του 2013, τροποποιήθηκε η παράγραφος 52. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτή την τροποποίηση για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιουλίου 2014 ή αργότερα. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτή την τροποποίηση μελλοντικά από την αρχή της ετήσιας περιόδου στην οποία εφαρμόστηκε κατ' αρχάς το ΔΠΧΑ 13. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Αν μια οντότητα εφαρμόσει την εν λόγω τροποποίηση για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼**M53**

Γ5 Με το ΔΠΧΑ 9, όπως εκδόθηκε τον Ιούλιο του 2014, τροποποιήθηκε η παράγραφος 52. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση.

▼**M54**

Γ6 Με το ΔΠΧΑ 16 *Μισθώσεις*, το οποίο εκδόθηκε τον Ιανουάριο του 2016, τροποποιήθηκε η παράγραφος 6. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 16, οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν την εν λόγω τροποποίηση.

▼M52

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ 15

Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες

ΣΤΟΧΟΣ

1. Στόχος του παρόντος Προτύπου είναι η καθιέρωση των αρχών που εφαρμόζονται από μια οικονομική οντότητα κατά την αναφορά χρήσιμων στοιχείων στους χρήστες οικονομικών καταστάσεων σχετικά με τη φύση, το ποσό, τον χρόνο και την αβεβαιότητα των *εσόδων* και ταμειακών ροών που απορρέουν από μια *σύμβαση* με *πελάτη*.

Επίτευξη του στόχου

2. Προκειμένου να επιτευχθεί ο στόχος της παραγράφου 1, βασική αρχή του παρόντος Προτύπου είναι η οικονομική οντότητα να αναγνωρίζει έσοδα ώστε να απεικονίζει τη μεταβίβαση υποσχόμενων αγαθών ή υπηρεσιών στους πελάτες σε ποσό που αντανακλά το αντάλλαγμα το οποίο η οικονομική οντότητα εκτιμά ότι δικαιούται έναντι των εν λόγω αγαθών ή υπηρεσιών.

3. Κατά την εφαρμογή του παρόντος Προτύπου, η οικονομική οντότητα εξετάζει τους όρους της σύμβασης και όλα τα σχετικά γεγονότα και τις περιστάσεις. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο και χρησιμοποιεί οποιεσδήποτε πρακτικές λύσεις με συνέπεια στις συμβάσεις που παρουσιάζουν παρόμοια χαρακτηριστικά και σε παρόμοιες περιστάσεις.

4. Το παρόν Πρότυπο καθορίζει τη λογιστική αντιμετώπιση μιας μεμονωμένης σύμβασης με πελάτη. Ωστόσο, ως πρακτική λύση, η οικονομική οντότητα δύναται να εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο σε χαρτοφυλάκιο συμβάσεων (ή *υποχρεώσεων εκτέλεσης*) με παρόμοια χαρακτηριστικά, εφόσον εκτιμά εύλογα ότι η εφαρμογή του παρόντος Προτύπου στο χαρτοφυλάκιο δεν θα έχει ουσιαστικά διαφορετικές επιδράσεις στις οικονομικές καταστάσεις από την εφαρμογή του παρόντος Προτύπου στις επιμέρους συμβάσεις (ή υποχρεώσεις εκτέλεσης) του εν λόγω χαρτοφυλακίου. Κατά τη λογιστική αντιμετώπιση ενός χαρτοφυλακίου, η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί εκτιμήσεις και παραδοχές που αντανακλούν το μέγεθος και τη σύνθεση του χαρτοφυλακίου.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

▼M54

5. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο σε όλες τις συμβάσεις με πελάτες, εκτός από τις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) συμβάσεις μίσθωσης που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 16 *Μισθώσεις*·

▼M52

β) ασφαλιστήρια συμβόλαια που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 4 *Ασφαλιστήρια συμβόλαια*·

γ) χρηματοοικονομικά μέσα και λοιπά συμβατικά δικαιώματα ή υποχρεώσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των ΔΠΧΑ 9 *Χρηματοοικονομικά μέσα*, ΔΧΠΑ 10 *Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις*, ΔΧΠΑ 11 *Σχήματα υπό κοινό έλεγχο*, ΔΛΠ 27 *Ατομικές οικονομικές καταστάσεις* και ΔΛΠ 28 *Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες*· και

δ) μη χρηματικές ανταλλαγές μεταξύ οικονομικών οντοτήτων που δραστηριοποιούνται στο ίδιο αντικείμενο με στόχο τη διευκόλυνση των πωλήσεων σε πελάτες ή δυνητικούς πελάτες. Για παράδειγμα, το παρόν Πρότυπο δεν θα εφαρμοζόταν στην περίπτωση μιας σύμβασης μεταξύ δύο εταιρειών πετρελαιοειδών που έχουν συμφωνήσει ανταλλαγές πετρελαίου, με στόχο την κάλυψη της ζήτησης από τους πελάτες τους, εγκαίρως, σε διαφορετικές καθορισμένες γεωγραφικές περιοχές.

▼**M52**

6. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο σε μια σύμβαση (πλην των συμβάσεων που παρατίθενται στην παράγραφο 5) μόνο εάν ο αντισυμβαλλόμενος στη σύμβαση είναι πελάτης. Πελάτης είναι το μέρος που έχει συνάψει σύμβαση με την οικονομική οντότητα για την απόκτηση αγαθών ή υπηρεσιών τα οποία είναι αποτέλεσμα των συνήθων δραστηριοτήτων της οικονομικής οντότητας, έναντι ανταλλάγματος. Ένας αντισυμβαλλόμενος στη σύμβαση δεν θεωρείται πελάτης εάν, για παράδειγμα, ο αντισυμβαλλόμενος έχει συνάψει σύμβαση με την οικονομική οντότητα με σκοπό τη συμμετοχή σε δραστηριότητα ή διαδικασία κατά την οποία τα μέρη της σύμβασης μοιράζονται τους κινδύνους και τα οφέλη που προκύπτουν από τη δραστηριότητα ή τη διαδικασία (όπως η δημιουργία ενός περιουσιακού στοιχείου στο πλαίσιο συνεργατικού σχήματος) αντί για την απόκτηση του αποτελέσματος των συνήθων δραστηριοτήτων της οικονομικής οντότητας.

7. Μια σύμβαση με πελάτη δύναται να εμπίπτει εν μέρει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου και εν μέρει στο πεδίο εφαρμογής των λοιπών Προτύπων που παρατίθενται στην παράγραφο 5.

α) Εάν τα λοιπά Πρότυπα προσδιορίζουν τον τρόπο με τον οποίο μπορούν να διαχωριστούν και/ή να επιμετρηθούν αρχικά ένα ή περισσότερα τμήματα της σύμβασης, τότε η οικονομική οντότητα εφαρμόζει πρώτα τις απαιτήσεις διαχωρισμού και/ή τις απαιτήσεις επιμέτρησης που προβλέπονται στα εν λόγω Πρότυπα. Μια οντότητα εξαιρεί από την *τιμή συναλλαγής* το ποσό που αντιστοιχεί στο τμήμα (ή τα τμήματα) της σύμβασης τα οποία έχουν αρχικά επιμετρηθεί σύμφωνα με τα λοιπά Πρότυπα και εφαρμόζει τις παραγράφους 73–86 για τον επιμερισμό του ποσού της τιμής συναλλαγής που υπολείπεται (εάν υπολείπεται) σε κάθε υποχρέωση εκτέλεσης που εμπίπτει στο παρόν Πρότυπο και σε τυχόν άλλα τμήματα της σύμβασης που προσδιορίζονται στην παράγραφο 7 στοιχείο β).

β) Εάν τα λοιπά Πρότυπα δεν προσδιορίζουν τον τρόπο με τον οποίο μπορούν να διαχωριστούν και/ή να επιμετρηθούν αρχικά ένα ή περισσότερα τμήματα της σύμβασης, τότε η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο για τον διαχωρισμό ή και την αρχική επιμέτρηση του τμήματος (ή των τμημάτων) της σύμβασης.

8. Το παρόν Πρότυπο προσδιορίζει τη λογιστική αντιμετώπιση του επαυξητικού κόστους εξασφάλισης μιας σύμβασης με πελάτη και των δαπανών που πραγματοποιούνται για την εκπλήρωση της σύμβασης με πελάτη, εάν οι εν λόγω δαπάνες δεν εμπίπτουν σε άλλο Πρότυπο (βλέπε παραγράφους 91–104). Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις παρούσες παραγράφους μόνο για δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί και σχετίζονται με σύμβαση με πελάτη (ή με τμήμα της εν λόγω σύμβασης) που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου.

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

Προσδιορισμός της σύμβασης

9. Μια οικονομική οντότητα λογιστικοποιεί μια σύμβαση με πελάτη η οποία εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου μόνο όταν πληρούνται όλα τα παρακάτω κριτήρια:

α) τα μέρη της σύμβασης έχουν εγκρίνει τη σύμβαση (γραπτώς, προφορικώς ή σύμφωνα με άλλες συνήθεις επιχειρηματικές πρακτικές) και έχουν δεσμευτεί να εκτελέσουν τις αντίστοιχες υποχρεώσεις τους·

β) η οικονομική οντότητα μπορεί να προσδιορίσει τα δικαιώματα κάθε μέρους αναφορικά με τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που πρόκειται να μεταβιβαστούν·

γ) η οικονομική οντότητα μπορεί να προσδιορίσει τους όρους πληρωμής για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που πρόκειται να μεταβιβαστούν·

▼M52

δ) η σύμβαση έχει εμπορική υπόσταση (ήτοι ο κίνδυνος, ο χρόνος ή το ποσό των μελλοντικών ταμειακών ροών της οικονομικής οντότητας αναμένεται να μεταβληθούν ως αποτέλεσμα της σύμβασης)· και

ε) είναι πιθανό η οικονομική οντότητα να εισπράξει το αντάλλαγμα που δικαιούται έναντι των αγαθών και υπηρεσιών που θα μεταβιβαστούν στον πελάτη. Προκειμένου να εκτιμήσει πόσο πιθανό είναι να εισπραχθεί ένα ποσό ανταλλάγματος, η οικονομική οντότητα εξετάζει μόνο την ικανότητα και την πρόθεση του πελάτη να καταβάλει το ποσό του ανταλλάγματος όταν αυτό καταστεί απαιτητό. Το ποσό του ανταλλάγματος που δικαιούται η οικονομική οντότητα ενδέχεται να είναι μικρότερο από την τιμή που αναφέρεται στη σύμβαση εάν το αντάλλαγμα είναι μεταβλητό, επειδή η οικονομική οντότητα δύναται να προσφέρει στον πελάτη έκπτωση επί της τιμής (βλέπε παράγραφο 52).

10. Σύμβαση είναι μια συμφωνία μεταξύ δύο ή περισσότερων μερών από την οποία απορρέουν εκτελεστά δικαιώματα και υποχρεώσεις. Η εκτελεστότητα των δικαιωμάτων και των υποχρεώσεων που απορρέουν από μια σύμβαση υπόκειται στον νόμο. Οι συμβάσεις δύνανται να είναι γραπτές, προφορικές ή τεκμαρτές βάσει των συνήθων επιχειρηματικών πρακτικών μιας οικονομικής οντότητας. Οι πρακτικές και οι διαδικασίες σύναψης συμβάσεων με πελάτες διαφέρουν ανάλογα με τη δικαιοδοσία, τον κλάδο και την οικονομική οντότητα. Επίσης, ενδέχεται να διαφέρουν και εντός της ίδιας οικονομικής οντότητας (για παράδειγμα, δύνανται να διαφέρουν ανάλογα με την κατηγορία πελάτη ή τη φύση των υποσχόμενων αγαθών ή υπηρεσιών). Προκειμένου να καθορίσει εάν και πότε μια συμφωνία με πελάτη συνεπάγεται εκτελεστά δικαιώματα και υποχρεώσεις, η οικονομική οντότητα εξετάζει τις εν λόγω πρακτικές και διαδικασίες.

11. Ορισμένες συμβάσεις με πελάτες ενδέχεται να μην έχουν προκαθορισμένη διάρκεια και μπορούν να καταγγελθούν ή να τροποποιηθούν από οποιοδήποτε μέρος ανά πάσα στιγμή. Άλλες συμβάσεις ενδέχεται να ανανεώνονται αυτόματα σε περιοδική βάση που προσδιορίζεται στη σύμβαση. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο στη διάρκεια της σύμβασης (ήτοι στη συμβατική περίοδο) κατά την οποία τα μέρη της σύμβασης έχουν άμεσα εκτελεστά δικαιώματα και υποχρεώσεις.

12. Για τον σκοπό της εφαρμογής του παρόντος Προτύπου, δεν υφίσταται σύμβαση εάν κάθε μέρος της σύμβασης διατηρεί το μονομερώς εκτελεστό δικαίωμα να καταγγείλει μια πλήρως ανεκτέλεστη σύμβαση χωρίς να αποζημιώσει το άλλο μέρος (ή μέρη). Μια σύμβαση θεωρείται πλήρως ανεκτέλεστη εάν πληρούνται αμφότερα τα ακόλουθα κριτήρια:

α) η οικονομική οντότητα δεν έχει μεταβιβάσει ακόμη κανένα υποσχόμενο αγαθό ή υπηρεσία στον πελάτη· και

β) η οικονομική οντότητα δεν έχει λάβει ακόμη, και δεν δικαιούται να λάβει ακόμη, οποιοδήποτε αντάλλαγμα έναντι υποσχόμενων αγαθών ή υπηρεσιών.

13. Εάν μια σύμβαση με πελάτη πληροί τα κριτήρια της παραγράφου 9 κατά την έναρξη ισχύος της σύμβασης, η οικονομική οντότητα δεν επαναξιολογεί τα εν λόγω κριτήρια, παρά μόνο εάν υπάρχουν ενδείξεις σημαντικής μεταβολής στα γεγονότα και τις περιστάσεις. Για παράδειγμα, εάν η ικανότητα ενός πελάτη να καταβάλει το αντάλλαγμα επιδεινωθεί σημαντικά, η οικονομική οντότητα θα επαναξιολογήσει κατά πόσο είναι πιθανό να εισπράξει το αντάλλαγμα που δικαιούται έναντι των υπολειπόμενων αγαθών ή υπηρεσιών που θα μεταβιβαστούν στον πελάτη.

▼M52

14. Εάν μια σύμβαση με πελάτη δεν πληροί τα κριτήρια της παραγράφου 9, η οικονομική οντότητα συνεχίζει να αξιολογεί τη σύμβαση προκειμένου να διαπιστώσει αν θα εκπληρωθούν μεταγενέστερα τα κριτήρια της παραγράφου 9.

15. Όταν μια σύμβαση με πελάτη δεν πληροί τα κριτήρια της παραγράφου 9 και η οικονομική οντότητα λάβει αντάλλαγμα από τον πελάτη, αναγνωρίζει το αντάλλαγμα που έλαβε ως έσοδο μόνο εφόσον ισχύει ένα από τα ακόλουθα γεγονότα:

α) δεν εκκρεμούν υποχρεώσεις από πλευράς της οικονομικής οντότητας για μεταβίβαση αγαθών ή υπηρεσιών στον πελάτη και το σύνολο, ή κατ' ουσίαν το σύνολο, του ανταλλάγματος που έχει υποσχεθεί ο πελάτης έχει ληφθεί από την οικονομική οντότητα και δεν είναι επιστρεπτέο· ή

β) η σύμβαση έχει καταγγελθεί και το αντάλλαγμα που έχει ληφθεί από τον πελάτη δεν είναι επιστρεπτέο.

16. Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει το αντάλλαγμα που έχει λάβει από πελάτη ως υποχρέωση μέχρις ότου προκύψει ένα από τα γεγονότα της παραγράφου 15 ή μέχρις ότου εκπληρωθούν στη συνέχεια τα κριτήρια της παραγράφου 9 (βλέπε παράγραφο 14). Ανάλογα με τα γεγονότα και τις περιστάσεις που σχετίζονται με τη σύμβαση, η υποχρέωση που αναγνωρίζεται αντιπροσωπεύει την υποχρέωση της οικονομικής οντότητας είτε να μεταβιβάσει αγαθά ή υπηρεσίες στο μέλλον είτε να επιστρέψει το αντάλλαγμα που έχει λάβει. Σε κάθε περίπτωση, η υποχρέωση επιμετράται στο ποσό του ανταλλάγματος που έχει ληφθεί από τον πελάτη.

Συνδυασμός συμβάσεων

17. Μια οικονομική οντότητα συνδυάζει δύο ή περισσότερες συμβάσεις τις οποίες έχει συνάψει την ίδια ή σχεδόν την ίδια χρονική στιγμή με τον ίδιο πελάτη (ή με μέρη συνδεδεμένα με τον πελάτη) και αντιμετωπίζει λογιστικά τις συμβάσεις ως μία ενιαία σύμβαση εφόσον πληρούνται ένα ή περισσότερα από τα ακόλουθα κριτήρια:

α) η διαπραγμάτευση των συμβάσεων γίνεται σε συνολική βάση με κοινό εμπορικό στόχο·

β) το ποσό του ανταλλάγματος που πρόκειται να καταβληθεί στο πλαίσιο μιας σύμβασης εξαρτάται από την τιμή ή την απόδοση της άλλης σύμβασης· ή

γ) τα υποσχόμενα αγαθά ή υπηρεσίες που ορίζονται στις συμβάσεις (ή ορισμένα από τα υποσχόμενα αγαθά ή υπηρεσίες που ορίζονται σε καθεμιά από τις συμβάσεις) συνιστούν ενιαία υποχρέωση εκτέλεσης σύμφωνα με τις παραγράφους 22–30.

Τροποποιήσεις συμβάσεων

18. Ως τροποποίηση σύμβασης ορίζεται η μεταβολή στο πεδίο εφαρμογής ή την τιμή (ή και τα δύο) μιας σύμβασης η οποία έχει εγκριθεί από τα μέρη της σύμβασης. Σε ορισμένους κλάδους και δικαιοδοσίες, η τροποποίηση σύμβασης ενδέχεται να περιγράφεται ως εντολή μεταβολής, διαφοροποίηση ή διόρθωση. Τροποποίηση σύμβασης υφίσταται όταν τα μέρη της σύμβασης εγκρίνουν μια τροποποίηση η οποία είτε δημιουργεί νέα είτε μεταβάλλει τα υφιστάμενα εκτελεστά δικαιώματα και τις υποχρεώσεις των μερών της σύμβασης. Η τροποποίηση της σύμβασης μπορεί να εγκριθεί γραπτώς, προφορικώς ή με τεκμαρτό τρόπο βάσει των συνήθων επιχειρηματικών πρακτικών. Εάν τα μέρη της σύμβασης δεν έχουν εγκρίνει μια τροποποίηση της σύμβασης, η οικονομική οντότητα εξακολουθεί να εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο στην υφιστάμενη σύμβαση μέχρις ότου εγκριθεί η τροποποίηση της σύμβασης.

▼**M52**

19. Τροποποίηση σύμβασης δύναται να υφίσταται ακόμη και εάν τα μέρη της σύμβασης διαφωνούν σχετικά με το πεδίο εφαρμογής ή την τιμή (ή και τα δύο) της τροποποίησης ή εάν τα μέρη έχουν εγκρίνει τη μεταβολή στο πεδίο εφαρμογής της σύμβασης χωρίς να έχουν ακόμη προσδιορίσει την αντίστοιχη μεταβολή στην τιμή. Προκειμένου να προσδιορίσει κατά πόσο είναι εκτελεστά τα δικαιώματα ή οι υποχρεώσεις που δημιουργούνται ή μεταβάλλονται λόγω της τροποποίησης, η οικονομική οντότητα εξετάζει όλα τα σχετικά γεγονότα και τις περιστάσεις, συμπεριλαμβανομένων των όρων της σύμβασης και άλλων υποστηρικτικών στοιχείων. Εάν τα μέρη της σύμβασης έχουν εγκρίνει μια μεταβολή στο πεδίο εφαρμογής της σύμβασης χωρίς να έχουν ακόμη προσδιορίσει την αντίστοιχη μεταβολή στην τιμή, η οικονομική οντότητα θα εκτιμήσει τη μεταβολή στην τιμή συναλλαγής που απορρέει από την τροποποίηση σύμφωνα με τις παραγράφους 50–54 σχετικά με την εκτίμηση του μεταβλητού ανταλλάγματος και τις παραγράφους 56–58 σχετικά με τις εκτιμήσεις μεταβλητού ανταλλάγματος που υπόκεινται σε περιορισμούς.

20. Η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά μια τροποποίηση σύμβασης ως χωριστή σύμβαση εφόσον ισχύουν αμφότερες οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) το πεδίο εφαρμογής της σύμβασης διευρύνεται λόγω της προσθήκης υποσχόμενων αγαθών ή υπηρεσιών που είναι διακριτά (σύμφωνα με τις παραγράφους 26–30)· και

β) η τιμή της σύμβασης αυξάνεται κατά ένα ποσό ανταλλάγματος το οποίο αντανακλά τις *αυτοτελείς τιμές πώλησης* των πρόσθετων υποσχόμενων αγαθών ή υπηρεσιών και τυχόν ενδεικνυόμενες προσαρμογές στην εν λόγω τιμή προκειμένου να αντανακλώνται οι συνθήκες της συγκεκριμένης σύμβασης. Για παράδειγμα, η οικονομική οντότητα δύναται να προσαρμόσει την αυτοτελή τιμή πώλησης ενός πρόσθετου αγαθού ή υπηρεσίας κατά ένα ποσό έκπτωσης που λαμβάνει ο πελάτης, επειδή η οικονομική οντότητα δεν χρειάζεται να επιβαρυνθεί με τις δαπάνες που σχετίζονται με την πώληση και με τις οποίες θα επιβαρυνόταν κατά την πώληση παρεμφερούς αγαθού ή υπηρεσίας σε νέο πελάτη.

21. Εάν μια τροποποίηση σύμβασης δεν αντιμετωπίζεται λογιστικά ως χωριστή σύμβαση σύμφωνα με την παράγραφο 20, η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά τα υποσχόμενα αγαθά ή τις υπηρεσίες που δεν έχουν ακόμη μεταβιβαστεί κατά την ημερομηνία τροποποίησης της σύμβασης (ήτοι τα υπολειπόμενα αγαθά ή υπηρεσίες) με όποιον από τους ακόλουθους τρόπους ισχύει κατά περίπτωση:

α) Η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά την τροποποίηση της σύμβασης ως αυτή να συνιστά καταγγελία της υφιστάμενης σύμβασης και δημιουργία νέας σύμβασης, εφόσον τα υπολειπόμενα αγαθά ή υπηρεσίες είναι διακριτά από τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν μεταβιβαστεί κατά την ημερομηνία τροποποίησης της σύμβασης ή πριν από αυτή. Το ποσό του ανταλλάγματος που επιμερίζεται στις υπολειπόμενες υποχρεώσεις εκτέλεσης [ή στα υπολειπόμενα διακριτά αγαθά ή υπηρεσίες στο πλαίσιο μιας ενιαίας υποχρέωσης εκτέλεσης που προσδιορίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 22 στοιχείο β)] ισούται με το άθροισμα:

i) του ανταλλάγματος που έχει υποσχεθεί ο πελάτης (συμπεριλαμβανομένων των ποσών που έχουν ήδη ληφθεί από τον πελάτη), το οποίο έχει συμπεριληφθεί στην εκτίμηση της τιμής συναλλαγής αλλά δεν έχει αναγνωριστεί ως έσοδο· και

ii) του υποσχόμενου ανταλλάγματος στο πλαίσιο της τροποποίησης της σύμβασης.

▼M52

β) Η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά την τροποποίηση της σύμβασης σαν να αποτελούσε τμήμα της υφιστάμενης σύμβασης, εάν τα υπολειπόμενα αγαθά ή υπηρεσίες δεν είναι διακριτά και, κατά συνέπεια, αποτελούν τμήμα μιας ενιαίας υποχρέωσης εκτέλεσης η οποία έχει εκπληρωθεί μερικώς κατά την ημερομηνία τροποποίησης της σύμβασης. Η επίδραση που έχει η τροποποίηση της σύμβασης στην τιμή συναλλαγής και στην επιμέτρηση, από την οικονομική οντότητα, της προόδου προς την πλήρη εκπλήρωση της υποχρέωσης εκτέλεσης, αναγνωρίζεται ως προσαρμογή στα έσοδα (είτε ως αύξηση είτε ως μείωση των εσόδων) κατά την ημερομηνία τροποποίησης της σύμβασης (δηλαδή η προσαρμογή των εσόδων πραγματοποιείται σε βάση σωρευτικής αναπλήρωσης).

γ) Εάν τα υπολειπόμενα αγαθά ή υπηρεσίες αποτελούν συνδυασμό των στοιχείων α) και β), η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά τις επιδράσεις της τροποποίησης στις μη εκπληρωθείσες (ή μερικώς μη εκπληρωθείσες) υποχρεώσεις εκτέλεσης στην τροποποιημένη σύμβαση με τρόπο που συνάδει με τους στόχους της παρούσας παραγράφου.

Προσδιορισμός των υποχρεώσεων εκτέλεσης

22. Κατά την έναρξη ισχύος της σύμβασης, η οικονομική οντότητα αξιολογεί τα υποσχόμενα αγαθά ή υπηρεσίες μιας σύμβασης με πελάτη και προσδιορίζει ως υποχρέωση εκτέλεσης κάθε υπόσχεση μεταβίβασης στον πελάτη είτε:

α) ενός αγαθού ή μιας υπηρεσίας (ή δέσμης αγαθών ή υπηρεσιών) που είναι διακριτό/ή· ή

β) μιας σειράς διακριτών αγαθών ή υπηρεσιών που είναι κατ' ουσίαν τα ίδια και μεταβιβάζονται με τον ίδιο τρόπο στον πελάτη (βλέπε παράγραφο 23).

23. Μια σειρά διακριτών αγαθών ή υπηρεσιών μεταβιβάζονται με τον ίδιο τρόπο στον πελάτη εφόσον πληρούνται αμφότερα τα ακόλουθα κριτήρια:

α) κάθε διακριτό αγαθό ή υπηρεσία της σειράς που η οικονομική οντότητα υπόσχεται να μεταβιβάσει στον πελάτη πληροί τα κριτήρια της παραγράφου 35 ώστε να αποτελεί υποχρέωση εκτέλεσης που εκπληρώνεται σε βάθος χρόνου· και

β) σύμφωνα με τις παραγράφους 39–40, χρησιμοποιείται η ίδια μέθοδος για την επιμέτρηση της προόδου της οικονομικής οντότητας προς την πλήρη εκπλήρωση της υποχρέωσης εκτέλεσης της μεταβίβασης κάθε διακριτού αγαθού ή υπηρεσίας της σειράς στον πελάτη.

Υποσχέσεις σε συμβάσεις με πελάτες

24. Μια σύμβαση με πελάτη συνήθως αναφέρει ρητά τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που μια οικονομική οντότητα υπόσχεται να μεταβιβάσει στον πελάτη. Ωστόσο, οι υποχρεώσεις εκτέλεσης που προσδιορίζονται σε μια σύμβαση με πελάτη δύνανται να μην περιορίζονται στα αγαθά ή τις υπηρεσίες που αναφέρονται ρητά στην εν λόγω σύμβαση. Αυτό ισχύει επειδή μια σύμβαση με πελάτη μπορεί επίσης να περιλαμβάνει υποσχέσεις οι οποίες προκύπτουν με τεκμαρτό τρόπο από τις συνήθεις επιχειρηματικές πρακτικές, τις δημοσιευμένες πολιτικές ή συγκεκριμένες δηλώσεις μιας οικονομικής οντότητας εάν, κατά τον χρόνο σύναψης της σύμβασης, οι εν λόγω υποσχέσεις δημιουργούν μια εύλογη προσδοκία στον πελάτη ότι η οικονομική οντότητα θα του μεταβιβάσει ένα αγαθό ή μια υπηρεσία.

▼**M52**

25. Οι υποχρεώσεις εκτέλεσης δεν περιλαμβάνουν τις δραστηριότητες που πρέπει να διεξάγει μια οικονομική οντότητα για να εκπληρώσει μια σύμβαση, εκτός εάν με τις εν λόγω δραστηριότητες μεταβιβάζεται ένα αγαθό ή μια υπηρεσία στον πελάτη. Για παράδειγμα, ένας πάροχος υπηρεσιών ενδέχεται να χρειάζεται να εκτελέσει διάφορες διοικητικές εργασίες για να καταρτίσει μια σύμβαση. Η εκτέλεση των εν λόγω εργασιών δεν συνεπάγεται τη μεταβίβαση υπηρεσίας στον πελάτη κατά την εκτέλεση των εργασιών. Συνεπώς, οι εν λόγω δραστηριότητες κατάρτισης δεν συνιστούν υποχρέωση εκτέλεσης.

Διακριτά αγαθά ή υπηρεσίες

▼**M55**

26. Ανάλογα με τη σύμβαση, τα υποσχόμενα αγαθά ή υπηρεσίες δύνανται να περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων:

α) την πώληση των αγαθών που παράγονται από την οικονομική οντότητα (για παράδειγμα, το απόθεμα ενός κατασκευαστή)·

β) τη μεταπώληση αγαθών που έχει αγοράσει η οικονομική οντότητα (για παράδειγμα, το εμπόρευμα ενός λιανοπωλητή)·

γ) τη μεταπώληση δικαιωμάτων επί αγαθών ή υπηρεσιών που έχουν αγοραστεί από την οικονομική οντότητα (για παράδειγμα, ένα δελτίο που μεταπωλήθηκε από μια οικονομική οντότητα που λειτουργεί ως εντολέας, όπως περιγράφεται στις παραγράφους Β34–Β38)·

δ) την εκτέλεση συμφωνηθείσας, βάσει σύμβασης, εργασίας (ή εργασιών) για έναν πελάτη·

ε) την παροχή υπηρεσίας ετοιμότητας για την παροχή αγαθών ή υπηρεσιών (για παράδειγμα, μη καθορισμένες επικαιροποιήσεις λογισμικού οι οποίες παρέχονται εάν και όταν απαιτείται) ή τη διάθεση αγαθών ή υπηρεσιών σε πελάτη για να τα χρησιμοποιήσει όπως και όποτε αυτός αποφασίσει·

στ) την παροχή υπηρεσίας διεκπεραίωσης της μεταβίβασης αγαθών ή υπηρεσιών σε πελάτη από τρίτο μέρος (για παράδειγμα, όταν λειτουργεί ως αντιπρόσωπος ενός τρίτου, όπως περιγράφεται στις παραγράφους Β34–Β38)·

ζ) την εκχώρηση δικαιωμάτων σε αγαθά ή υπηρεσίες που θα παρασχεθούν μελλοντικά, τα οποία ο πελάτης μπορεί να μεταπωλήσει ή να παράσχει στους πελάτες του (για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα που πωλεί ένα προϊόν σε έμπορο λιανικής υπόσχεται να μεταβιβάσει ένα πρόσθετο αγαθό ή μια πρόσθετη υπηρεσία σε ένα άτομο το οποίο αγοράζει το προϊόν από τον έμπορο λιανικής)·

η) την κατασκευή, παραγωγή ή ανάπτυξη περιουσιακού στοιχείου για λογαριασμό πελάτη·

i) τη χορήγηση αδειών (βλέπε παραγράφους Β52–Β63)· και

ι) την παραχώρηση δικαιωμάτων προαίρεσης για την αγορά πρόσθετων αγαθών ή υπηρεσιών (όταν τα εν λόγω δικαιώματα προαίρεσης παρέχουν στον πελάτη ένα ουσιώδες δικαίωμα, όπως περιγράφεται στις παραγράφους Β39–Β43).

27. Ένα αγαθό ή μια υπηρεσία που υπόσχεται η οικονομική οντότητα στον πελάτη θεωρείται διακριτό/ή όταν πληρούνται αμφότερα τα ακόλουθα κριτήρια:

α) ο πελάτης μπορεί να επωφεληθεί από το αγαθό ή την υπηρεσία είτε μεμονωμένα είτε από κοινού με άλλους πόρους οι οποίοι είναι άμεσα διαθέσιμοι στον πελάτη (ήτοι το αγαθό ή η υπηρεσία έχει τη δυνατότητα να είναι διακριτό/ή)· και

▼M55

β) η υπόσχεση της οικονομικής οντότητας να μεταβιβάσει το αγαθό ή την υπηρεσία στον πελάτη μπορεί να προσδιοριστεί χωριστά από άλλες υποσχέσεις που περιέχονται στη σύμβαση (ήτοι η υπόσχεση μεταβίβασης του αγαθού ή της υπηρεσίας είναι διακριτή στο πλαίσιο της σύμβασης).

▼M52

28. Ένας πελάτης μπορεί να επωφεληθεί από ένα αγαθό ή μια υπηρεσία σύμφωνα με την παράγραφο 27 στοιχείο α) εάν το αγαθό ή η υπηρεσία μπορεί να χρησιμοποιηθεί, να καταναλωθεί, να πωληθεί έναντι ποσού που υπερβαίνει την υπολειμματική αξία ή να διακρατηθεί με άλλον τρόπο που δημιουργεί οικονομικά οφέλη. Για ορισμένα αγαθά ή υπηρεσίες, ο πελάτης ενδέχεται να μπορεί να επωφεληθεί από ένα αγαθό ή μια υπηρεσία μεμονωμένα. Για άλλα αγαθά ή υπηρεσίες, ο πελάτης ενδέχεται να μπορεί να επωφεληθεί από το αγαθό ή την υπηρεσία μόνο σε συνδυασμό με άλλους άμεσα διαθέσιμους πόρους. Άμεσα διαθέσιμος πόρος θεωρείται ένα αγαθό ή μια υπηρεσία που πωλείται χωριστά (από την οικονομική οντότητα ή άλλη οικονομική οντότητα) ή ένας πόρος τον οποίο ο πελάτης έχει ήδη εξασφαλίσει από την οικονομική οντότητα (συμπεριλαμβανομένων αγαθών ή υπηρεσιών που η οικονομική οντότητα έχει ήδη μεταβιβάσει στον πελάτη βάσει της σύμβασης) ή από άλλες συναλλαγές ή γεγονότα. Διάφοροι παράγοντες ενδέχεται να παρέχουν ενδείξεις ότι ο πελάτης μπορεί να επωφεληθεί από ένα αγαθό ή μια υπηρεσία είτε μεμονωμένα είτε σε συνδυασμό με άλλους άμεσα διαθέσιμους πόρους. Για παράδειγμα, το γεγονός ότι μια οικονομική οντότητα πωλεί σε τακτική βάση ένα αγαθό ή μια υπηρεσία χωριστά, θα μπορούσε να υποδηλώνει ότι ένας πελάτης μπορεί να επωφεληθεί από το αγαθό ή την υπηρεσία μεμονωμένα ή σε συνδυασμό με άλλους άμεσα διαθέσιμους πόρους.

▼M55

29. Κατά την αξιολόγηση του αν οι υποσχέσεις μεταβίβασης αγαθών ή υπηρεσιών μιας οικονομικής οντότητας σε πελάτη μπορούν να προσδιοριστούν ξεχωριστά σύμφωνα με την παράγραφο 27 στοιχείο β), ο στόχος είναι να καθοριστεί κατά πόσον η φύση της υπόσχεσης, στο πλαίσιο της σύμβασης, είναι η μεταβίβαση καθενός από αυτά τα προϊόντα ή καθεμιάς από τις υπηρεσίες μεμονωμένα ή, αντιθέτως, η μεταβίβαση συνδυασμένου στοιχείου ή συνδυασμού στοιχείων όπου τα υπεσχημένα αγαθά ή οι υπηρεσίες αποτελούν εισροές. Στους παράγοντες που υποδηλώνουν ότι δύο ή περισσότερες υποσχέσεις για μεταβίβαση αγαθού ή υπηρεσίας σε πελάτη δεν είναι χωριστά προσδιορίσιμες περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, οι εξής:

α) η οικονομική οντότητα παρέχει σημαντική υπηρεσία ενσωμάτωσης των αγαθών ή των υπηρεσιών με άλλα αγαθά ή υπηρεσίες μαζί με άλλα υποσχόμενα αγαθά ή υπηρεσίες της σύμβασης, τα οποία αντιπροσωπεύουν το συνδυαστικό αποτέλεσμα ή αποτελέσματα για το οποίο ή τα οποία ο πελάτης συνήψε τη σύμβαση. Με άλλα λόγια, η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί τα αγαθά ή τις υπηρεσίες ως εισροές για να παράξει ή να παράσχει το συνδυαστικό αποτέλεσμα ή τα συνδυαστικά αποτελέσματα που έχει καθορίσει ο πελάτης. Το συνδυαστικό αποτέλεσμα ή τα συνδυαστικά αποτελέσματα μπορεί να περιλαμβάνει/ουν περισσότερες από μία φάση, στοιχείο ή μονάδα.

β) ένα ή περισσότερα από τα αγαθά ή μία ή περισσότερες από τις υπηρεσίες τροποποιούν ή προσαρμόζουν σημαντικά, ή τροποποιούνται ή προσαρμόζονται σημαντικά από, ένα ή περισσότερα από τα άλλα αγαθά ή τις υπηρεσίες που προβλέπονται στη σύμβαση.

γ) τα αγαθά ή οι υπηρεσίες είναι σε μεγάλο βαθμό αλληλεξαρτώμενα ή στενά αλληλένδετα. Με άλλα λόγια, κάθε αγαθό ή υπηρεσία επηρεάζεται σημαντικά από ένα ή περισσότερα από τα υπόλοιπα αγαθά ή τις υπηρεσίες που προβλέπονται στη σύμβαση. Για παράδειγμα, σε ορισμένες περιπτώσεις, δύο ή περισσότερα αγαθά ή υπηρεσίες επηρεάζονται μεταξύ τους σημαντικά επειδή η οντότητα δεν θα ήταν σε θέση να εκπληρώσει την υπόσχεσή της με τη μεταβίβαση καθενός από τα αγαθά ή καθεμιάς από τις υπηρεσίες ανεξάρτητα.

▼M52

30. Εάν ένα υποσχόμενο αγαθό ή μια υπηρεσία δεν είναι διακριτό/ή, η οικονομική οντότητα συνδυάζει το εν λόγω αγαθό ή την υπηρεσία με άλλα υποσχόμενα αγαθά ή υπηρεσίες, μέχρις ότου να προσδιορίσει μια δέσμη αγαθών ή υπηρεσιών που είναι διακριτά. Σε ορισμένες περιπτώσεις, αυτό θα μπορούσε να έχει ως αποτέλεσμα η οικονομική οντότητα να αντιμετωπίζει λογιστικά όλα τα υποσχόμενα αγαθά ή τις υπηρεσίες μιας σύμβασης ως μια ενιαία υποχρέωση εκτέλεσης.

Εκπλήρωση των υποχρεώσεων εκτέλεσης

31. Μια οικονομική οντότητα αναγνωρίζει έσοδα όταν (ή ενόσω) εκπληρώνει μια υποχρέωση εκτέλεσης με τη μεταβίβαση ενός υποσχόμενου αγαθού ή μιας υπηρεσίας (ήτοι ενός περιουσιακού στοιχείου) σε πελάτη. Ένα περιουσιακό στοιχείο μεταβιβάζεται όταν (ή ενόσω) ο πελάτης αποκτά τον έλεγχο του εν λόγω περιουσιακού στοιχείου.

32. Για κάθε υποχρέωση εκτέλεσης που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις παραγράφους 22–30, η οικονομική οντότητα καθορίζει κατά την έναρξη ισχύος της σύμβασης αν εκπληρώνει την υποχρέωση εκτέλεσης σε βάθος χρόνου (σύμφωνα με τις παραγράφους 35–37) ή αν εκπληρώνει την υποχρέωση εκτέλεσης σε μια δεδομένη χρονική στιγμή (σύμφωνα με την παράγραφο 38). Εάν μια οικονομική οντότητα δεν εκπληρώνει την υποχρέωση εκτέλεσης σε βάθος χρόνου, η υποχρέωση εκτέλεσης εκπληρώνεται σε μια δεδομένη χρονική στιγμή.

33. Τα αγαθά και οι υπηρεσίες συνιστούν περιουσιακά στοιχεία, έστω και στιγμιαία μόνο, όταν λαμβάνονται και χρησιμοποιούνται (όπως ισχύει στην περίπτωση πολλών υπηρεσιών). Ο έλεγχος ενός περιουσιακού στοιχείου αφορά τη δυνατότητα να ορίζεται η χρήση του περιουσιακού στοιχείου και να αποκομίζονται ουσιαστικά όλα τα υπολειπόμενα οφέλη που απορρέουν από αυτό. Ο έλεγχος περιλαμβάνει τη δυνατότητα παρεμπόδισης άλλων οικονομικών οντοτήτων ώστε να μην μπορούν να ορίζουν τη χρήση και να αποκομίζουν τα οφέλη που απορρέουν από αυτό. Τα οφέλη ενός περιουσιακού στοιχείου έγκεινται στις δυνητικές ταμειακές ροές (εισροές ή εξοικονόμηση εκροών), οι οποίες μπορούν να εξασφαλιστούν άμεσα ή έμμεσα με πολλούς τρόπους, όπως:

α) με τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου για την παραγωγή αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών (συμπεριλαμβανομένων των δημόσιων υπηρεσιών)·

β) με τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου για ενίσχυση της αξίας άλλων περιουσιακών στοιχείων·

γ) με τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου για τον διακανονισμό υποχρεώσεων ή τη μείωση δαπανών·

δ) με την πώληση ή την ανταλλαγή του περιουσιακού στοιχείου·

ε) με την ενεχυρίαση του περιουσιακού στοιχείου σε εξασφάλιση δανείου· και

στ) με τη διακράτηση του περιουσιακού στοιχείου.

34. Προκειμένου να αξιολογήσει κατά πόσο ένας πελάτης αποκτά τον έλεγχο ενός περιουσιακού στοιχείου, η οικονομική οντότητα εξετάζει όλες τις ενδεχόμενες συμφωνίες επαναγοράς του περιουσιακού στοιχείου (βλέπε παραγράφους B64–B76).

Εκπλήρωση των υποχρεώσεων εκτέλεσης σε βάθος χρόνου

35. Μια οικονομική οντότητα μεταβιβάζει τον έλεγχο ενός αγαθού ή μιας υπηρεσίας σε βάθος χρόνου και, ως εκ τούτου, εκπληρώνει την υποχρέωση εκτέλεσης και αναγνωρίζει έσοδα σε βάθος χρόνου, εφόσον πληρούται ένα από τα ακόλουθα κριτήρια:

▼M52

α) ο πελάτης λαμβάνει και ταυτόχρονα αναλώνει τα οφέλη που απορρέουν από την εκτέλεση από πλευράς της οικονομικής οντότητας, κατά την εκτέλεση από την οικονομική οντότητα (βλέπε παραγράφους Β3–Β4)·

β) η εκτέλεση από πλευράς της οικονομικής οντότητας δημιουργεί ή ενισχύει ένα περιουσιακό στοιχείο (για παράδειγμα, ανεκτέλεστα έργα) του οποίου ο έλεγχος ανήκει στον πελάτη, καθώς δημιουργείται ή ενισχύεται το περιουσιακό στοιχείο (βλέπε παράγραφο Β5)· ή

γ) η εκτέλεση από πλευράς της οικονομικής οντότητας δεν συνεπάγεται τη δημιουργία ενός περιουσιακού στοιχείου με εναλλακτική χρήση για την οικονομική οντότητα (βλ παράγραφο 36) και η οικονομική οντότητα έχει εκτελεστό δικαίωμα πληρωμής έναντι της εκτέλεσης που έχει ολοκληρωθεί μέχρι τη δεδομένη ημερομηνία (βλέπε παράγραφο 37).

36. Ένα περιουσιακό στοιχείο το οποίο δημιουργήθηκε από την εκτέλεση από πλευράς της οικονομικής οντότητας δεν έχει εναλλακτική χρήση για την οικονομική οντότητα εάν η τελευταία δεν επιτρέπεται βάσει σύμβασης να προορίζει άμεσα το περιουσιακό στοιχείο για άλλη χρήση, κατά τη δημιουργία ή την ενίσχυση του εν λόγω περιουσιακού στοιχείου, ή εάν αντιμετωπίζει πρακτικούς περιορισμούς που δεν της επιτρέπουν να προορίζει άμεσα για διαφορετική χρήση το περιουσιακό στοιχείο στην ολοκληρωμένη του μορφή. Η αξιολόγηση του κατά πόσο ένα περιουσιακό στοιχείο έχει εναλλακτική χρήση για την οικονομική οντότητα πραγματοποιείται κατά την έναρξη ισχύος της σύμβασης. Μετά την έναρξη ισχύος της σύμβασης, η οικονομική οντότητα δεν επικαιροποιεί την αξιολόγηση σχετικά με την εναλλακτική χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου, εκτός εάν τα μέρη της σύμβασης εγκρίνουν τροποποίηση της σύμβασης η οποία μεταβάλλει ουσιαστικά την υποχρέωση εκτέλεσης. Οι παράγραφοι Β6–Β8 παρέχουν καθοδήγηση σχετικά με την αξιολόγηση του κατά πόσο ένα περιουσιακό στοιχείο έχει εναλλακτική χρήση για μια οικονομική οντότητα.

37. Η οικονομική οντότητα εξετάζει τους όρους της σύμβασης, καθώς και τη νομοθεσία που διέπει τη σύμβαση, προκειμένου να αξιολογήσει αν διατηρεί εκτελεστό δικαίωμα πληρωμής έναντι της εκτέλεσης που έχει ολοκληρωθεί μέχρι τη δεδομένη ημερομηνία σύμφωνα με την παράγραφο 35 στοιχείο γ). Το δικαίωμα πληρωμής έναντι της εκτέλεσης που έχει ολοκληρωθεί μέχρι τη δεδομένη ημερομηνία δεν είναι αναγκαίο να αντιστοιχεί σε σταθερό ποσό. Ωστόσο, ανά πάσα στιγμή κατά τη διάρκεια ισχύος της σύμβασης, η οικονομική οντότητα πρέπει να δικαιούται ένα ποσό το οποίο τουλάχιστον θα την αποζημιώνει για την εκτέλεση που έχει ολοκληρώσει μέχρι τη δεδομένη ημερομηνία εάν η σύμβαση καταγγελθεί από τον πελάτη ή άλλο μέρος για οποιοδήποτε λόγο πέραν της αδυναμίας της οικονομικής οντότητας να προβεί στην εκτέλεση που έχει υποσχεθεί. Οι παράγραφοι Β9–Β13 παρέχουν καθοδήγηση σχετικά με την αξιολόγηση του κατά πόσο υφίσταται και είναι εκτελεστό ένα δικαίωμα πληρωμής και αν το δικαίωμα πληρωμής της οικονομικής οντότητας παρέχει στην οικονομική οντότητα το δικαίωμα να πληρωθεί για την εκτέλεση που έχει ολοκληρωθεί μέχρι τη δεδομένη ημερομηνία.

Εκπλήρωση των υποχρεώσεων εκτέλεσης σε δεδομένη χρονική στιγμή

38. Εάν μια υποχρέωση εκτέλεσης δεν εκπληρώνεται σε βάθος χρόνου σύμφωνα με τις παραγράφους 35–37, θεωρείται ότι η οικονομική οντότητα εκπληρώνει την υποχρέωση εκτέλεσης σε μια δεδομένη χρονική στιγμή. Προκειμένου η οικονομική οντότητα να καθορίσει τη δεδομένη χρονική στιγμή κατά την οποία ο πελάτης αποκτά τον έλεγχο του υποσχόμενου περιουσιακού στοιχείου και η ίδια εκπληρώνει την υποχρέωση εκτέλεσης, εξετάζει τις απαιτήσεις ελέγχου που παρατίθενται στις παραγράφους 31–34. Επιπλέον, η οικονομική οντότητα εξετάζει δείκτες μεταβίβασης του ελέγχου, οι οποίοι περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα:

α) Η οικονομική οντότητα έχει άμεσο δικαίωμα πληρωμής έναντι του περιουσιακού στοιχείου —εάν ο πελάτης είναι άμεσα υποχρεωμένος να καταβάλει πληρωμή έναντι ενός περιουσιακού στοιχείου, τότε αυτό δύναται να υποδηλώνει ότι ο πελάτης έχει αποκτήσει τη δυνατότητα να ορίζει τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου και έχει ουσιαστικά αποκομίσει όλα τα υπολειπόμενα οφέλη που απορρέουν από αυτό ως αντάλλαγμα.

▼M52

β) Ο πελάτης έχει τον νόμιμο τίτλο του περιουσιακού στοιχείου —ο νόμιμος τίτλος υποδεικνύει ποιο μέρος της σύμβασης έχει τη δυνατότητα να ορίζει τη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου ή να αποκομίζει ουσιαστικά όλα τα υπολειπόμενα οφέλη που απορρέουν από αυτό ή να περιορίζει την πρόσβαση άλλων οικονομικών οντοτήτων στα εν λόγω οφέλη. Ως εκ τούτου, η μεταβίβαση του νόμιμου τίτλου ενός περιουσιακού στοιχείου ενδέχεται να υποδεικνύει ότι ο πελάτης έχει αποκτήσει τον έλεγχο του περιουσιακού στοιχείου. Εάν μια οικονομική οντότητα διατηρεί τον νόμιμο τίτλο αποκλειστικά ως προστασία έναντι της αδυναμίας του πελάτη να προβεί στην πληρωμή, τα εν λόγω δικαιώματα της οικονομικής οντότητας δεν θα εμπόδιζαν τον πελάτη να αποκτήσει τον έλεγχο ενός περιουσιακού στοιχείου.

γ) Η οικονομική οντότητα έχει μεταβιβάσει τη φυσική κατοχή του περιουσιακού στοιχείου —η φυσική κατοχή ενός περιουσιακού στοιχείου από τον πελάτη ενδέχεται να υποδεικνύει ότι ο πελάτης έχει τη δυνατότητα να ορίζει τη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου και να αποκομίζει ουσιαστικά όλα τα υπολειπόμενα οφέλη που απορρέουν από αυτό ή να περιορίζει την πρόσβαση άλλων οικονομικών οντοτήτων στα εν λόγω οφέλη. Εντούτοις, η φυσική κατοχή ενδέχεται να μην συμπίπτει με τον έλεγχο ενός περιουσιακού στοιχείου. Για παράδειγμα, σε ορισμένες συμφωνίες επαναγοράς και σε ορισμένες συμφωνίες παρακαταθήκης, ο πελάτης ή ο παραλήπτης ενδέχεται να έχουν στη φυσική κατοχή τους ένα περιουσιακό στοιχείο του οποίου ο έλεγχος ανήκει στην οικονομική οντότητα. Αντιστρόφως, σε ορισμένες συμφωνίες που προβλέπουν τιμολόγηση πριν από την παράδοση, η οικονομική οντότητα δύναται να έχει στη φυσική της κατοχή ένα περιουσιακό στοιχείο του οποίου ο έλεγχος ανήκει στον πελάτη. Οι παράγραφοι Β64–Β76, Β77–Β78 και Β79–Β82 παρέχουν καθοδήγηση σχετικά με τη λογιστική αντιμετώπιση των συμφωνιών επαναγοράς, των συμφωνιών παρακαταθήκης και των συμφωνιών τιμολόγησης πριν από την παράδοση, αντίστοιχα.

δ) Ο πελάτης αναλαμβάνει σημαντικούς κινδύνους και απολαμβάνει σημαντικά οφέλη από την κυριότητα του περιουσιακού στοιχείου —η μεταβίβαση των σημαντικών κινδύνων και οφελών που απορρέουν από την κυριότητα ενός περιουσιακού στοιχείου στον πελάτη ενδέχεται να υποδεικνύει ότι ο πελάτης έχει αποκτήσει τη δυνατότητα να ορίζει τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου και να αποκομίζει ουσιαστικά όλα τα υπολειπόμενα οφέλη που απορρέουν από αυτό. Εντούτοις, κατά την αξιολόγηση των κινδύνων και των οφελών από την κυριότητα ενός υποσχόμενου περιουσιακού στοιχείου, μια οικονομική οντότητα εξαιρεί τυχόν κινδύνους που δημιουργούν χωριστή υποχρέωση εκτέλεσης επιπλέον της υποχρέωσης εκτέλεσης της μεταβίβασης του περιουσιακού στοιχείου. Για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα ενδέχεται να έχει μεταβιβάσει τον έλεγχο ενός περιουσιακού στοιχείου σε πελάτη, χωρίς να έχει ακόμη εκπληρώσει την πρόσθετη υποχρέωση εκτέλεσης για παροχή υπηρεσιών συντήρησης που σχετίζονται με το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο.

ε) Ο πελάτης έχει αποδεχθεί το περιουσιακό στοιχείο —η αποδοχή ενός περιουσιακού στοιχείου από τον πελάτη ενδέχεται να υποδηλώνει ότι έχει αποκτήσει τη δυνατότητα να ορίζει τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου και να αποκομίζει ουσιαστικά όλα τα υπολειπόμενα οφέλη που απορρέουν από αυτό. Προκειμένου η οικονομική οντότητα να αξιολογήσει με ποιον τρόπο η συμβατική ρήτρα αποδοχής από τον πελάτη επηρεάζει τον χρόνο μεταβίβασης του ελέγχου ενός περιουσιακού στοιχείου, εξετάζει τις οδηγίες εφαρμογής στις παραγράφους Β83–Β86.

Επιμέτρηση της προόδου προς την πλήρη εκπλήρωση μιας υποχρέωσης εκτέλεσης

39. Για κάθε υποχρέωση εκτέλεσης που εκπληρώνεται σε βάθος χρόνου σύμφωνα με τις παραγράφους 35–37, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει έσοδα σε βάθος χρόνου επιμετρώντας την πρόοδο προς την πλήρη εκπλήρωση της εν λόγω υποχρέωσης εκτέλεσης. Στόχος κατά την επιμέτρηση της προόδου είναι να απεικονιστεί ο βαθμός στον οποίο μια οικονομική οντότητα έχει εκτελέσει τη μεταβίβαση του ελέγχου των υποσχόμενων αγαθών ή υπηρεσιών σε έναν πελάτη (ήτοι η εκπλήρωση της υποχρέωσης εκτέλεσης μιας οικονομικής οντότητας).

▼M52

40. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει ενιαία διαδικασία επιμέτρησης της προόδου για κάθε υποχρέωση εκτέλεσης που εκπληρώνεται σε βάθος χρόνου και εφαρμόζει τη διαδικασία αυτή με συνέπεια σε συναφείς υποχρεώσεις εκτέλεσης και συναφείς περιστάσεις. Στο τέλος κάθε περιόδου αναφοράς, η οικονομική οντότητα επιμετρά εκ νέου την πρόοδό της προς την πλήρη εκπλήρωση μιας υποχρέωσης εκτέλεσης σε βάθος χρόνου.

Μέθοδοι επιμέτρησης προόδου

41. Στις κατάλληλες μεθόδους επιμέτρησης προόδου περιλαμβάνονται οι μέθοδοι εισροών και οι μέθοδοι εκροών. Στις παραγράφους Β14–Β19 παρέχεται καθοδήγηση σχετικά με τη χρήση των μεθόδων εκροών και εισροών για την επιμέτρηση της προόδου μιας οικονομικής οντότητας προς την πλήρη εκπλήρωση μιας υποχρέωσης εκτέλεσης. Προκειμένου να προσδιορίσει την κατάλληλη μέθοδο επιμέτρησης της προόδου, η οικονομική οντότητα εξετάζει τη φύση του αγαθού ή της υπηρεσίας που έχει υποσχεθεί να μεταβιβάσει στον πελάτη.

42. Κατά την εφαρμογή μιας μεθόδου επιμέτρησης προόδου, η οικονομική οντότητα εξαιρεί από τη μέτρηση της προόδου τυχόν αγαθά ή υπηρεσίες για τα οποία δεν έχει μεταβιβάσει τον έλεγχο στον πελάτη. Αντιστρόφως, η οικονομική οντότητα περιλαμβάνει στην επιμέτρηση προόδου τυχόν αγαθά ή υπηρεσίες για τα οποία η οικονομική οντότητα μεταβιβάζει τον έλεγχο στον πελάτη κατά την εκπλήρωση της υποχρέωσης εκτέλεσης.

43. Καθώς οι συνθήκες αλλάζουν σε βάθος χρόνου, η οικονομική οντότητα επικαιροποιεί την επιμέτρηση της προόδου της προκειμένου αυτή να αντανακλά τυχόν μεταβολές στην έκβαση της υποχρέωσης εκτέλεσης. Οι εν λόγω μεταβολές στη διαδικασία επιμέτρησης της προόδου μιας οικονομικής οντότητας αντιμετωπίζονται λογιστικά ως μεταβολή της λογιστικής εκτίμησης σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 *Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη*.

Εύλογες επιμετρήσεις προόδου

44. Μια οικονομική οντότητα αναγνωρίζει έσοδο για μια υποχρέωση εκτέλεσης που εκπληρώνεται σε βάθος χρόνου μόνο εάν μπορεί να επιμετρήσει εύλογα την πρόοδό της προς την πλήρη εκπλήρωση της υποχρέωσης εκτέλεσης. Μια οικονομική οντότητα δεν θα είναι σε θέση να επιμετρήσει εύλογα την πρόοδό της προς την πλήρη εκπλήρωση της υποχρέωσης εκτέλεσης εάν δεν έχει στη διάθεσή της τα αξιόπιστα στοιχεία που απαιτούνται για την εφαρμογή κατάλληλης μεθόδου επιμέτρησης.

45. Σε ορισμένες περιπτώσεις (για παράδειγμα, στα αρχικά στάδια μιας σύμβασης), η οικονομική οντότητα ενδέχεται να μην είναι σε θέση να επιμετρήσει εύλογα την έκβαση μιας υποχρέωσης εκτέλεσης, αλλά να εκτιμά ότι θα ανακτήσει τις δαπάνες με τις οποίες επιβαρύνθηκε κατά την εκτέλεση της υποχρέωσης. Υπό αυτές τις συνθήκες, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει έσοδο μόνο έως το ποσό των δαπανών που έχουν πραγματοποιηθεί μέχρι τη στιγμή κατά την οποία είναι σε θέση να επιμετρήσει εύλογα την έκβαση της υποχρέωσης εκτέλεσης.

ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ

46. Όταν (ή ενόσω) εκπληρώνεται μια υποχρέωση εκτέλεσης, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει ως έσοδο το ποσό της τιμής συναλλαγής (εξαιρουμένων των εκτιμήσεων του μεταβλητού ανταλλάγματος που υπόκεινται σε περιορισμούς σύμφωνα με τις παραγράφους 56–58) το οποίο επιμερίζεται στην εν λόγω υποχρέωση εκτέλεσης.

▼M52

Προσδιορισμός της τιμής συναλλαγής

47. Κατά τον καθορισμό της τιμής συναλλαγής, η οικονομική οντότητα εξετάζει τους όρους της σύμβασης και τις συνήθεις επιχειρηματικές πρακτικές της. Η τιμή συναλλαγής ισούται με το ποσό του ανταλλάγματος που μια οικονομική οντότητα εκτιμά ότι δικαιούται έναντι της μεταβίβασης των υποσχόμενων αγαθών ή υπηρεσιών σε πελάτη, εξαιρουμένων των ποσών που εισπράττονται για λογαριασμό τρίτων μερών (για παράδειγμα, ορισμένοι φόροι επί των πωλήσεων). Το υποσχόμενο αντάλλαγμα που προβλέπεται σε μια σύμβαση με πελάτη δύναται να περιλαμβάνει σταθερά ποσά, μεταβλητά ποσά ή και τα δύο.

48. Η φύση, ο χρόνος και το ποσό του ανταλλάγματος που υπόσχεται ένας πελάτης επηρεάζει την εκτίμηση της τιμής συναλλαγής. Προκειμένου να προσδιορίσει την τιμή συναλλαγής, η οικονομική οντότητα εξετάζει τις επιδράσεις όλων των ακόλουθων παραμέτρων:

α) μεταβλητό αντάλλαγμα (βλέπε παραγράφους 50-55 και 59)·

β) εκτιμήσεις μεταβλητού ανταλλάγματος που υπόκεινται σε περιορισμούς (βλέπε παραγράφους 56-58)·

γ) ύπαρξη σημαντικού σκέλους χρηματοδότησης στη σύμβαση (βλέπε παραγράφους 60–65)·

δ) μη χρηματικό αντάλλαγμα (βλέπε παραγράφους 66–69)· και

ε) αντάλλαγμα πληρωτέο στον πελάτη (βλέπε παραγράφους 70–72).

49. Προκειμένου να προσδιορίσει την τιμή συναλλαγής, η οικονομική οντότητα υποθέτει ότι θα μεταβιβάσει στον πελάτη τα αγαθά ή τις υπηρεσίες, όπως έχει υποσχεθεί σύμφωνα με την υφιστάμενη σύμβαση, και ότι η σύμβαση δεν θα ακυρωθεί ούτε θα ανανεωθεί ή θα τροποποιηθεί.

Μεταβλητό αντάλλαγμα

50. Εάν το υποσχόμενο αντάλλαγμα σε μια σύμβαση περιλαμβάνει μεταβλητό ποσό, η οικονομική οντότητα εκτιμά το ποσό του ανταλλάγματος που θα δικαιούται έναντι της μεταβίβασης των υποσχόμενων αγαθών ή υπηρεσιών στον πελάτη.

51. Το ποσό ανταλλάγματος μπορεί να μεταβάλλεται λόγω εκπτώσεων, επιδοτήσεων τιμής, επιστροφών χρημάτων, πιστώσεων, μειώσεων τιμής, κινήτρων, πρόσθετων παροχών απόδοσης, κυρώσεων ή άλλων παρόμοιων στοιχείων. Το υποσχόμενο αντάλλαγμα μπορεί επίσης να μεταβάλλεται, εάν το δικαίωμα μιας οικονομικής οντότητας επί του ανταλλάγματος εξαρτάται από την επέλευση ή μη επέλευση μελλοντικού γεγονότος. Για παράδειγμα, ένα ποσό ανταλλάγματος θα είναι μεταβλητό, εάν το προϊόν έχει πωληθεί με δικαίωμα επιστροφής ή εάν έχει δοθεί υπόσχεση σταθερού ποσού ως πρόσθετη παροχή απόδοσης για την επίτευξη συγκεκριμένου ορόσημου.

52. Η μεταβλητότητα που σχετίζεται με το αντάλλαγμα που υπόσχεται ένας πελάτης δύναται να αναφέρεται ρητά στη σύμβαση. Επιπλέον των όρων της σύμβασης, το υποσχόμενο αντάλλαγμα είναι μεταβλητό, όταν ισχύει μία από τις ακόλουθες συνθήκες:

▼M52

α) ο πελάτης έχει βάσιμη προσδοκία που απορρέει από τις συνήθεις επιχειρηματικές πρακτικές, τις δημοσιευμένες πολιτικές ή συγκεκριμένες δηλώσεις της οικονομικής οντότητας, σύμφωνα με τις οποίες η οικονομική οντότητα θα αποδεχθεί ένα ποσό ανταλλάγματος που υπολείπεται της τιμής που αναφέρεται στη σύμβαση. Αυτό σημαίνει ότι εκτιμάται ότι η οικονομική οντότητα θα προσφέρει έκπτωση επί της τιμής. Ανάλογα με τη δικαιοδοσία, τον κλάδο ή τον πελάτη, η εν λόγω προσφορά μπορεί να αναφέρεται ως έκπτωση, επιδότηση τιμής, επιστροφή χρημάτων ή πίστωση.

β) άλλα γεγονότα και συνθήκες που υποδηλώνουν ότι η οικονομική οντότητα έχει την πρόθεση, όταν συνάπτει τη σύμβαση με πελάτες, να προσφέρει έκπτωση επί της τιμής στον πελάτη.

53. Η οικονομική οντότητα εκτιμά το ποσό του μεταβλητού ανταλλάγματος χρησιμοποιώντας μία από τις ακόλουθες μεθόδους, αναλόγως ποια μέθοδος θεωρεί ότι προβλέπει καλύτερα το ποσό του ανταλλάγματος που θα δικαιούται:

α) Εκτιμώμενη αξία —η εκτιμώμενη αξία ισούται με το άθροισμα των σταθμισμένων βάσει πιθανοτήτων ποσών σε ένα εύρος πιθανών ποσών ανταλλάγματος. Η εκτιμώμενη αξία αποτελεί κατάλληλη εκτίμηση του ποσού μεταβλητού ανταλλάγματος, εάν η οικονομική οντότητα έχει μεγάλο αριθμό συμβάσεων με παρεμφερή χαρακτηριστικά.

β) Το πιθανότερο ποσό —το πιθανότερο ποσό είναι το μοναδικό πιθανότερο ποσό σε ένα εύρος πιθανών ποσών ανταλλάγματος (ήτοι, η μοναδική πιθανότερη έκβαση της σύμβασης). Το πιθανότερο ποσό αποτελεί κατάλληλη εκτίμηση του ποσού μεταβλητού ανταλλάγματος, εάν η σύμβαση έχει μόνο δύο πιθανές εκβάσεις (για παράδειγμα, η οικονομική οντότητα εξασφαλίζει πρόσθετη παροχή απόδοσης ή όχι).

54. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει με συνέπεια την ίδια μέθοδο καθ' όλη τη διάρκεια της σύμβασης, προκειμένου να εκτιμήσει την επίδραση της αβεβαιότητας στο ποσό μεταβλητού ανταλλάγματος που θα δικαιούται. Επιπλέον, η οικονομική οντότητα εξετάζει όλα τα στοιχεία (ιστορικά, τρέχοντα και προβλέψεις) τα οποία βρίσκονται εύλογα στη διάθεσή της και προσδιορίζει έναν εύλογο αριθμό πιθανών ποσών ανταλλάγματος. Τα στοιχεία που χρησιμοποιεί η οικονομική οντότητα για να εκτιμήσει το ποσό του μεταβλητού ανταλλάγματος συνήθως είναι παρόμοια με τα στοιχεία που χρησιμοποιεί η διοίκηση της οικονομικής οντότητας κατά τη διαδικασία υποβολής προσφοράς και πρότασης και κατά την οριστικοποίηση των τιμών για τα υποσχόμενα αγαθά και τις υπηρεσίες.

Υποχρεώσεις επιστροφής χρημάτων

55. Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει υποχρέωση επιστροφής χρημάτων όταν λαμβάνει αντάλλαγμα από πελάτη και αναμένει να επιστρέψει μέρος ή το σύνολο του εν λόγω ανταλλάγματος στον πελάτη. Η υποχρέωση επιστροφής χρημάτων επιμετράται στο ποσό του ανταλλάγματος που εισπράττεται (ή καθίσταται εισπρακτέο) το οποίο η οικονομική οντότητα δεν αναμένει ότι δικαιούται (ήτοι ποσά που δεν περιλαμβάνονται στην τιμή συναλλαγής). Η υποχρέωση επιστροφής (και η αντίστοιχη μεταβολή στην τιμή συναλλαγής και, κατά συνέπεια, η *συμβατική υποχρέωση*) επικαιροποιείται στη λήξη κάθε περιόδου αναφοράς ανάλογα με τη μεταβολή των συνθηκών. Για τη λογιστική αντιμετώπιση της υποχρέωσης επιστροφής χρημάτων που σχετίζεται με την πώληση ενός δικαιώματος επιστροφής, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις οδηγίες που παρέχονται στις παραγράφους Β20–Β27.

▼**M52**

Εκτιμήσεις μεταβλητού ανταλλάγματος που υπόκεινται σε περιορισμούς

56. Η οικονομική οντότητα περιλαμβάνει στην τιμή συναλλαγής μέρος ή το σύνολο του μεταβλητού ανταλλάγματος που εκτιμάται σύμφωνα με την παράγραφο 53, μόνο στον βαθμό στον οποίο υπάρχει αυξημένη πιθανότητα να μην προκύψει σημαντική αναστροφή στο ποσό του συσσωρευμένου εσόδου που έχει αναγνωριστεί όταν εξαλειφθεί στη συνέχεια η αβεβαιότητα που σχετίζεται με το μεταβλητό αντάλλαγμα.

57. Προκειμένου να αξιολογήσει εάν υπάρχει αυξημένη πιθανότητα να μην προκύψει σημαντική αναστροφή στο ποσό του συσσωρευμένου εσόδου που έχει αναγνωριστεί εφόσον εξαλειφθεί στη συνέχεια η αβεβαιότητα που σχετίζεται με το μεταβλητό αντάλλαγμα, η οικονομική οντότητα εξετάζει τόσο την πιθανότητα όσο και την έκταση της αναστροφής του εσόδου. Στους παράγοντες που θα μπορούσαν να αυξήσουν την πιθανότητα ή την έκταση μιας αναστροφής εσόδου περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα:

α) το ποσό του ανταλλάγματος εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό από παράγοντες που δεν εμπίπτουν στην επιρροή της οικονομικής οντότητας. Στους εν λόγω παράγοντες μπορεί να περιλαμβάνονται η μεταβλητότητα μιας αγοράς, οι κρίσεις ή οι ενέργειες τρίτων μερών, οι καιρικές συνθήκες και ο αυξημένος κίνδυνος απαρχαίωσης του υποσχόμενου αγαθού ή της υπηρεσίας.

β) η αβεβαιότητα σχετικά με το ποσό του ανταλλάγματος δεν αναμένεται να εξαλειφθεί για μεγάλο χρονικό διάστημα.

γ) η εμπειρία της οικονομικής οντότητας (ή άλλα υποστηρικτικά στοιχεία) σε συναφείς τύπους συμβάσεων είναι περιορισμένη ή η εν λόγω εμπειρία (ή τα υποστηρικτικά στοιχεία) έχουν περιορισμένη αξία σε επίπεδο πρόβλεψης.

δ) η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την πρακτική είτε της παροχής ευρέος φάσματος εκπτώσεων επί της τιμής είτε της μεταβολής των όρων και των συνθηκών πληρωμής για παρόμοιες συμβάσεις σε παρόμοιες συνθήκες.

ε) η σύμβαση προβλέπει μεγάλο αριθμό και ευρύ φάσμα πιθανών ποσών ανταλλάγματος.

58. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την παράγραφο Β63 για τη λογιστική αντιμετώπιση του υποσχόμενου ανταλλάγματος που έχει τη μορφή δικαιωμάτων βάσει πωλήσεων ή χρήσης έναντι της παραχώρησης άδειας χρήσης διανοητικής ιδιοκτησίας.

Επανεκτίμηση μεταβλητού ανταλλάγματος

59. Στη λήξη κάθε περιόδου αναφοράς, η οικονομική οντότητα επικαιροποιεί την εκτιμώμενη τιμή συναλλαγής (καθώς και την αξιολόγησή της σχετικά με το κατά πόσο η εκτίμηση μεταβλητού ανταλλάγματος υπόκειται σε περιορισμούς) προκειμένου να παρουσιάζονται πιστά οι ισχύουσες συνθήκες στη λήξη της περιόδου αναφοράς και οι μεταβολές των συνθηκών στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς. Η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά τις μεταβολές στην τιμή συναλλαγής σύμφωνα με τις παραγράφους 87–90.

▼**M52**

Ύπαρξη σημαντικού σκέλους χρηματοδότησης στη σύμβαση

60. Προκειμένου να προσδιορίσει την τιμή συναλλαγής, η οικονομική οντότητα προσαρμόζει το υποσχόμενο ποσό του ανταλλάγματος σύμφωνα με τις επιδράσεις της διαχρονικής αξίας του χρήματος εάν ο χρόνος των πληρωμών που έχει συμφωνηθεί από τα μέρη της σύμβασης (ρητά ή σιωπηρά) παρέχει στον πελάτη ή την οικονομική οντότητα σημαντικό όφελος χρηματοδότησης της μεταβίβασης των αγαθών ή υπηρεσιών στον πελάτη. Σε αυτές τις περιπτώσεις, η σύμβαση περιλαμβάνει ένα σημαντικό σκέλος χρηματοδότησης. Σημαντικό σκέλος χρηματοδότησης μπορεί να υφίσταται ανεξάρτητα από το εάν η υπόσχεση χρηματοδότησης αναφέρεται ρητά στη σύμβαση ή τεκμαίρεται με βάση τους όρους πληρωμής που έχουν συμφωνηθεί από τα μέρη της σύμβασης.

61. Στόχος της οικονομικής οντότητας όταν προσαρμόζει το υποσχόμενο ποσό ανταλλάγματος κατά ένα σημαντικό σκέλος χρηματοδότησης είναι να αναγνωρίσει ως έσοδο ποσό που αντανακλά την τιμή την οποία θα είχε καταβάλει ένας πελάτης για τα υποσχόμενα αγαθά ή υπηρεσίες, εάν ο πελάτης είχε πληρώσει τοις μετρητοίς τα εν λόγω αγαθά ή τις υπηρεσίες όταν (ή ενόσω) μεταβιβάζονται στον πελάτη (ήτοι η τιμή πώλησης μετρητοίς). Προκειμένου να αξιολογήσει αν μια σύμβαση περιλαμβάνει σημαντικό σκέλος χρηματοδότησης και το εν λόγω σκέλος χρηματοδότησης είναι σημαντικό στη σύμβαση, η οικονομική οντότητα εξετάζει όλα τα σχετικά γεγονότα και τις συνθήκες, μεταξύ των οποίων αμφότερα τα ακόλουθα:

α) τη διαφορά, εάν υπάρχει, ανάμεσα στο ποσό του υποσχόμενου ανταλλάγματος και στην τιμή πώλησης μετρητοίς των υποσχόμενων αγαθών ή υπηρεσιών· και

β) τη συνδυαστική επίδραση αμφότερων των ακόλουθων:

i) του εκτιμώμενου χρονικού διαστήματος που μεσολαβεί από τη μεταβίβαση των υποσχόμενων αγαθών ή υπηρεσιών στον πελάτη έως την πληρωμή για τα εν λόγω αγαθά ή υπηρεσίες από τον πελάτη· και

ii) των ισχυόντων επιτοκίων στην αντίστοιχη αγορά.

62. Με την επιφύλαξη της αξιολόγησης που προβλέπεται στην παράγραφο 61, η σύμβαση με πελάτη δεν περιλαμβάνει σημαντικό σκέλος χρηματοδότησης εάν δεν ισχύει κανένας από τους ακόλουθους παράγοντες:

α) ο πελάτης έχει πληρώσει για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες προκαταβολικά και ο χρόνος της μεταβίβασης των εν λόγω αγαθών ή υπηρεσιών έγκειται στη διακριτική ευχέρεια του πελάτη.

β) ένα σημαντικό ποσό του ανταλλάγματος που έχει υποσχεθεί ο πελάτης είναι μεταβλητό και το ποσό ή ο χρόνος του εν λόγω ανταλλάγματος μεταβάλλεται ανάλογα με το εάν θα προκύψει ή όχι ένα μελλοντικό γεγονός το οποίο δεν εμπίπτει ουσιαστικά στον έλεγχο του πελάτη ή της οικονομικής οντότητας (για παράδειγμα, όταν το αντάλλαγμα είναι δικαιώματα βάσει πωλήσεων).

▼M52

γ) η διαφορά ανάμεσα στο υποσχόμενο αντάλλαγμα και την τιμή πώλησης μετρητοίς του αγαθού ή της υπηρεσίας (όπως περιγράφεται στην παράγραφο 61) προκύπτει για άλλους λόγους πέραν της παροχής χρηματοδότησης στον πελάτη ή την οικονομική οντότητα και η διαφορά ανάμεσα στα εν λόγω ποσά είναι ανάλογη του λόγου της διαφοράς αυτής. Για παράδειγμα, ενδέχεται οι όροι πληρωμής να παρέχουν προστασία στην οικονομική οντότητα ή στον πελάτη έναντι της αδυναμίας του έτερου μέρους να εκπληρώσει επαρκώς ορισμένες ή όλες τις υποχρεώσεις που απορρέουν από τη σύμβαση.

63. Ως πρακτική λύση, η οικονομική οντότητα δεν χρειάζεται να προσαρμόσει το υποσχόμενο ποσό του ανταλλάγματος κατά τις επιδράσεις ενός σημαντικού σκέλους χρηματοδότησης εάν, κατά την έναρξη ισχύος της σύμβασης, εκτιμά ότι το διάστημα ανάμεσα στη μεταβίβαση του υποσχόμενου αγαθού ή της υπηρεσίας από την ίδια στον πελάτη και στην πληρωμή του πελάτη για το εν λόγω αγαθό ή υπηρεσία δεν θα υπερβαίνει το ένα έτος.

64. Προκειμένου να πληροί τον στόχο της παραγράφου 61 όταν προσαρμόζει το υποσχόμενο ποσό του ανταλλάγματος κατά ένα σημαντικό σκέλος χρηματοδότησης, η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί το προεξοφλητικό επιτόκιο που θα χρησιμοποιούνταν σε μια χωριστή χρηματοδοτική συναλλαγή ανάμεσα στην οικονομική οντότητα και τον πελάτη της κατά την έναρξη ισχύος της σύμβασης. Το επιτόκιο αυτό αντανακλά τα πιστωτικά χαρακτηριστικά του μέρους που λαμβάνει τη χρηματοδότηση βάσει της σύμβασης, καθώς και οποιαδήποτε άλλη εξασφάλιση ή εγγύηση που παρέχεται από τον πελάτη ή την οικονομική οντότητα, συμπεριλαμβανομένων περιουσιακών στοιχείων που έχουν μεταβιβαστεί βάσει της σύμβασης. Μια οικονομική οντότητα δύναται να καθορίσει το εν λόγω επιτόκιο προσδιορίζοντας το επιτόκιο με το οποίο προεξοφλείται το ονομαστικό ποσό του υποσχόμενου ανταλλάγματος στην τιμή που θα κατέβαλε ο πελάτης τοις μετρητοίς για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες όταν (ή ενόσω) μεταβιβάζονται στον πελάτη. Μετά την έναρξη ισχύος της σύμβασης, η οικονομική οντότητα δεν επικαιροποιεί το προεξοφλητικό επιτόκιο βάσει των μεταβολών στα επιτόκια ή άλλων συνθηκών (όπως η μεταβολή της εκτίμησης του πιστωτικού κινδύνου του πελάτη).

65. Η οικονομική οντότητα απεικονίζει τις επιδράσεις της χρηματοδότησης (έσοδα από τόκους ή έξοδα από τόκους) χωριστά από τα έσοδα από συμβάσεις με πελάτες στην κατάσταση συνολικών εσόδων. Τα έσοδα από τόκους ή τα έξοδα από τόκους αναγνωρίζονται μόνο στον βαθμό που ένα *συμβατικό περιουσιακό στοιχείο* (ή απαίτηση) ή μια συμβατική υποχρέωση αναγνωρίζεται κατά τη λογιστικοποίηση μιας σύμβασης με πελάτη.

Μη χρηματικό αντάλλαγμα

66. Προκειμένου να προσδιορίσει την τιμή συναλλαγής για συμβάσεις στις οποίες ο πελάτης υπόσχεται αντάλλαγμα σε άλλη, μη χρηματική μορφή, η οικονομική οντότητα επιμετρά το μη χρηματικό αντάλλαγμα (ή την υπόσχεση μη χρηματικού ανταλλάγματος) στην εύλογη αξία.

67. Εάν μια οικονομική οντότητα δεν μπορεί να εκτιμήσει αξιόπιστα την εύλογη αξία του μη χρηματικού ανταλλάγματος, η οικονομική οντότητα επιμετρά το αντάλλαγμα εμμέσως βάσει της αυτοτελούς τιμής πώλησης των αγαθών ή υπηρεσιών που έχει υποσχεθεί στον πελάτη (ή σε κατηγορία πελατών) έναντι του ανταλλάγματος.

68. Η εύλογη αξία του μη χρηματικού ανταλλάγματος δύναται να μεταβάλλεται ανάλογα με τη μορφή του ανταλλάγματος (για παράδειγμα, μεταβολή στην τιμή μιας μετοχής που δικαιούται να λάβει η οικονομική οντότητα από τον πελάτη). Εάν η εύλογη αξία του μη χρηματικού ανταλλάγματος που έχει υποσχεθεί ένας πελάτης μεταβάλλεται για άλλους λόγους, πέραν της μορφής του ανταλλάγματος (για παράδειγμα, η εύλογη αξία μπορεί να μεταβάλλεται ανάλογα με τις επιδόσεις της οικονομικής οντότητας), η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις απαιτήσεις των παραγράφων 56–58.

▼M52

69. Εάν ένας πελάτης συνεισφέρει αγαθά ή υπηρεσίες (για παράδειγμα, υλικά, εξοπλισμό ή εργασία) προκειμένου να διευκολυνθεί η εκπλήρωση της σύμβασης από την οικονομική οντότητα, η οικονομική οντότητα αξιολογεί κατά πόσο αποκτά τον έλεγχο των εν λόγω συνεισφερόμενων αγαθών ή υπηρεσιών. Εφόσον αποκτά τον έλεγχο, η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά τα συνεισφερόμενα αγαθά ή τις υπηρεσίες ως μη χρηματικό αντάλλαγμα που έχει λάβει από τον πελάτη.

Αντάλλαγμα πληρωτέο στον πελάτη

70. Το αντάλλαγμα που είναι πληρωτέο στον πελάτη περιλαμβάνει τα χρηματικά ποσά που η οικονομική οντότητα καταβάλλει ή αναμένεται να καταβάλει στον πελάτη (ή σε άλλα μέρη τα οποία αγοράζουν τα αγαθά ή τις υπηρεσίες της οικονομικής οντότητας από τον πελάτη). Το αντάλλαγμα που είναι πληρωτέο στον πελάτη περιλαμβάνει, επίσης, πιστώσεις ή άλλα στοιχεία (για παράδειγμα, ένα κουπόνι ή έναν τίτλο) που μπορούν να χρησιμοποιηθούν έναντι ποσών που οφείλονται στην οικονομική οντότητα (ή σε άλλα μέρη που αγοράζουν τα αγαθά ή τις υπηρεσίες της οικονομικής οντότητας από τον πελάτη). Η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά το αντάλλαγμα που είναι πληρωτέο στον πελάτη ως μείωση της τιμής συναλλαγής και, κατά συνέπεια, ως έσοδο, εκτός εάν η πληρωμή στον πελάτη πραγματοποιείται έναντι ενός διακριτού αγαθού ή υπηρεσίας (όπως περιγράφεται στις παραγράφους 26-30) που μεταβιβάζει ο πελάτης στην οικονομική οντότητα. Εάν το αντάλλαγμα που είναι πληρωτέο στον πελάτη περιλαμβάνει μεταβλητό ποσό, η οικονομική οντότητα εκτιμά την τιμή συναλλαγής (εκτιμώντας επίσης κατά πόσο η εκτίμηση του μεταβλητού ανταλλάγματος υπόκειται σε περιορισμούς) σύμφωνα με τις παραγράφους 50–58.

71. Εάν το αντάλλαγμα που είναι πληρωτέο στον πελάτη συνιστά πληρωμή έναντι ενός διακριτού αγαθού ή υπηρεσίας από τον πελάτη, η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά την αγορά του αγαθού ή της υπηρεσίας με τον ίδιο τρόπο που αντιμετωπίζει λογιστικά άλλες αγορές από προμηθευτές. Εάν το ποσό του ανταλλάγματος που είναι πληρωτέο στον πελάτη υπερβαίνει την εύλογη αξία του διακριτού αγαθού ή της υπηρεσίας που λαμβάνει η οικονομική οντότητα από τον πελάτη, η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά την εν λόγω διαφορά ως μείωση της τιμής συναλλαγής. Εάν η οικονομική οντότητα δεν μπορεί να εκτιμήσει την εύλογη αξία του αγαθού ή της υπηρεσίας που έχει λάβει από τον πελάτη, αντιμετωπίζει λογιστικά το σύνολο του ανταλλάγματος που είναι πληρωτέο στον πελάτη ως μείωση της τιμής συναλλαγής.

72. Αντιστοίχως, εάν το αντάλλαγμα που είναι πληρωτέο στον πελάτη αντιμετωπίζεται λογιστικά ως μείωση της τιμής συναλλαγής, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τη μείωση του εσόδου όταν (ή ενόσω) επέλθει το τελευταίο από τα ακόλουθα γεγονότα:

α) η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει έσοδο από τη μεταβίβαση των αντίστοιχων αγαθών ή υπηρεσιών στον πελάτη· και

β) η οικονομική οντότητα καταβάλλει ή υπόσχεται να καταβάλει το αντάλλαγμα (ακόμη και όταν η πληρωμή εξαρτάται από κάποιο μελλοντικό γεγονός). Η εν λόγω υπόσχεση μπορεί να προκύπτει με τεκμαρτό τρόπο από τις συνήθεις επιχειρηματικές πρακτικές της οικονομικής οντότητας.

Επιμερισμός της τιμής συναλλαγής σε υποχρεώσεις εκτέλεσης

73. Στόχος της οικονομικής οντότητας όταν επιμερίζει την τιμή συναλλαγής είναι να επιμερίσει την τιμή συναλλαγής σε κάθε υποχρέωση εκτέλεσης (ή διακριτό αγαθό ή υπηρεσία) σε ποσό που απεικονίζει το ποσό του ανταλλάγματος το οποίο η οικονομική οντότητα εκτιμά ότι δικαιούται έναντι της μεταβίβασης των υποσχόμενων αγαθών ή υπηρεσιών στον πελάτη.

▼**M52**

74. Προκειμένου να επιτύχει τον στόχο του επιμερισμού, η οικονομική οντότητα επιμερίζει την τιμή συναλλαγής σε κάθε υποχρέωση εκτέλεσης που προσδιορίζεται στη σύμβαση βάσει της σχετικής αυτοτελούς τιμής πώλησης, σύμφωνα με τις παραγράφους 76–80, εκτός εάν ορίζεται διαφορετικά στις παραγράφους 81–83 (για τον επιμερισμό εκπτώσεων) και στις παραγράφους 84–86 (για τον επιμερισμό ανταλλάγματος που περιλαμβάνει μεταβλητά ποσά).

75. Οι παράγραφοι 76–86 δεν ισχύουν όταν η σύμβαση περιλαμβάνει μία μόνο υποχρέωση εκτέλεσης. Ωστόσο, ενδέχεται να ισχύουν οι παράγραφοι 84–86 εάν η οικονομική οντότητα υπόσχεται να μεταβιβάσει μια σειρά διακριτών αγαθών ή υπηρεσιών που προσδιορίζονται ως μια ενιαία υποχρέωση εκτέλεσης, σύμφωνα με την παράγραφο 22 στοιχείο β) και εάν το υποσχόμενο αντάλλαγμα περιλαμβάνει μεταβλητά ποσά.

Επιμερισμός βάσει αυτοτελών τιμών πώλησης

76. Για να επιμερίσει την τιμή συναλλαγής σε κάθε υποχρέωση εκτέλεσης στη βάση των σχετικά αυτοτελών τιμών πώλησης, η οικονομική οντότητα προσδιορίζει την αυτοτελή τιμή πώλησης στην έναρξη ισχύος της σύμβασης του διακριτού αγαθού ή της υπηρεσίας που υπόκειται σε κάθε υποχρέωση εκτέλεσης της σύμβασης και επιμερίζει την τιμή συναλλαγής ανάλογα με τις εν λόγω αυτοτελείς τιμές πώλησης.

77. Αυτοτελής τιμή πώλησης είναι η τιμή στην οποία η οικονομική οντότητα θα πωλούσε αυτοτελώς ένα υποσχόμενο αγαθό ή μια υπηρεσία σε πελάτη. Η ισχυρότερη ένδειξη μιας αυτοτελούς τιμής πώλησης είναι η παρατηρήσιμη τιμή ενός αγαθού ή μιας υπηρεσίας όταν η οικονομική οντότητα πωλεί ένα αγαθό ή μια υπηρεσία χωριστά υπό συναφείς συνθήκες και σε συναφείς πελάτες. Μια συμβατικώς δηλωθείσα τιμή ή λίστα τιμών για ένα αγαθό ή υπηρεσία δύναται να συνιστά (αλλά δεν πρέπει να θεωρείται ότι συνιστά) την αυτοτελή τιμή πώλησης του εν λόγω αγαθού ή της υπηρεσίας.

78. Εάν μια αυτοτελής τιμή πώλησης δεν είναι άμεσα παρατηρήσιμη, η οικονομική οντότητα εκτιμά την αυτοτελή τιμή πώλησης ως το ποσό που προκύπτει κατά τον επιμερισμό της τιμής συναλλαγής που πληροί τον στόχο του επιμερισμού στην παράγραφο 73. Κατά την εκτίμηση μιας αυτοτελούς τιμής πώλησης, η οικονομική οντότητα εξετάζει όλα τα στοιχεία (συμπεριλαμβανομένων των συνθηκών της αγοράς, παραγόντων που αφορούν ειδικά στην οικονομική οντότητα και στοιχείων σχετικά με τον πελάτη ή την κατηγορία πελατών) τα οποία βρίσκονται ευλόγως στη διάθεση της οικονομικής οντότητας. Κατά την εν λόγω διαδικασία, η οικονομική οντότητα μεγιστοποιεί τη χρήση των παρατηρήσιμων δεδομένων που χρησιμοποιεί και εφαρμόζει μεθόδους εκτίμησης με συνέπεια σε παρεμφερείς περιστάσεις.

79. Στις κατάλληλες μεθόδους εκτίμησης της αυτοτελούς τιμής πώλησης ενός αγαθού ή μιας υπηρεσίας περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, οι εξής:

α) Προσέγγιση προσαρμοσμένης αξιολόγησης της αγοράς —η οικονομική οντότητα δύναται να αξιολογήσει την αγορά στην οποία διαθέτει αγαθά ή υπηρεσίες και να εκτιμήσει την τιμή που θα ήταν διατεθειμένος να πληρώσει ένας πελάτης στην εν λόγω αγορά για τα συγκεκριμένα αγαθά ή τις υπηρεσίες. Η εν λόγω προσέγγιση ενδέχεται, επίσης, να περιλαμβάνει αναφορά σε τιμές των ανταγωνιστών της οικονομικής οντότητας για συναφή αγαθά ή υπηρεσίες και την προσαρμογή των εν λόγω τιμών όπως απαιτείται προκειμένου να αντανακλούν το κόστος και τα περιθώρια της οικονομικής οντότητας.

β) Προσέγγιση αναμενόμενου κόστους συν περιθωρίου —η οικονομική οντότητα δύναται να εκτιμήσει το αναμενόμενο κόστος εκπλήρωσης της υποχρέωσης εκτέλεσης και στη συνέχεια να προσθέσει το κατάλληλο περιθώριο για το εν λόγω αγαθό ή υπηρεσία.

▼**M52**

γ) Προσέγγιση υπολοίπου —η οικονομική οντότητα δύναται να εκτιμήσει την αυτοτελή τιμή πώλησης με βάση τη συνολική τιμή συναλλαγής μείον το άθροισμα των παρατηρήσιμων αυτοτελών τιμών πώλησης των υπόλοιπων υποσχόμενων αγαθών ή υπηρεσιών της σύμβασης. Ωστόσο, μια οικονομική οντότητα δύναται να χρησιμοποιεί την προσέγγιση υπολοίπου για να εκτιμήσει, σύμφωνα με την παράγραφο 78, την αυτοτελή τιμή πώλησης ενός αγαθού ή μιας υπηρεσίας μόνο εάν πληρούται ένα από τα ακόλουθα κριτήρια:

i) η οικονομική οντότητα πωλεί το ίδιο αγαθό ή την υπηρεσία σε διαφορετικούς πελάτες (στην ίδια ή σε κοντινή χρονική στιγμή) έναντι ενός ευρέος φάσματος ποσών (ήτοι η τιμή πώλησης παρουσιάζει υψηλή μεταβλητότητα καθώς δεν είναι δυνατό να εξαχθεί μια αντιπροσωπευτική αυτοτελής τιμή πώλησης από τις προηγούμενες συναλλαγές ή από άλλα παρατηρήσιμα υποστηρικτικά στοιχεία)· ή

ii) η οικονομική οντότητα δεν έχει ακόμη οριστικοποιήσει μια τιμή για το εν λόγω αγαθό ή την υπηρεσία και το αγαθό ή η υπηρεσία δεν έχουν πωληθεί ποτέ προηγουμένως σε αυτοτελή βάση (ήτοι η τιμή πώλησης είναι αβέβαιη).

80. Ίσως χρειαστεί να χρησιμοποιηθεί ένας συνδυασμός των μεθόδων προκειμένου να εκτιμηθούν οι αυτοτελείς τιμές πώλησης των υποσχόμενων αγαθών ή υπηρεσιών της σύμβασης, εάν δύο ή περισσότερα από αυτά τα αγαθά ή τις υπηρεσίες έχουν ιδιαίτερα μεταβλητές ή αβέβαιες αυτοτελείς τιμές πώλησης. Για παράδειγμα, η οικονομική οντότητα μπορεί να χρησιμοποιήσει τη μέθοδο υπολοίπου για να εκτιμήσει τη συνολική αυτοτελή τιμή πώλησης για τα εν λόγω υποσχόμενα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν ιδιαίτερα μεταβλητές ή αβέβαιες αυτοτελείς τιμές πώλησης και στη συνέχεια να χρησιμοποιήσει μια διαφορετική μέθοδο για να εκτιμήσει τις αυτοτελείς τιμές πώλησης των μεμονωμένων αγαθών ή υπηρεσιών με βάση την εν λόγω εκτιμώμενη συνολική αυτοτελή τιμή πώλησης που καθορίστηκε με βάση τη μέθοδο υπολοίπου. Όταν χρησιμοποιεί έναν συνδυασμό μεθόδων για να εκτιμήσει την αυτοτελή τιμή πώλησης κάθε υποσχόμενου αγαθού ή υπηρεσίας της σύμβασης, η οικονομική οντότητα αξιολογεί κατά πόσο ο επιμερισμός της τιμής συναλλαγής στις εν λόγω εκτιμώμενες αυτοτελείς τιμές πώλησης συνάδει με τον στόχο επιμερισμού της παραγράφου 73 και τις απαιτήσεις εκτίμησης των αυτοτελών τιμών πώλησης της παραγράφου 78.

Επιμερισμός έκπτωσης

81. Ένας πελάτης λαμβάνει έκπτωση για την αγορά δέσμης αγαθών ή υπηρεσιών εάν το άθροισμα των αυτοτελών τιμών πώλησης των εν λόγω υποσχόμενων αγαθών ή υπηρεσιών της σύμβασης υπερβαίνει το υποσχόμενο αντάλλαγμα της σύμβασης. Εφόσον η οικονομική οντότητα δεν διαθέτει παρατηρήσιμα υποστηρικτικά στοιχεία, βάσει της παραγράφου 82, σύμφωνα με τα οποία η συνολική έκπτωση σχετίζεται μόνο με μία ή με περισσότερες υποχρεώσεις εκτέλεσης της σύμβασης, αλλά όχι όλες, η οικονομική οντότητα επιμερίζει την έκπτωση αναλογικά σε όλες τις υποχρεώσεις εκτέλεσης της σύμβασης. Ο αναλογικός επιμερισμός της έκπτωσης σε αυτές τις περιπτώσεις αποτελεί συνέπεια του επιμερισμού της τιμής συναλλαγής από την οικονομική οντότητα σε κάθε υποχρέωση εκτέλεσης βάσει των σχετικών αυτοτελών τιμών πώλησης των υποκείμενων διακριτών αγαθών ή υπηρεσιών.

82. Η οικονομική οντότητα επιμερίζει ολόκληρη την έκπτωση σε μία ή περισσότερες υποχρεώσεις εκτέλεσης της σύμβασης, αλλά όχι σε όλες, εφόσον πληρούνται όλα τα ακόλουθα κριτήρια:

α) η οικονομική οντότητα πωλεί σε τακτική βάση καθένα από τα διακριτά αγαθά ή υπηρεσίες (ή κάθε δέσμη διακριτών αγαθών ή υπηρεσιών) της σύμβασης σε αυτοτελή βάση·

▼**M52**

β) η οικονομική οντότητα πωλεί, επίσης, σε τακτική και αυτοτελή βάση δέσμη (ή δέσμες) ορισμένων από τα διακριτά αγαθά ή υπηρεσίες με έκπτωση έναντι των αυτοτελών τιμών πώλησης των προϊόντων ή των υπηρεσιών σε κάθε δέσμη· και

γ) η έκπτωση που αποδίδεται σε κάθε δέσμη αγαθών ή υπηρεσιών και περιγράφεται στην παράγραφο 82 στοιχείο β) είναι ουσιαστικά η ίδια με την έκπτωση στη σύμβαση και από την ανάλυση των αγαθών ή των υπηρεσιών κάθε δέσμης προκύπτουν παρατηρήσιμα υποστηρικτικά στοιχεία για την υποχρέωση εκτέλεσης (ή τις υποχρεώσεις εκτέλεσης) όπου αντιστοιχεί ολόκληρη η έκπτωση της σύμβασης.

83. Εάν μια έκπτωση επιμερίζεται πλήρως σε μία ή περισσότερες υποχρεώσεις εκτέλεσης της σύμβασης, σύμφωνα με την παράγραφο 82, η οικονομική οντότητα επιμερίζει την έκπτωση προτού εφαρμόσει την προσέγγιση υπολοίπου για να εκτιμήσει την αυτοτελή τιμή πώλησης ενός αγαθού ή μιας υπηρεσίας σύμφωνα με την παράγραφο 79 στοιχείο γ).

Επιμερισμός μεταβλητού ανταλλάγματος

84. Το υποσχόμενο μεταβλητό αντάλλαγμα της σύμβασης δύναται να αποδοθεί σε ολόκληρη τη σύμβαση ή σε ένα συγκεκριμένο τμήμα της σύμβασης, όπως οποιοδήποτε από τα ακόλουθα:

α) μία ή περισσότερες υποχρεώσεις εκτέλεσης της σύμβασης, αλλά όχι όλες, (για παράδειγμα, μια πρόσθετη παροχή μπορεί να εξαρτάται από τη μεταβίβαση ενός υποσχόμενου αγαθού ή μιας υπηρεσίας από την οικονομική οντότητα εντός μιας ορισμένης χρονικής περιόδου)· ή

β) ένα ή περισσότερα υποσχόμενα διακριτά αγαθά ή υπηρεσίες, αλλά όχι όλα, μιας σειράς διακριτών αγαθών ή υπηρεσιών που αποτελούν τμήμα μιας ενιαίας υποχρέωσης εκτέλεσης σύμφωνα με την παράγραφο 22 στοιχείο β) (για παράδειγμα, το υποσχόμενο αντάλλαγμα του δεύτερου έτους μιας διετούς σύμβασης υπηρεσιών καθαρισμού θα αυξηθεί βάσει των μεταβολών ενός ορισμένου δείκτη πληθωρισμού)·

85. Η οικονομική οντότητα επιμερίζει το μεταβλητό ποσό (και τις μετέπειτα μεταβολές του εν λόγω ποσού) εξ ολοκλήρου σε μια υποχρέωση εκτέλεσης ή σε ένα διακριτό αγαθό ή υπηρεσία που αποτελεί τμήμα μιας ενιαίας υποχρέωσης εκτέλεσης σύμφωνα με την παράγραφο 22 στοιχείο β), εφόσον πληρούνται αμφότερα τα ακόλουθα κριτήρια:

α) οι όροι της μεταβλητής πληρωμής σχετίζονται ειδικά με τις προσπάθειες της οικονομικής οντότητας να εκπληρώσει την υποχρέωση εκτέλεσης ή να μεταβιβάσει το διακριτό αγαθό ή την υπηρεσία (ή με ένα συγκεκριμένο αποτέλεσμα της εκπλήρωσης της υποχρέωσης εκτέλεσης ή της μεταβίβασης του διακριτού αγαθού ή της υπηρεσίας)· και

β) ο επιμερισμός του μεταβλητού ποσού του ανταλλάγματος εξ ολοκλήρου στην υποχρέωση εκτέλεσης ή στο διακριτό αγαθό ή την υπηρεσία συνάδει με τον στόχο επιμερισμού στην παράγραφο 73, κατά την εξέταση όλων των υποχρεώσεων εκτέλεσης και των όρων πληρωμής της σύμβασης.

86. Οι απαιτήσεις επιμερισμού στις παραγράφους 73–83 εφαρμόζονται για τον επιμερισμό του υπολειπόμενου ποσού της τιμής συναλλαγής που δεν πληροί τα κριτήρια της παραγράφου 85.

▼**M52**

Μεταβολές στην τιμή συναλλαγής

87. Μετά την έναρξη ισχύος της σύμβασης, η τιμή συναλλαγής μπορεί να μεταβληθεί για πολλούς λόγους, μεταξύ των οποίων η επίλυση αβέβαιων γεγονότων ή άλλων μεταβολών στις περιστάσεις που μεταβάλλουν το ποσό του ανταλλάγματος το οποίο η οικονομική οντότητα εκτιμά ότι δικαιούται έναντι των υποσχόμενων αγαθών ή υπηρεσιών.

88. Η οικονομική οντότητα επιμερίζει στις υποχρεώσεις εκτέλεσης της σύμβασης τυχόν επακόλουθες μεταβολές στην τιμή συναλλαγής στην ίδια βάση όπως στην έναρξη ισχύος της σύμβασης. Κατά συνέπεια, η οικονομική οντότητα δεν επιμερίζει εκ νέου την τιμή συναλλαγής για να αντανακλά τις μεταβολές στις αυτοτελείς τιμές πώλησης μετά την έναρξη ισχύος της σύμβασης. Τα ποσά που επιμερίζονται σε μια υποχρέωση εκτέλεσης που έχει εκπληρωθεί αναγνωρίζονται ως έσοδα, ή ως μείωση εσόδων, την περίοδο κατά την οποία μεταβάλλεται η τιμή συναλλαγής.

89. Η οικονομική οντότητα επιμερίζει μια μεταβολή στην τιμή συναλλαγής εξ ολοκλήρου σε μία ή περισσότερες υποχρεώσεις εκτέλεσης, αλλά όχι σε όλες, ή σε υποσχόμενα διακριτά αγαθά ή υπηρεσίες μιας σειράς που αποτελεί τμήμα μιας ενιαίας υποχρέωσης εκτέλεσης σύμφωνα με την παράγραφο 22 στοιχείο β) μόνο εφόσον πληρούνται τα κριτήρια της παραγράφου 85 σχετικά με τον επιμερισμό μεταβλητού ανταλλάγματος.

90. Η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά τη μεταβολή στην τιμή συναλλαγής η οποία προκύπτει ως συνέπεια της τροποποίησης της σύμβασης σύμφωνα με τις παραγράφους 18–21. Ωστόσο, για τη μεταβολή στην τιμή συναλλαγής η οποία προκύπτει έπειτα από τροποποίηση της σύμβασης, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις παραγράφους 87–89 για να επιμερίσει τη μεταβολή της τιμής συναλλαγής σύμφωνα με οποιονδήποτε από τους παρακάτω τρόπους ισχύει κατά περίπτωση:

α) Η οικονομική οντότητα επιμερίζει τη μεταβολή στην τιμή συναλλαγής στις υποχρεώσεις εκτέλεσης που προσδιορίζονται στη σύμβαση πριν από την τροποποίηση εάν, και στον βαθμό που, η μεταβολή στην τιμή συναλλαγής αποδίδεται σε ένα ποσό μεταβλητού ανταλλάγματος το οποίο ο πελάτης είχε υποσχεθεί πριν από την τροποποίηση και η τροποποίηση αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με την παράγραφο 21 στοιχείο α).

β) Σε όλες τις άλλες περιπτώσεις στις οποίες η τροποποίηση δεν έχει αντιμετωπιστεί λογιστικά ως χωριστή σύμβαση σύμφωνα με την παράγραφο 20, η οικονομική οντότητα επιμερίζει τη μεταβολή της τιμής συναλλαγής στις υποχρεώσεις εκτέλεσης της τροποποιημένης σύμβασης (ήτοι στις υποχρεώσεις εκτέλεσης που δεν είχαν εκπληρωθεί ή είχαν εκπληρωθεί μερικώς αμέσως μετά την τροποποίηση).

ΚΟΣΤΟΣ ΣΥΜΒΑΣΕΩΝ

Επαυξητικό κόστος εξασφάλισης μιας σύμβασης

91. Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει ως περιουσιακό στοιχείο το επαυξητικό κόστος εξασφάλισης μιας σύμβασης με πελάτη, εφόσον εκτιμά ότι θα ανακτήσει το εν λόγω κόστος.

92. Επαυξητικό κόστος εξασφάλισης μιας σύμβασης είναι οι δαπάνες με τις οποίες επιβαρύνεται η οικονομική οντότητα προκειμένου να εξασφαλίσει μια σύμβαση με πελάτη και τις οποίες δεν θα επιβαρυνόταν εάν δεν είχε εξασφαλίσει τη σύμβαση (για παράδειγμα, προμήθεια πωλήσεων).

93. Οι δαπάνες εξασφάλισης μιας σύμβασης οι οποίες θα προέκυπταν ανεξαρτήτως από το εάν είχε εξασφαλιστεί η σύμβαση, αναγνωρίζονται ως έξοδο όταν πραγματοποιούνται, εκτός εάν οι εν λόγω δαπάνες επιβαρύνουν ρητά τον πελάτη ανεξαρτήτως από το εάν έχει εξασφαλιστεί η σύμβαση.

▼M52

94. Ως πρακτική λύση, η οικονομική οντότητα δύναται να αναγνωρίσει το επαυξητικό κόστος εξασφάλισης μιας σύμβασης ως έξοδο όταν πραγματοποιείται, εάν η περίοδος απόσβεσης του περιουσιακού στοιχείου το οποίο διαφορετικά η οικονομική οντότητα θα είχε αναγνωρίσει δεν υπερβαίνει το ένα έτος.

Δαπάνες εκπλήρωσης της σύμβασης

95. Εάν οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί κατά την εκπλήρωση μιας σύμβασης με πελάτη δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής άλλου Προτύπου (για παράδειγμα, στο ΔΛΠ 2 *Αποθέματα*, στο ΔΛΠ 16 *Ενσώματα πάγια* ή στο ΔΛΠ 38 *Άυλα περιουσιακά στοιχεία*), η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει ως περιουσιακό στοιχείο τις δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για την εκπλήρωση της σύμβασης μόνο εφόσον οι εν λόγω δαπάνες πληρούν όλα τα ακόλουθα κριτήρια:

α) οι δαπάνες συνδέονται άμεσα με τη σύμβαση ή μια αναμενόμενη σύμβαση την οποία η οικονομική οντότητα μπορεί να προσδιορίσει συγκεκριμένα (για παράδειγμα, δαπάνες που αφορούν υπηρεσίες οι οποίες θα παρασχεθούν βάσει της ανανέωσης μιας υφιστάμενης σύμβασης ή δαπάνες σχεδιασμού ενός περιουσιακού στοιχείου που θα μεταβιβαστεί βάσει ειδικής σύμβασης η οποία δεν έχει ακόμη εγκριθεί)·

β) οι δαπάνες δημιουργούν ή αυξάνουν τους πόρους της οικονομικής οντότητας οι οποίοι θα χρησιμοποιηθούν για την εκπλήρωση (ή τη συνέχεια της εκπλήρωσης) των υποχρεώσεων εκτέλεσης στο μέλλον· και

γ) οι εν λόγω δαπάνες αναμένεται να ανακτηθούν.

96. Τις δαπάνες που πραγματοποιούνται κατά την εκπλήρωση μιας σύμβασης με πελάτη και οι οποίες εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής άλλου Προτύπου, η οικονομική οντότητα τις αντιμετωπίζει λογιστικά σύμφωνα με τα εν λόγω άλλα Πρότυπα.

▼M54

97. Οι δαπάνες που συνδέονται άμεσα με τη σύμβαση (ή μια ειδική αναμενόμενη σύμβαση) περιλαμβάνουν οποιοδήποτε από τα ακόλουθα:

▼M52

α) άμεσα εργατικά (για παράδειγμα, μισθοί και ημερομίσθια εργαζομένων που παρέχουν τις υποσχόμενες υπηρεσίες απευθείας στον πελάτη)·

β) άμεσα υλικά (για παράδειγμα, προμήθειες που χρησιμοποιούνται για την παροχή των υποσχόμενων υπηρεσιών στον πελάτη)·

▼M54

γ) επιμερισμοί κόστους που συνδέονται άμεσα με τη σύμβαση ή με τις δραστηριότητες της σύμβασης (για παράδειγμα, κόστος διαχείρισης και επίβλεψης σύμβασης, ασφάλισης και απόσβεσης των εργαλείων, του εξοπλισμού και των περιουσιακών στοιχείων με δικαίωμα χρήσης που χρησιμοποιούνται για την εκπλήρωση της σύμβασης)·

▼M52

δ) δαπάνες που επιβαρύνουν ρητά τον πελάτη βάσει της σύμβασης· και

ε) λοιπές δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί αποκλειστικά λόγω της σύναψης σύμβασης από την οικονομική οντότητα (για παράδειγμα, πληρωμές σε υπεργολάβους).

98. Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τις ακόλουθες δαπάνες ως έξοδα κατά την πραγματοποίησή τους:

α) γενικές και διοικητικές δαπάνες (εκτός εάν οι εν λόγω δαπάνες επιβαρύνουν ρητά τον πελάτη βάσει της σύμβασης, οπότε σε αυτή την περίπτωση η οικονομική οντότητα εκτιμά τα εν λόγω κόστη σύμφωνα με την παράγραφο 97)·

▼M52

β) δαπάνες φύρας υλικών, εργασίας ή άλλων πόρων για την εκπλήρωση της σύμβασης, οι οποίες δεν αντανακλώνται στην τιμή της σύμβασης·

γ) δαπάνες που σχετίζονται με τις εκπληρωθείσες υποχρεώσεις εκτέλεσης (ή με μερικώς εκπληρωθείσες υποχρεώσεις εκτέλεσης) της σύμβασης (ήτοι δαπάνες που σχετίζονται με προηγούμενη εκτέλεση)· και

δ) δαπάνες για τις οποίες η οικονομική οντότητα δεν μπορεί να διακρίνει κατά πόσο σχετίζονται με μη εκπληρωθείσες υποχρεώσεις εκτέλεσης ή με εκπληρωθείσες υποχρεώσεις εκτέλεσης (ή με μερικώς εκπληρωθείσες υποχρεώσεις εκτέλεσης).

Απόσβεση και απομείωση

99. Ένα περιουσιακό στοιχείο που αναγνωρίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 91 ή 95 αποσβένεται σε συστηματική βάση η οποία συνάδει με τη μεταβίβαση στον πελάτη των αγαθών ή υπηρεσιών με τα οποία σχετίζεται. Το περιουσιακό στοιχείο δύναται να σχετίζεται με αγαθά ή υπηρεσίες που πρόκειται να μεταβιβαστούν βάσει μιας ειδικής αναμενόμενης σύμβασης [όπως περιγράφεται στην παράγραφο 95 στοιχείο α)].

100. Η οικονομική οντότητα επικαιροποιεί την απόσβεση προκειμένου να αντανακλά τυχόν σημαντική μεταβολή στον αναμενόμενο χρόνο μεταβίβασης από την οικονομική οντότητα στον πελάτη των αγαθών ή υπηρεσιών με τα οποία σχετίζεται το περιουσιακό στοιχείο. Η εν λόγω μεταβολή αντιμετωπίζεται λογιστικά ως μεταβολή στη λογιστική εκτίμηση σύμφωνα με το ΔΛΠ 8.

101. Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει ζημία απομείωσης στα αποτελέσματα στον βαθμό που η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου που έχει αναγνωριστεί σύμφωνα με την παράγραφο 91 ή 95 υπερβαίνει:

α) το υπολειπόμενο ποσό του ανταλλάγματος το οποίο η οικονομική οντότητα αναμένει να λάβει για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες με τα οποία σχετίζεται το περιουσιακό στοιχείο· μείον

β) τις δαπάνες που σχετίζονται άμεσα με την παροχή των εν λόγω αγαθών ή υπηρεσιών και οι οποίες δεν έχουν αναγνωριστεί ως έξοδα (βλέπε παράγραφο 97).

102. Για τους σκοπούς της εφαρμογής της παραγράφου 101 για τον καθορισμό του ποσού του ανταλλάγματος που αναμένει να λάβει, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις αρχές προσδιορισμού της τιμής συναλλαγής (πλην των απαιτήσεων των παραγράφων 56–58 σχετικά με τις εκτιμήσεις του μεταβλητού ανταλλάγματος που υπόκεινται σε περιορισμούς) και προσαρμόζει το εν λόγω ποσό προκειμένου να αντανακλά τις επιδράσεις του πιστωτικού κινδύνου του πελάτη.

103. Προτού αναγνωρίσει ζημία απομείωσης για ένα περιουσιακό στοιχείο που έχει αναγνωριστεί σύμφωνα με την παράγραφο 91 ή 95, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τυχόν ζημία απομείωσης για περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με τη σύμβαση και τα οποία έχουν αναγνωριστεί σύμφωνα με άλλο Πρότυπο (για παράδειγμα, ΔΛΠ 2, ΔΛΠ 16 και ΔΛΠ 38). Αφού διεξάγει τον έλεγχο απομείωσης της παραγράφου 101, η οικονομική οντότητα περιλαμβάνει τη λογιστική αξία που προκύπτει για το περιουσιακό στοιχείο που αναγνωρίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 91 ή 95 στη λογιστική αξία της μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών στην οποία ανήκει για τους σκοπούς της εφαρμογής του ΔΛΠ 36 *Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων* στην εν λόγω μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών.

▼M52

104. Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει στα αποτελέσματα την αναστροφή μέρους ή του συνόλου της ζημίας απομείωσης που είχε προηγουμένως αναγνωριστεί σύμφωνα με την παράγραφο 101, όταν οι συνθήκες απομείωσης δεν ισχύουν πλέον ή έχουν βελτιωθεί. Η αυξημένη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου δεν υπερβαίνει το ποσό που θα είχε προσδιοριστεί (μετά αποσβέσεων) εάν δεν είχε αναγνωριστεί προηγουμένως ζημία απομείωσης.

ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗ

105. Όταν ένα από τα μέρη της σύμβασης έχει εκπληρώσει τις συμβατικές υποχρεώσεις του, η οικονομική οντότητα απεικονίζει τη σύμβαση στην κατάσταση οικονομικής θέσης ως συμβατικό περιουσιακό στοιχείο ή συμβατική υποχρέωση, ανάλογα με τη σχέση ανάμεσα στην εκπλήρωση των συμβατικών υποχρεώσεων της οικονομικής οντότητας και την πληρωμή από τον πελάτη. Μια οικονομική οντότητα απεικονίζει τυχόν ανεπιφύλακτα δικαιώματα επί του ανταλλάγματος, χωριστά, ως απαίτηση.

106. Εάν ο πελάτης καταβάλει αντάλλαγμα ή η οικονομική οντότητα διατηρεί δικαίωμα επί ενός ποσού ανταλλάγματος το οποίο είναι ανεπιφύλακτο (ήτοι εισπρακτέο), προτού η οικονομική οντότητα μεταβιβάσει το αγαθό ή την υπηρεσία στον πελάτη, η οικονομική οντότητα απεικονίζει τη σύμβαση ως συμβατική υποχρέωση όταν η πληρωμή πραγματοποιείται ή καθίσταται απαιτητή (όποιο από τα δύο ισχύει πρώτο). Συμβατική υποχρέωση είναι η υποχρέωση της οικονομικής οντότητας να μεταβιβάσει σε πελάτη αγαθά ή υπηρεσίες για τα οποία η οικονομική οντότητα έχει λάβει αντάλλαγμα (ή είναι απαιτητό ένα ποσό του ανταλλάγματος) από τον πελάτη.

107. Εάν η οικονομική οντότητα εκτελεί τις συμβατικές της υποχρεώσεις μεταβιβάζοντας αγαθά ή υπηρεσίες σε πελάτη προτού ο πελάτης πληρώσει το αντάλλαγμα ή προτού καταστεί απαιτητή η πληρωμή, η οικονομική οντότητα απεικονίζει τη σύμβαση ως συμβατικό περιουσιακό στοιχείο, εξαιρουμένων τυχόν ποσών που απεικονίζονται ως εισπρακτέα. Συμβατικό περιουσιακό στοιχείο είναι το δικαίωμα της οικονομικής οντότητας σε αντάλλαγμα έναντι αγαθών ή υπηρεσιών τα οποία έχει μεταβιβάσει σε πελάτη. Η οικονομική οντότητα αξιολογεί ένα συμβατικό περιουσιακό στοιχείο για απομείωση σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9. Η απομείωση ενός συμβατικού περιουσιακού στοιχείου επιμετράται, απεικονίζεται και γνωστοποιείται στη ίδια βάση με ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 9 [βλέπε επίσης παράγραφο 113 στοιχείο β)].

108. Απαίτηση είναι το δικαίωμα της οικονομικής οντότητας σε αντάλλαγμα το οποίο είναι ανεπιφύλακτο. Ένα δικαίωμα σε αντάλλαγμα θεωρείται ανεπιφύλακτο εάν απαιτείται μόνο η πάροδος του χρόνου προκειμένου να καταστεί απαιτητή η πληρωμή του εν λόγω ανταλλάγματος. Για παράδειγμα, η οικονομική οντότητα θα αναγνωρίσει μια απαίτηση εάν έχει άμεσο δικαίωμα σε πληρωμή ακόμη και όταν το εν λόγω ποσό ενδέχεται να υπόκειται σε επιστροφή στο μέλλον. Η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά την απαίτηση σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9. Κατά την αρχική αναγνώριση της απαίτησης από μια σύμβαση με πελάτη, τυχόν διαφορές ανάμεσα στην επιμέτρηση της απαίτησης σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9 και το αντίστοιχο ποσό του εσόδου που έχει αναγνωριστεί απεικονίζονται ως έξοδο (για παράδειγμα, ως ζημία απομείωσης).

109. Στο παρόν Πρότυπο χρησιμοποιούνται οι όροι «συμβατικό περιουσιακό στοιχείο» και «συμβατική υποχρέωση», ωστόσο, η οικονομική οντότητα έχει τη δυνατότητα να χρησιμοποιεί εναλλακτικούς προσδιορισμούς για τα εν λόγω στοιχεία στην κατάσταση οικονομικής θέσης. Εάν η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί έναν εναλλακτικό προσδιορισμό για ένα συμβατικό περιουσιακό στοιχείο, θα πρέπει να παρέχει επαρκή στοιχεία στον χρήστη των οικονομικών καταστάσεων προκειμένου να κάνει τη διάκριση ανάμεσα στις απαιτήσεις και τα συμβατικά περιουσιακά στοιχεία.

▼M52

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ

110. Στόχος των απαιτήσεων γνωστοποίησης είναι η οικονομική οντότητα να γνωστοποιεί επαρκή στοιχεία που θα δίνουν στους χρήστες οικονομικών καταστάσεων τη δυνατότητα να κατανοούν τη φύση, το ποσό, τον χρόνο και την αβεβαιότητα του εσόδου και των ταμειακών ροών που απορρέουν από τις συμβάσεις με τους πελάτες. Για να πετύχει αυτόν τον στόχο, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τα ποιοτικά και ποσοτικά στοιχεία που αφορούν όλα τα ακόλουθα:

α) τις συμβάσεις της με πελάτες (βλέπε παραγράφους 113–122)·

β) τις σημαντικές κρίσεις και τις μεταβολές των κρίσεων που έχουν πραγματοποιηθεί κατά την εφαρμογή του παρόντος Προτύπου στις εν λόγω συμβάσεις (βλέπε παραγράφους 123–126)· και

γ) τυχόν δαπάνες εξασφάλισης ή εκπλήρωσης της σύμβασης με πελάτη που έχουν αναγνωριστεί ως περιουσιακά στοιχεία, σύμφωνα με την παράγραφο 91 ή 95 (βλέπε παραγράφους 127–128).

111. Η οικονομική οντότητα εξετάζει το επίπεδο λεπτομερειών που είναι απαραίτητο για να εκπληρωθεί ο σκοπός της γνωστοποίησης και τον βαθμό της έμφασης που πρέπει να δίδεται σε καθεμία από τις διάφορες απαιτήσεις. Η οικονομική οντότητα αθροίζει ή διαχωρίζει τις γνωστοποιήσεις με τέτοιο τρόπο ώστε οι χρήσιμες πληροφορίες να μην επισκιάζονται είτε από την προσθήκη πολυάριθμων ασήμαντων λεπτομερειών, είτε από τον συνυπολογισμό στοιχείων που έχουν κατ' ουσίαν διαφορετικά χαρακτηριστικά.

112. Η οικονομική οντότητα δεν υποχρεούται να γνωστοποιεί τα στοιχεία σύμφωνα με τον παρόν Πρότυπο εάν έχει παράσχει τα στοιχεία σύμφωνα με άλλο Πρότυπο.

Συμβάσεις με πελάτες

113. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί όλα τα ακόλουθα ποσά για την περίοδο αναφοράς, πλην των ποσών που απεικονίζονται χωριστά στην κατάσταση συνολικών εσόδων σύμφωνα με άλλα Πρότυπα:

α) έσοδα που αναγνωρίζονται από συμβάσεις με πελάτες, τα οποία η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί χωριστά από τις υπόλοιπες πηγές εσόδων της· και

β) τυχόν ζημίες απομείωσης που αναγνωρίζονται (σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9) επί τυχόν απαιτήσεων ή συμβατικών περιουσιακών στοιχείων που απορρέουν από τις συμβάσεις της οικονομικής οντότητας με πελάτες, τις οποίες η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί χωριστά από τις ζημίες απομείωσης από άλλες συμβάσεις.

Ανάλυση εσόδων

114. Η οικονομική οντότητα αναλύει τα έσοδα που αναγνωρίζονται από συμβάσεις με πελάτες σε κατηγορίες που αποτυπώνουν πώς επηρεάζεται η φύση, η ποσότητα, ο χρόνος και η αβεβαιότητα των εσόδων και των ταμειακών ροών από οικονομικούς παράγοντες. Η οικονομική οντότητα ακολουθεί τις οδηγίες των παραγράφων Β87–Β89 κατά την επιλογή των κατηγοριών που θα χρησιμοποιήσει για την ανάλυση των εσόδων.

▼**M52**

115. Επιπλέον, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί επαρκή στοιχεία που δίνουν στους χρήστες οικονομικών καταστάσεων τη δυνατότητα να κατανοήσουν τη σχέση ανάμεσα στη γνωστοποίηση ανάλυσης εσόδων (σύμφωνα με την παράγραφο 114) και των στοιχείων των εσόδων που γνωστοποιούνται για κάθε προς αναφορά τομέα, εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 8 *Λειτουργικοί τομείς*.

Υπόλοιπα συμβάσεων

116. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί όλα τα ακόλουθα:

α) τα υπόλοιπα ανοίγματος και κλεισίματος των απαιτήσεων, των συμβατικών περιουσιακών στοιχείων και των συμβατικών υποχρεώσεων από τις συμβάσεις με πελάτες, εφόσον δεν απεικονίζονται ή γνωστοποιούνται χωριστά·

β) τα έσοδα που αναγνωρίστηκαν εντός της περιόδου αναφοράς και τα οποία συμπεριλαμβάνονταν στο υπόλοιπο της συμβατικής υποχρέωσης στην έναρξη της περιόδου· και

γ) τα έσοδα που αναγνωρίστηκαν εντός της περιόδου αναφοράς από υποχρεώσεις εκτέλεσης που εκπληρώθηκαν (ή εκπληρώθηκαν μερικώς) σε προηγούμενες περιόδους (για παράδειγμα, μεταβολές στην τιμή συναλλαγής).

117. Η οικονομική οντότητα εξηγεί με ποιον τρόπο ο χρόνος εκπλήρωσης των υποχρεώσεων εκτέλεσης [βλέπε παράγραφο 119 στοιχείο α)] σχετίζεται με τον τυπικό χρόνο της πληρωμής [βλέπε παράγραφο 119 στοιχείο β)] και με την επίδραση που έχουν οι εν λόγω παράγοντες στα υπόλοιπα συμβατικών περιουσιακών στοιχείων και συμβατικών υποχρεώσεων. Η επεξήγηση που παρέχεται δύναται να περιλαμβάνει ποιοτικά στοιχεία.

118. Η οικονομική οντότητα παρέχει επεξηγήσεις σχετικά με τις σημαντικές μεταβολές στα υπόλοιπα συμβατικών περιουσιακών στοιχείων και συμβατικών υποχρεώσεων κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς. Η επεξήγηση δύναται να περιλαμβάνει ποιοτικά και ποσοτικά στοιχεία. Ακολουθούν ορισμένα παραδείγματα μεταβολών στα υπόλοιπα συμβατικών περιουσιακών στοιχείων και συμβατικών υποχρεώσεων της οικονομικής οντότητας:

α) μεταβολές που οφείλονται σε συνενώσεις επιχειρήσεων·

β) προσαρμογές σωρευτικής αναπλήρωσης σε έσοδα που επηρεάζουν το αντίστοιχο συμβατικό περιουσιακό στοιχείο ή τη συμβατική υποχρέωση, συμπεριλαμβανομένων προσαρμογών που προκύπτουν έπειτα από μεταβολή στην επιμέτρηση της προόδου, μεταβολή στην εκτίμηση της τιμής συναλλαγής (συμπεριλαμβανομένων τυχόν μεταβολών στην αξιολόγηση κατά πόσο μια εκτίμηση μεταβλητού ανταλλάγματος υπόκειται σε περιορισμούς) ή τροποποίηση της σύμβασης·

γ) απομείωση ενός συμβατικού περιουσιακού στοιχείου·

δ) μια μεταβολή στο χρονικό πλαίσιο εντός του οποίου ένα δικαίωμα σε αντάλλαγμα καθίσταται ανεπιφύλακτο (ήτοι ένα συμβατικό περιουσιακό στοιχείο να επαναταξινομηθεί ως απαίτηση)· και

ε) μια μεταβολή στο χρονικό πλαίσιο εντός του οποίου εκπληρώνεται μια υποχρέωση εκτέλεσης (ήτοι για την αναγνώριση του εσόδου που απορρέει από τη συμβατική υποχρέωση).

▼**M52**

Υποχρεώσεις εκτέλεσης

119. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί στοιχεία που αφορούν τις υποχρεώσεις εκτέλεσης σε συμβάσεις με πελάτες, συμπεριλαμβανομένης μιας περιγραφής για όλα τα ακόλουθα:

α) περιπτώσεις κατά τις οποίες μια οικονομική οντότητα συνήθως εκπληρώνει τις υποχρεώσεις εκτέλεσης (για παράδειγμα, κατά την αποστολή, την παράδοση, την παροχή υπηρεσιών ή την ολοκλήρωση της υπηρεσίας), συμπεριλαμβανομένων των περιπτώσεων όπου οι υποχρεώσεις εκτέλεσης εκπληρώνονται βάσει συμφωνιών που προβλέπουν τιμολόγηση πριν από την παράδοση·

β) σημαντικούς όρους πληρωμής (για παράδειγμα, όταν μια πληρωμή έχει τυπικά καταστεί απαιτητή, είτε η σύμβαση περιέχει σημαντικό σκέλος χρηματοδότησης, είτε το ποσό του ανταλλάγματος είναι μεταβλητό και είτε η εκτίμηση του μεταβλητού ανταλλάγματος υπόκειται τυπικά σε περιορισμούς σύμφωνα με τις παραγράφους 56–58)·

γ) τη φύση των αγαθών ή υπηρεσιών που έχει υποσχεθεί να μεταβιβάσει η οικονομική οντότητα, επισημαίνοντας τυχόν υποχρεώσεις εκτέλεσης για συμφωνία μεταβίβασης των αγαθών ή υπηρεσιών από άλλο μέρος (ήτοι η οικονομική οντότητα λειτουργεί ως αντιπρόσωπος)·

δ) υποχρεώσεις έναντι επιστροφών, επιστροφών χρημάτων ή άλλων συναφών υποχρεώσεων· και

ε) τύπους εγγυήσεων και σχετικές υποχρεώσεις.

Επιμερισμός της τιμής συναλλαγής στις υπολειπόμενες υποχρεώσεις εκτέλεσης

120. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τα ακόλουθα στοιχεία σχετικά με τις υπολειπόμενες υποχρεώσεις εκτέλεσης:

α) το συνολικό ποσό της τιμής συναλλαγής που επιμερίζεται στις υποχρεώσεις εκτέλεσης οι οποίες δεν έχουν εκπληρωθεί (ή έχουν εκπληρωθεί μερικώς) στη λήξη της περιόδου αναφοράς· και

β) μια επεξήγηση σχετικά με το πότε η οικονομική οντότητα εκτιμά ότι θα αναγνωρίσει ως έσοδο το ποσό που γνωστοποιείται σύμφωνα με την παράγραφο 120 στοιχείο α), το οποίο η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί με έναν από τους δύο ακόλουθους τρόπους:

i) σε ποσοτική βάση χρησιμοποιώντας τις χρονικές περιόδους που είναι οι πλέον κατάλληλες για τη διάρκεια των υπολειπόμενων υποχρεώσεων εκτέλεσης· ή

ii) χρησιμοποιώντας ποιοτικά στοιχεία.

121. Ως πρακτική λύση, η οικονομική οντότητα δεν είναι αναγκαίο να γνωστοποιήσει τα στοιχεία που περιλαμβάνονται στην παράγραφο 120 για μια υποχρέωση εκτέλεσης, εφόσον πληρούται ένας εκ των δύο ακόλουθων όρων:

α) η υποχρέωση εκτέλεσης αποτελεί τμήμα μιας σύμβασης της οποίας η αρχική αναμενόμενη διάρκεια δεν υπερβαίνει το ένα έτος· ή

β) η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει έσοδο από την εκπλήρωση της υποχρέωσης εκτέλεσης σύμφωνα με την παράγραφο B16.

▼**M52**

122. Η οικονομική οντότητα παρέχει ποιοτικές επεξηγήσεις σχετικά με το εάν εφαρμόζει την πρακτική λύση της παραγράφου 121 και κατά πόσο τυχόν αντάλλαγμα από τις συμβάσεις με πελάτες δεν περιλαμβάνεται στην τιμή συναλλαγής και, ως εκ τούτου, δεν περιλαμβάνεται στα στοιχεία που γνωστοποιούνται σύμφωνα με την παράγραφο 120. Για παράδειγμα, μια εκτίμηση της τιμής συναλλαγής δεν περιλαμβάνει τυχόν εκτιμώμενα ποσά μεταβλητού ανταλλάγματος που υπόκεινται σε περιορισμούς (βλέπε παραγράφους 56–58).

Σημαντικές κρίσεις κατά την εφαρμογή του παρόντος Προτύπου

123. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τις κρίσεις, και τις μεταβολές στις κρίσεις, που πραγματοποιούνται κατά την εφαρμογή του παρόντος Προτύπου και οι οποίες επηρεάζουν σημαντικά τον προσδιορισμό του ποσού και του χρόνου των εσόδων από τις συμβάσεις με πελάτες. Ειδικότερα, η οικονομική οντότητα παρέχει επεξηγήσεις σχετικά με τις κρίσεις, και τις μεταβολές στις κρίσεις, οι οποίες χρησιμοποιούνται για να προσδιοριστούν αμφότερα τα ακόλουθα:

α) ο χρόνος εκπλήρωσης των υποχρεώσεων εκτέλεσης (βλέπε παραγράφους 124–125)· και

β) η τιμή συναλλαγής και τα ποσά που επιμερίζονται στις υποχρεώσεις εκτέλεσης (βλέπε παράγραφο 126).

Προσδιορισμός του χρόνου εκπλήρωσης των υποχρεώσεων εκτέλεσης

124. Για τις υποχρεώσεις εκτέλεσης τις οποίες η οικονομική οντότητα εκπληρώνει σε βάθος χρόνου, θα πρέπει να γνωστοποιεί αμφότερα τα ακόλουθα:

α) τις μεθόδους που χρησιμοποιούνται για την αναγνώριση εσόδων (για παράδειγμα, περιγραφή των μεθόδων εκροών ή των μεθόδων εισροών που χρησιμοποιούνται και του τρόπου εφαρμογής των εν λόγω μεθόδων)· και

β) μια επεξήγηση των λόγων για τους οποίους οι μέθοδοι που χρησιμοποιούνται παρέχουν πιστή απεικόνιση της μεταβίβασης των αγαθών ή των υπηρεσιών.

125. Για τις υποχρεώσεις εκτέλεσης που εκπληρώνονται σε μια δεδομένη χρονική στιγμή, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τις σημαντικές κρίσεις που πραγματοποιήθηκαν κατά την αξιολόγηση του πότε ο πελάτης αποκτά τον έλεγχο των υποσχόμενων αγαθών ή υπηρεσιών.

Προσδιορισμός της τιμής συναλλαγής και των ποσών που επιμερίζονται στις υποχρεώσεις εκτέλεσης

126. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί στοιχεία σχετικά με τις μεθόδους, τα δεδομένα και τις υποθέσεις που χρησιμοποιήθηκαν για όλα τα παρακάτω:

α) τον προσδιορισμό της τιμής συναλλαγής που περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, την εκτίμηση του μεταβλητού ανταλλάγματος, την προσαρμογή του ανταλλάγματος κατά τις επιδράσεις της διαχρονικής αξίας του χρήματος και την επιμέτρηση του μη χρηματικού ανταλλάγματος·

β) την αξιολόγηση του κατά πόσο μια εκτίμηση του μεταβλητού ανταλλάγματος υπόκειται σε περιορισμούς·

γ) τον επιμερισμό της τιμής συναλλαγής, συμπεριλαμβανομένης της εκτίμησης των αυτοτελών τιμών πώλησης των υποσχόμενων αγαθών ή υπηρεσιών και τον επιμερισμό των εκπτώσεων και του μεταβλητού ανταλλάγματος σε συγκεκριμένο τμήμα της σύμβασης (εάν υπάρχει)· και

▼M52

δ) επιμέτρηση των υποχρεώσεων έναντι επιστροφών, επιστροφών χρημάτων ή άλλων συναφών υποχρεώσεων.

Δαπάνες εξασφάλισης ή εκπλήρωσης μιας σύμβασης με πελάτη που αναγνωρίζονται ως περιουσιακό στοιχείο

127. Η οικονομική οντότητα περιγράφει αμφότερα τα ακόλουθα:

α) τις κρίσεις που πραγματοποιούνται κατά τον προσδιορισμό του ποσού των δαπανών που πραγματοποιήθηκαν για την εξασφάλιση ή εκπλήρωση μιας σύμβασης με πελάτη (σύμφωνα με την παράγραφο 91 ή 95)· και

β) τη μέθοδο που χρησιμοποιεί για να προσδιορίσει την απόσβεση για κάθε περίοδο αναφοράς.

128. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί όλα τα ακόλουθα:

α) τα υπόλοιπα κλεισίματος των περιουσιακών στοιχείων που προέρχονται από την αναγνώριση των δαπανών που πραγματοποιούνται για την εξασφάλιση ή εκπλήρωση σύμβασης με πελάτη (σύμφωνα με την παράγραφο 91 ή 95), ανά βασική κατηγορία περιουσιακού στοιχείου (για παράδειγμα, δαπάνες εξασφάλισης συμβάσεων με πελάτες, δαπάνες πριν από τη σύναψη της σύμβασης και δαπάνες προετοιμασίας)· και

β) το ποσό απόσβεσης και τυχόν ζημίες απομείωσης που αναγνωρίζονται κατά την περίοδο αναφοράς.

Πρακτικές λύσεις

129. Εάν η οικονομική οντότητα επιλέξει να χρησιμοποιήσει μια πρακτική λύση είτε στην παράγραφο 63 (σχετικά με την ύπαρξη σημαντικού σκέλους χρηματοδότησης) είτε στην παράγραφο 94 (σχετικά με το επαυξητικό κόστος εξασφάλισης μιας σύμβασης), πρέπει να γνωστοποιήσει το γεγονός αυτό.

Προσάρτημα Α

Καθορισμένοι όροι

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του Προτύπου.

Αυτοτελής τιμή πώλησης (ενός αγαθού ή μιας υπηρεσίας) Η τιμή στην οποία η οικονομική οντότητα θα πωλούσε αυτοτελώς ένα υποσχόμενο αγαθό ή μια υπηρεσία σε **πελάτη**.

Εισόδημα Οι αυξήσεις στα οικονομικά οφέλη στη διάρκεια της λογιστικής περιόδου, τα οποία έχουν τη μορφή εισροών ή αυξήσεων των περιουσιακών στοιχείων ή μειώσεων των υποχρεώσεων και τα οποία έχουν ως αποτέλεσμα την αύξηση των ιδίων κεφαλαίων και τα οποία δεν περιλαμβάνουν τα έσοδα που συνδέονται με τις εισφορές των συμμετεχόντων στα ίδια κεφάλαια.

Έσοδα Το **εισόδημα** που απορρέει από τη διεξαγωγή των συνήθων δραστηριοτήτων της οικονομικής οντότητας.

Πελάτης Το μέρος που έχει συνάψει σύμβαση με την οικονομική οντότητα για την απόκτηση αγαθών ή υπηρεσιών που είναι αποτέλεσμα των συνήθων δραστηριοτήτων της οικονομικής οντότητας, έναντι ανταλλάγματος.

▼M52

Σύμβαση	Η συμφωνία μεταξύ δύο ή περισσότερων μερών από την οποία απορρέουν εκτελεστά δικαιώματα και υποχρεώσεις.
Συμβατική υποχρέωση	Η υποχρέωση της οικονομικής οντότητας να μεταβιβάσει σε **πελάτη** αγαθά ή υπηρεσίες για τα οποία η οικονομική οντότητα έχει λάβει αντάλλαγμα (ή το ποσό έχει καταστεί απαιτητό) από τον πελάτη.
Συμβατικό περιουσιακό στοιχείο	Το δικαίωμα της οικονομικής οντότητας σε αντάλλαγμα έναντι των αγαθών ή υπηρεσιών που έχει μεταβιβάσει σε **πελάτη**, στις περιπτώσεις όπου το εν λόγω δικαίωμα εξαρτάται από άλλον παράγοντα, πέραν της παρόδου του χρόνου (για παράδειγμα, από τη μελλοντική εκτέλεση από πλευράς της οικονομικής οντότητας).
Τιμή συναλλαγής (για σύμβαση με πελάτη)	Το ποσό του ανταλλάγματος το οποίο η οικονομική οντότητα εκτιμά ότι δικαιούται έναντι της μεταβίβασης των υποσχόμενων αγαθών ή υπηρεσιών σε **πελάτη**, εξαιρουμένων των ποσών που εισπράττονται για λογαριασμό τρίτων μερών.
Υποχρέωση εκτέλεσης	Η υπόσχεση που περιλαμβάνεται σε μια **σύμβαση** με **πελάτη** και αφορά τη μεταβίβαση στον πελάτη είτε: α) ενός αγαθού ή μιας υπηρεσίας (ή δέσμης αγαθών ή υπηρεσιών) που είναι διακριτό/ή· είτε β) μιας σειράς διακριτών αγαθών ή υπηρεσιών τα οποία είναι κατ' ουσίαν τα ίδια και μεταβιβάζονται με τον ίδιο τρόπο στον πελάτη.

Προσάρτημα Β

Οδηγίες εφαρμογής

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του Προτύπου. Περιγράφει την εφαρμογή των παραγράφων 1–129 και έχει την ίδια ισχύ με τα άλλα μέρη του Προτύπου.

▼M55

B1 Οι παρούσες οδηγίες εφαρμογής είναι οργανωμένες στις ακόλουθες κατηγορίες:

▼M52

α) εκπλήρωση των υποχρεώσεων εκτέλεσης σε βάθος χρόνου (παράγραφοι Β2–Β13)·

β) μέθοδοι επιμέτρησης της προόδου προς την πλήρη εκπλήρωση μιας υποχρέωσης εκτέλεσης (παράγραφοι Β14–Β19)·

γ) πώληση με δικαίωμα επιστροφής (παράγραφοι Β20–Β27)·

δ) εγγυήσεις (παράγραφοι Β28–Β33)·

ε) παράμετροι διάκρισης μεταξύ εντολέα και εντολοδόχου (παράγραφοι Β34–Β38)·

στ) δικαιώματα προαίρεσης πελατών για πρόσθετα αγαθά ή υπηρεσίες (παράγραφοι Β39–Β43)·

▼M52

ζ) δικαιώματα πελατών που δεν έχουν ασκηθεί (παράγραφοι Β44–Β47)·

η) μη επιστρεπτέες προκαταβολικές αμοιβές (και κάποιες σχετικές δαπάνες) (παράγραφοι Β48–Β51)·

▼M55

i) παραχώρηση άδειας χρήσης (παράγραφοι Β52–Β63Β)·

▼M52

ι) συμφωνίες επαναγοράς (παράγραφοι Β64–Β76)·

ια) συμφωνίες παρακαταθήκης (παράγραφοι Β77–Β78)·

ιβ) συμφωνίες που προβλέπουν τιμολόγηση πριν από την παράδοση (παράγραφοι Β79–Β82)·

ιγ) αποδοχή από τον πελάτη (παράγραφοι Β83–Β86)· και

ιδ) γνωστοποίηση της ανάλυσης εσόδων (παράγραφοι Β87–Β89).

Εκπλήρωση των υποχρεώσεων εκτέλεσης σε βάθος χρόνου

Β2 Σύμφωνα με την παράγραφο 35, μια υποχρέωση εκτέλεσης εκπληρώνεται σε βάθος χρόνου, εάν πληρούται ένα από τα ακόλουθα κριτήρια:

α) ο πελάτης λαμβάνει και ταυτόχρονα αναλώνει τα οφέλη που απορρέουν από την εκτέλεση από πλευράς της οικονομικής οντότητας, κατά την εκτέλεση από την οικονομική οντότητα (βλέπε παραγράφους Β3–Β4)·

β) η εκτέλεση από πλευράς της οικονομικής οντότητας δημιουργεί ή ενισχύει ένα περιουσιακό στοιχείο (π.χ. ανεκτέλεστα έργα) του οποίου ο έλεγχος ανήκει στον πελάτη, καθώς δημιουργείται ή ενισχύεται το περιουσιακό στοιχείο (βλέπε παράγραφο Β5)· ή

γ) η εκτέλεση από πλευράς της οικονομικής οντότητας δεν δημιουργεί περιουσιακό στοιχείο με εναλλακτική χρήση για την οικονομική οντότητα (βλέπε παραγράφους Β6–Β8) και η οικονομική οντότητα έχει εκτελεστό δικαίωμα πληρωμής έναντι της εκτέλεσης που έχει ολοκληρωθεί έως τη δεδομένη στιγμή (βλέπε παραγράφους Β9–Β13).

Ταυτόχρονη λήψη και ανάλωση των οφελών από την εκτέλεση από πλευράς της οικονομικής οντότητας (παράγραφος 35 α))

Β3 Για ορισμένα είδη υποχρεώσεων εκτέλεσης, είναι εύκολο να αξιολογηθεί αν ο πελάτης λαμβάνει τα οφέλη από την εκτέλεση από πλευράς της οικονομικής οντότητας στη διάρκεια της εκτέλεσης και αν ταυτόχρονα τα αναλώνει. Ενδεικτικά αναφέρονται συνήθεις ή επαναλαμβανόμενες υπηρεσίες (όπως υπηρεσίες καθαρισμού) στις οποίες η λήψη, και η ταυτόχρονη ανάλωση από τον πελάτη, των οφελών που απορρέουν από την εκτέλεση της οικονομικής οντότητας αναγνωρίζονται εύκολα.

▼**M52**

B4 Σε άλλα είδη υποχρεώσεων εκτέλεσης, η οικονομική οντότητα ενδέχεται να μην είναι σε θέση να αναγνωρίσει εύκολα αν ο πελάτης λαμβάνει και ταυτόχρονα αναλώνει τα οφέλη που απορρέουν από την εκτέλεση από πλευράς της οικονομικής οντότητας, στη διάρκεια της εκτέλεσης από την οικονομική οντότητα. Σε αυτές τις περιπτώσεις, μια υποχρέωση εκτέλεσης εκπληρώνεται σε βάθος χρόνου, εάν η οικονομική οντότητα καθορίσει ότι μια άλλη οικονομική οντότητα δεν θα χρειαζόταν να επανεκτελέσει ουσιωδώς την εργασία την οποία είχε ολοκληρώσει η οικονομική οντότητα έως τη δεδομένη στιγμή, εάν αυτή η άλλη οικονομική οντότητα έπρεπε να εκπληρώσει την υπολειπόμενη υποχρέωση εκτέλεσης προς τον πελάτη. Προκειμένου να καθορίσει αν μια άλλη οικονομική οντότητα δεν θα χρειαζόταν να επανεκτελέσει ουσιωδώς την εργασία την οποία είχε ολοκληρώσει η οικονομική οντότητα έως τη δεδομένη στιγμή, η οικονομική οντότητα λαμβάνει υπόψη αμφότερες τις ακόλουθες παραδοχές:

α) παραβλέπει τυχόν συμβατικούς ή πρακτικούς περιορισμούς που, σε άλλη περίπτωση, θα εμπόδιζαν την οικονομική οντότητα να μεταβιβάσει την υπολειπόμενη υποχρέωση εκτέλεσης σε άλλη οικονομική οντότητα· και

β) υποθέτει ότι μια άλλη οικονομική οντότητα, που θα εκπλήρωνε την υπολειπόμενη υποχρέωση εκτέλεσης, δεν θα επωφελούνταν από κανένα περιουσιακό στοιχείο το οποίο επί του παρόντος ελέγχεται από την οικονομική οντότητα και θα παρέμενε στον έλεγχο της οικονομικής οντότητας, σε περίπτωση που η υποχρέωση εκτέλεσης μεταβιβαζόταν σε άλλη οικονομική οντότητα.

Ο πελάτης έχει τον έλεγχο του περιουσιακού στοιχείου, καθώς αυτό δημιουργείται ή ενισχύεται (παράγραφος 35 β))

B5 Προκειμένου να καθορίσει αν ο πελάτης έχει τον έλεγχο του περιουσιακού στοιχείου καθώς αυτό δημιουργείται ή ενισχύεται σύμφωνα με την παράγραφο 35 β), η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις απαιτήσεις ελέγχου που προβλέπονται στις παραγράφους 31–34 και 38. Το περιουσιακό στοιχείο που δημιουργείται ή ενισχύεται (για παράδειγμα, ανεκτέλεστα έργα) μπορεί να είναι είτε ενσώματο είτε άυλο.

Η εκτέλεση από πλευράς της οικονομικής οντότητας δεν δημιουργεί περιουσιακό στοιχείο με εναλλακτική χρήση (παράγραφος 35 γ))

B6 Προκειμένου να αξιολογήσει αν ένα περιουσιακό στοιχείο έχει εναλλακτική χρήση για την οικονομική οντότητα σύμφωνα με την παράγραφο 36, η οικονομική οντότητα εξετάζει τις επιπτώσεις των συμβατικών και πρακτικών περιορισμών στην ικανότητα της οικονομικής οντότητας να διαθέσει άμεσα το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο για άλλη χρήση, όπως να το πουλήσει σε άλλον πελάτη. Η πιθανότητα καταγγελίας της σύμβασης με τον πελάτη δεν αποτελεί σχετική παράμετρο προκειμένου να αξιολογήσει η οικονομική οντότητα αν θα μπορούσε άμεσα να διαθέσει το περιουσιακό στοιχείο για άλλη χρήση.

B7 Ο συμβατικός περιορισμός στην ικανότητα της οικονομικής οντότητας να διαθέσει το περιουσιακό στοιχείο για άλλη χρήση πρέπει να είναι ουσιώδης προκειμένου το περιουσιακό στοιχείο να έχει εναλλακτική χρήση για την οικονομική οντότητα. Ένας συμβατικός περιορισμός είναι ουσιώδης εάν ο πελάτης θα μπορούσε να ασκήσει τα δικαιώματά του επί του υποσχόμενου περιουσιακού στοιχείου σε περίπτωση που η οικονομική οντότητα επιχειρούσε να διαθέσει το περιουσιακό στοιχείο για άλλη χρήση, Αντιθέτως, ένας συμβατικός περιορισμός δεν είναι ουσιώδης εάν, για παράδειγμα, ένα περιουσιακό στοιχείο είναι σε μεγάλο βαθμό εναλλάξιμο με άλλα περιουσιακά στοιχεία τα οποία η οικονομική οντότητα θα μπορούσε να μεταβιβάσει σε άλλον πελάτη χωρίς να παραβαίνει τους όρους της σύμβασης και χωρίς να απορρέουν σημαντικές δαπάνες, οι οποίες σε διαφορετική περίπτωση δεν θα απέρρεαν σε σχέση με τη σύμβαση.

▼**M52**

Β8 Πρακτικός περιορισμός στην ικανότητα της οικονομικής οντότητας να διαθέσει το περιουσιακό στοιχείο για άλλη χρήση υπάρχει εάν η διάθεση του περιουσιακού στοιχείου για άλλη χρήση συνεπαγόταν σημαντική οικονομική ζημία την οικονομική οντότητα. Σημαντική οικονομική ζημία θα μπορούσε να επέλθει επειδή η οικονομική οντότητα είτε θα επιβαρυνόταν με σημαντικές δαπάνες εκ νέου εργασίας επί του περιουσιακού στοιχείου είτε θα μπορούσε να το πουλήσει μόνο με σημαντική ζημία. Για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα ενδέχεται να περιορίζεται στην πράξη όσον αφορά την αναδιάθεση περιουσιακών στοιχείων τα οποία είτε έχουν προδιαγραφές σχεδιασμού απόλυτα προσαρμοσμένες σε έναν πελάτη είτε βρίσκονται σε απομακρυσμένες περιοχές.

Δικαίωμα πληρωμής έναντι της εκτέλεσης που έχει ολοκληρωθεί έως τη δεδομένη στιγμή (παράγραφος 35 γ))

Β9 Σύμφωνα με την παράγραφο 37, μια οικονομική οντότητα έχει δικαίωμα πληρωμής έναντι της εκτέλεσης που έχει ολοκληρωθεί έως τη δεδομένη στιγμή εάν η οικονομική οντότητα θα είχε δικαίωμα να λάβει ποσό το οποίο θα την αποζημίωνε τουλάχιστον για την εκτέλεση που θα είχε ολοκληρωθεί έως τη δεδομένη στιγμή σε περίπτωση που ο πελάτης ή κάποιος τρίτος κατήγγειλε τη σύμβαση για λόγους πέραν της αδυναμίας της οικονομικής οντότητας να την εκτελέσει όπως είχε υποσχεθεί. Το ποσό που θα αποζημίωνε την οικονομική οντότητα για την εκτέλεση που έχει ολοκληρωθεί έως τη δεδομένη στιγμή είναι το ποσό που προσεγγίζει την τιμή πώλησης των αγαθών ή υπηρεσιών που έχουν μεταβιβασθεί έως τη δεδομένη στιγμή (για παράδειγμα, ανάκτηση των δαπανών που επιβάρυναν την οικονομική οντότητα κατά την εκπλήρωση της υποχρέωσης εκτέλεσης πλέον ενός εύλογου περιθωρίου κέρδους) και όχι μόνον η αποζημίωση για τη δυνητική απώλεια κέρδους της οικονομικής οντότητας σε περίπτωση καταγγελίας της σύμβασης. Η αποζημίωση για το εύλογο περιθώριο κέρδους δεν είναι απαραίτητο να ισούται με το περιθώριο κέρδους που θα ανέμενε η οικονομική οντότητα σε περίπτωση που εκπλήρωνε τη σύμβαση όπως είχε υποσχεθεί, αλλά η οικονομική οντότητα πρέπει να δικαιούται αποζημίωση για οποιοδήποτε από τα ακόλουθα ποσά:

α) ποσοστό επί του εκτιμώμενου περιθωρίου κέρδους της σύμβασης, το οποίο εύλογα αντικατοπτρίζει τον βαθμό εκτέλεσης της σύμβασης από την οικονομική οντότητα προτού η σύμβαση καταγγελθεί από τον πελάτη (ή τρίτο μέρος)· ή

β) εύλογη απόδοση επί του κόστους κεφαλαίου της οικονομικής οντότητας για παρόμοιες συμβάσεις (ή το σύνηθες λειτουργικό περιθώριο κέρδους της οικονομικής οντότητας σε παρόμοιες συμβάσεις), εάν το περιθώριο της συγκεκριμένης σύμβασης υπερβαίνει την απόδοση την οποία επιτυγχάνει συνήθως η οικονομική οντότητα από παρόμοιες συμβάσεις.

Β10 Το δικαίωμα μιας οικονομικής οντότητας για πληρωμή έναντι της εκτέλεσης που έχει ολοκληρωθεί έως τη δεδομένη στιγμή δεν είναι απαραίτητο να αποτελεί ανεπιφύλακτο δικαίωμα για πληρωμή επί του παρόντος. Σε πολλές περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα θα έχει ανεπιφύλακτο δικαίωμα πληρωμής μόνο κατόπιν ενός συμφωνηθέντος ορόσημου ή μετά την πλήρη εκπλήρωση της υποχρέωσης εκτέλεσης. Προκειμένου να αξιολογήσει αν έχει δικαίωμα πληρωμής έναντι της εκτέλεσης που έχει ολοκληρωθεί έως τη δεδομένη στιγμή, μια οικονομική οντότητα εξετάζει αν θα είχε εκτελεστό δικαίωμα να απαιτήσει ή να παρακρατήσει την πληρωμή έναντι της εκτέλεσης που έχει ολοκληρωθεί έως τη δεδομένη στιγμή σε περίπτωση που η σύμβαση καταγγελλόταν πριν από την ολοκλήρωσή της για λόγους πέραν της αδυναμίας της οικονομικής οντότητας να εκτελέσει όπως είχε υποσχεθεί.

▼**M52**

B11 Σε ορισμένες συμβάσεις ο πελάτης ενδέχεται να έχει δικαίωμα να καταγγείλει τη σύμβαση μόνο σε καθορισμένες χρονικές στιγμές στη διάρκεια της σύμβασης ή ο πελάτης ενδέχεται να μην έχει κανένα δικαίωμα να καταγγείλει τη σύμβαση. Εάν ο πελάτης προχωρήσει σε καταγγελία της σύμβασης χωρίς να έχει το δικαίωμα τη δεδομένη στιγμή (για παράδειγμα, εάν ο πελάτης δεν εκτελέσει τις υποχρεώσεις του όπως έχει υποσχεθεί), η σύμβαση (ή άλλη νομοθεσία) ενδέχεται να δίνει στην οικονομική οντότητα το δικαίωμα να συνεχίσει να μεταβιβάζει αγαθά ή υπηρεσίες στον πελάτη όπως προβλέπεται στη σύμβαση και να απαιτεί από τον πελάτη να καταβάλει το υποσχόμενο αντάλλαγμα για τα εν λόγω αγαθά ή υπηρεσίες. Σε τέτοιες περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα έχει δικαίωμα πληρωμής έναντι της εκτέλεσης που έχει ολοκληρωθεί έως τη δεδομένη στιγμή, καθώς η οικονομική οντότητα έχει δικαίωμα να συνεχίσει να εκτελεί τις υποχρεώσεις της σύμφωνα με τη σύμβαση και να απαιτεί από τον πελάτη να εκτελεί τις δικές του υποχρεώσεις (στις οποίες περιλαμβάνεται η καταβολή του υποσχεθέντος ανταλλάγματος).

B12 Προκειμένου να αξιολογήσει την ύπαρξη και την εκτελεστότητα δικαιώματος πληρωμής έναντι της εκτέλεσης που έχει ολοκληρωθεί έως τη δεδομένη στιγμή, η οικονομική οντότητα εξετάζει τους συμβατικούς όρους καθώς και οποιαδήποτε νομοθεσία ή νομικό προηγούμενο που θα μπορούσε να λειτουργήσει συμπληρωματικά ή να υπερισχύσει των συμβατικών όρων. Στο πλαίσιο αυτό αξιολογεί αν:

α) βάσει νομοθεσίας, διοικητικής πρακτικής ή νομικού προηγουμένου παρέχεται στην οικονομική οντότητα δικαίωμα πληρωμής έναντι της εκτέλεσης που έχει ολοκληρωθεί έως τη δεδομένη στιγμή, παρά το γεγονός ότι η σύμβαση με τον πελάτη δεν προβλέπει τέτοιο δικαίωμα·

β) σχετικό νομικό προηγούμενο υποδεικνύει ότι παρόμοια δικαιώματα πληρωμής έναντι της εκτέλεσης που έχει ολοκληρωθεί έως τη δεδομένη στιγμή σε παρόμοιες συμβάσεις δεν έχουν δεσμευτική νομική ισχύ· ή

γ) οι συνήθεις επιχειρηματικές πρακτικές της οικονομικής οντότητας να μην επιλέγει την εκτέλεση δικαιωμάτων πληρωμής έχουν καταστήσει το δικαίωμα μη εκτελεστό σε αυτό το νομικό περιβάλλον. Ωστόσο, με την επιφύλαξη ότι η οικονομική οντότητα ενδέχεται να επιλέξει να παραιτηθεί του δικαιώματός της για πληρωμή σε παρόμοιες συμβάσεις, η οικονομική οντότητα συνεχίζει να έχει το δικαίωμα πληρωμής έως τη δεδομένη στιγμή εάν στη σύμβαση με τον πελάτη το δικαίωμά της για πληρωμή έως τη δεδομένη στιγμή παραμένει εκτελεστό.

B13 Το πρόγραμμα πληρωμών που ορίζεται σε μια σύμβαση δεν υποδεικνύει απαραίτητα αν η οικονομική οντότητα έχει εκτελεστό δικαίωμα πληρωμής έναντι της εκτέλεσης που έχει ολοκληρωθεί έως τη δεδομένη στιγμή. Παρόλο που το πρόγραμμα πληρωμών σε μια σύμβαση ορίζει τον χρόνο και το ποσό του ανταλλάγματος που είναι πληρωτέο από τον πελάτη, το πρόγραμμα πληρωμών δεν αποτελεί απαραίτητα απόδειξη του δικαιώματος της οικονομικής οντότητας για πληρωμή έναντι της εκτέλεσης που έχει ολοκληρωθεί έως τη δεδομένη στιγμή. Και αυτό διότι, για παράδειγμα, η σύμβαση ενδέχεται να ορίζει ότι το αντάλλαγμα που εισπράττεται από τον πελάτη είναι επιστρεπτέο για λόγους πέραν της αδυναμίας της οικονομικής οντότητας να εκτελέσει τη σύμβαση όπως έχει υποσχεθεί.

Μέθοδοι επιμέτρησης της προόδου προς την πλήρη εκπλήρωση μιας υποχρέωσης εκτέλεσης

B14 Οι μέθοδοι που μπορούν να χρησιμοποιηθούν για την επιμέτρηση της προόδου της οικονομικής οντότητας προς την πλήρη εκπλήρωση μιας υποχρέωσης εκτέλεσης που εκπληρώνεται σε βάθος χρόνου σύμφωνα με τις παραγράφους 35-37 είναι οι ακόλουθες:

▼**M52**

α) μέθοδοι εκροών (βλέπε παραγράφους Β15–Β17)· και

β) μέθοδοι εισροών (βλέπε παραγράφους Β18–Β19).

Μέθοδοι εκροών

Β15 Σύμφωνα με τις μεθόδους εκροών, το έσοδο αναγνωρίζεται βάσει απευθείας επιμετρήσεων της αξίας που έχουν για τον πελάτη τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που έχουν μεταβιβασθεί έως τη δεδομένη στιγμή σε σχέση με τα υπολειπόμενα υποσχόμενα αγαθά ή υπηρεσίες βάσει της σύμβασης. Στις μεθόδους εκροών περιλαμβάνονται μέθοδοι όπως μελέτες της εκτέλεσης που έχει ολοκληρωθεί έως τη δεδομένη στιγμή, αποτιμήσεις των επιτευχθέντων αποτελεσμάτων, η επίτευξη οροσήμων, το χρονικό διάστημα που έχει παρέλθει και μονάδες που έχουν παραχθεί ή παραδοθεί. Όταν η οικονομική οντότητα αξιολογεί αν θα εφαρμόσει μια μέθοδο εκροών για την επιμέτρηση της προόδου της, εξετάζει αν οι εκροές που έχουν επιλεχθεί αποτυπώνουν πιστά την εκτέλεση από πλευράς της οικονομικής οντότητας προς την πλήρη εκπλήρωση της υποχρέωσης εκτέλεσης. Μια μέθοδος εκροών δεν θα παρέχει πιστή αποτύπωση της εκτέλεσης από πλευράς της οικονομικής οντότητας εάν οι εκροές που έχουν επιλεχθεί δεν εξυπηρετούν την επιμέτρηση ορισμένων αγαθών ή υπηρεσιών των οποίων ο έλεγχος έχει μεταβιβαστεί στον πελάτη. Για παράδειγμα, οι μέθοδοι εκροών που βασίζονται στις μονάδες που έχουν παραχθεί ή παραδοθεί δεν θα αποτυπώσουν πιστά την απόδοση της οικονομικής οντότητας όσον αφορά την εκπλήρωση της υποχρέωσης εκτέλεσης εάν στο τέλος της περιόδου αναφοράς η εκτέλεση από πλευράς της οικονομικής οντότητας έχει παράγει ημιτελή ή έτοιμα προϊόντα των οποίων ο έλεγχος ανήκει στον πελάτη και τα οποία δεν συμπεριλαμβάνονται στην επιμέτρηση των εκροών.

Β16 Ως πρακτική λύση, εάν η οικονομική οντότητα δικαιούται να λάβει από πελάτη αντάλλαγμα του οποίου το ύψος αντιστοιχεί απευθείας στην αξία που έχει για τον πελάτη η εκτέλεση που έχει ολοκληρωθεί έως τη δεδομένη στιγμή από την οικονομική οντότητα (για παράδειγμα, μια σύμβαση παροχής υπηρεσιών βάσει της οποίας η οικονομική οντότητα χρεώνει ένα σταθερό ποσό ανά ώρα παρεχόμενης υπηρεσίας), η οικονομική οντότητα δύναται να αναγνωρίσει έσοδο ίσο με το ποσό το οποίο δικαιούται να τιμολογήσει.

Β17 Τα μειονεκτήματα των μεθόδων εκροών είναι ότι οι εκροές που χρησιμοποιούνται για την επιμέτρηση της προόδου ενδέχεται να μην είναι άμεσα παρατηρήσιμες και οι πληροφορίες που απαιτούνται για την εφαρμογή τους ενδέχεται να μην είναι διαθέσιμες χωρίς αδικαιολόγητο κόστος για την οικονομική οντότητα. Ως εκ τούτου, ενδέχεται να είναι απαραίτητη μια μέθοδος εισροών.

Μέθοδοι εισροών

Β18 Με τις μεθόδους εισροών, το έσοδο αναγνωρίζεται βάσει των προσπαθειών ή των εισροών της οικονομικής οντότητας με στόχο την εκπλήρωση της υποχρέωσης εκτέλεσης (για παράδειγμα, πόροι που αναλώθηκαν, εργατοώρες που απαιτήθηκαν, δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν, χρονικό διάστημα που έχει παρέλθει ή ώρες χρήσης μηχανημάτων) σε σχέση με τις συνολικές εκτιμώμενες εισροές για την εκπλήρωση της υποχρέωσης εκτέλεσης. Εάν οι προσπάθειες ή οι εισροές της οικονομικής οντότητας καταβάλλονται ομοιόμορφα καθ' όλη την περίοδο εκτέλεσης, ίσως είναι ορθότερο για την οικονομική οντότητα να αναγνωρίσει έσοδο με βάση τη σταθερή μέθοδο.

Β19 Ένα μειονέκτημα των μεθόδων εισροών έγκειται στο ότι ενδέχεται να μην υπάρχει απευθείας σχέση μεταξύ των εισροών της οικονομικής οντότητας και της μεταβίβασης του ελέγχου των αγαθών ή υπηρεσιών στον πελάτη. Για αυτόν τον λόγο, η οικονομική οντότητα εξαιρεί από τη μέθοδο εισροών τις επιδράσεις οποιωνδήποτε εισροών οι οποίες, σύμφωνα με τον σκοπό επιμέτρησης της προόδου που προβλέπεται στην παράγραφο 39, δεν αποτυπώνουν την εκτέλεση από πλευράς της οικονομικής οντότητας κατά τη μεταβίβαση του ελέγχου των αγαθών ή υπηρεσιών στον πελάτη. Για παράδειγμα, κατά τη χρήση μιας μεθόδου εισροών που βασίζεται στις δαπάνες, ενδέχεται να είναι απαραίτητη η προσαρμογή της επιμέτρησης της προόδου στις ακόλουθες περιπτώσεις:

▼M52

α) Όταν οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν δεν συνεισφέρουν στην πρόοδο της οικονομικής οντότητας προς την εκπλήρωση της υποχρέωσης εκτέλεσης. Για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα δεν θα αναγνωρίσει έσοδο βάσει των δαπανών που πραγματοποιήθηκαν και οφείλονται σε σημαντικές ανεπάρκειες την εκτέλεση από πλευράς της οικονομικής οντότητας, οι οποίες δεν αποτυπώνονται στην τιμή της σύμβασης (για παράδειγμα, το κόστος μη αναμενόμενης ποσότητας απορριφθέντων υλικών, εργασίας ή άλλων πόρων που δαπανήθηκαν για την εκπλήρωση της υποχρέωσης εκτέλεσης).

β) Όταν οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν δεν είναι ανάλογες της προόδου της οικονομικής οντότητας προς την εκπλήρωση της υποχρέωσης εκτέλεσης. Σε τέτοιες περιπτώσεις, η καλύτερη αποτύπωση της εκτέλεσης από πλευράς της οικονομικής οντότητας γίνεται με προσαρμογή της μεθόδου εισροών, ώστε να αναγνωρίζει έσοδο μόνο στον βαθμό των εν λόγω πραγματοποιηθέντων δαπανών. Για παράδειγμα, μια πιστή απεικόνιση της εκτέλεσης από πλευράς της οικονομικής οντότητας θα μπορούσε να σημαίνει αναγνώριση του εσόδου σε ποσό ίσο με το κόστος του αγαθού που χρησιμοποιήθηκε για την εκπλήρωση της υποχρέωσης εκτέλεσης, εάν κατά την έναρξη ισχύος της σύμβασης η οικονομική οντότητα αναμένει ότι θα πληρούνται όλες οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

i) το αγαθό δεν είναι διακριτό·

ii) ο πελάτης αναμένεται να αποκτήσει τον έλεγχο του αγαθού πολύ προτού λάβει τις υπηρεσίες που σχετίζονται με το αγαθό·

iii) το κόστος του αγαθού που μεταβιβάζεται είναι σημαντικό σε σχέση με το συνολικό αναμενόμενο κόστος που απαιτείται για την πλήρη εκπλήρωση της υποχρέωσης εκτέλεσης· και

iv) η οικονομική οντότητα προμηθεύεται το αγαθό από τρίτο μέρος και δεν εμπλέκεται σημαντικά στον σχεδιασμό και την παραγωγή του αγαθού (όμως η οικονομική οντότητα ενεργεί ως εντολέας σύμφωνα με τις παραγράφους Β34–Β38).

Πώληση με δικαίωμα επιστροφής

Β20 Σε ορισμένες συμβάσεις, η οικονομική οντότητα μεταβιβάζει τον έλεγχο ενός προϊόντος στον πελάτη και παράλληλα δίνει στον πελάτη το δικαίωμα να επιστρέψει το προϊόν για διάφορους λόγους (όπως δυσαρέσκεια από το προϊόν) και να λάβει οποιονδήποτε συνδυασμό των κάτωθι:

α) ολική ή μερική επιστροφή του ανταλλάγματος που καταβλήθηκε·

β) πίστωση που εφαρμόζεται έναντι ποσών που οφείλονται, ή πρόκειται να οφείλονται, στην οικονομική οντότητα· και

γ) άλλο προϊόν σε αντικατάσταση.

Β21 Για τη λογιστική αντιμετώπιση της μεταβίβασης προϊόντων με δικαίωμα επιστροφής (και ορισμένων παρεχόμενων υπηρεσιών που υπόκεινται σε επιστροφή χρημάτων), η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει όλα τα ακόλουθα:

α) έσοδο για τα μεταβιβασθέντα προϊόντα ίσο με το ποσό του ανταλλάγματος το οποίο η οικονομική οντότητα εκτιμά ότι θα δικαιούται (συνεπώς, δεν θα αναγνωριστεί έσοδο για προϊόντα που αναμένεται να επιστραφούν)·

▼**M52**

β) υποχρέωση για επιστροφή χρημάτων· και

γ) περιουσιακό στοιχείο (και αντίστοιχη προσαρμογή στο κόστος πωληθέντων) για το δικαίωμά της να ανακτήσει προϊόντα από πελάτες κατά την εκκαθάριση της υποχρέωσης επιστροφής χρημάτων.

B22 Η υπόσχεση της οικονομικής οντότητας ότι θα είναι έτοιμη να δεχθεί το επιστρεφόμενο προϊόν κατά την περίοδο επιστροφών δεν θα αντιμετωπιστεί λογιστικά ως υποχρέωση εκτέλεσης επιπλέον της υποχρέωσης για επιστροφή χρημάτων.

B23 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις απαιτήσεις των παραγράφων 47-72 (περιλαμβανομένων των απαιτήσεων για εκτιμήσεις του μεταβλητού ανταλλάγματος των παραγράφων 56-58 που υπόκεινται σε περιορισμούς) για να καθορίσει το ποσό του ανταλλάγματος το οποίο η οικονομική οντότητα εκτιμά ότι θα δικαιούται (δηλαδή, εξαιρώντας τα προϊόντα τα οποία αναμένεται να επιστραφούν). Για κάθε εισπραχθέν (ή εισπρακτέο) ποσό το οποίο η οικονομική οντότητα δεν εκτιμά ότι θα δικαιούται, η οικονομική οντότητα δεν αναγνωρίζει έσοδο κατά τη μεταβίβαση των προϊόντων στους πελάτες, αλλά αναγνωρίζει τα εισπραχθέντα (ή εισπρακτέα) ποσά ως υποχρέωση για επιστροφή χρημάτων. Στη συνέχεια, στο τέλος κάθε περιόδου αναφοράς, η οικονομική οντότητα επικαιροποιεί την αξιολόγησή της για τα ποσά τα οποία εκτιμά ότι δικαιούται σε αντάλλαγμα των μεταβιβασθέντων προϊόντων και διενεργεί την αντίστοιχη μεταβολή στην τιμή συναλλαγής και, κατ' επέκταση, στο ποσό του εσόδου που αναγνωρίζεται.

B24 Η οικονομική οντότητα επικαιροποιεί την επιμέτρηση της υποχρέωσης επιστροφής χρημάτων στο τέλος κάθε περιόδου αναφοράς σύμφωνα με τις μεταβολές στις προσδοκίες σχετικά με το ποσό των επιστροφών. Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τις αντίστοιχες προσαρμογές ως έσοδο (ή μειώσεις του εσόδου).

B25 Το περιουσιακό στοιχείο που έχει αναγνωριστεί σχετικά με το δικαίωμα της οικονομικής οντότητας να ανακτήσει προϊόντα από έναν πελάτη κατά την εκκαθάριση της υποχρέωσης επιστροφής χρημάτων, αρχικά επιμετράται βάσει της προηγούμενης λογιστικής αξίας του προϊόντος (για παράδειγμα, απόθεμα) μείον τυχόν εκτιμώμενες δαπάνες για την ανάκτηση των εν λόγω προϊόντων (περιλαμβανομένων πιθανών μειώσεων στην αξία των επιστρεφόμενων προϊόντων για την οικονομική οντότητα). Στο τέλος κάθε περιόδου αναφοράς, η οικονομική οντότητα επικαιροποιεί την επιμέτρηση του περιουσιακού στοιχείου με βάση τις μεταβολές στις προσδοκίες σχετικά με προϊόντα που πρόκειται να επιστραφούν. Η οικονομική οντότητα παρουσιάζει το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο χωριστά από την υποχρέωση για επιστροφή χρημάτων.

B26 Οι αλλαγές που κάνουν οι πελάτες μεταξύ προϊόντων του ίδιου είδους, ποιότητας, κατάστασης και τιμής (για παράδειγμα, αλλαγή στο χρώμα ή το μέγεθος) δεν θεωρούνται επιστροφές για τους σκοπούς της εφαρμογής του παρόντος Προτύπου.

B27 Οι συμβάσεις βάσει των οποίων ο πελάτης δύναται να επιστρέψει ένα ελαττωματικό προϊόν και σε αντάλλαγμα να λάβει ένα λειτουργικό προϊόν αξιολογούνται σύμφωνα με τις οδηγίες για τις εγγυήσεις στις παραγράφους B28–B33.

▼**M52**

Εγγυήσεις

Β28 Είναι σύνηθες η οικονομική οντότητα να παρέχει (σύμφωνα με τη σύμβαση, τους νόμους ή τις συνήθεις επιχειρηματικές πρακτικές της οικονομικής οντότητας) εγγύηση σχετικά με την πώληση ενός προϊόντος (είτε πρόκειται για αγαθό είτε πρόκειται για υπηρεσία). Η φύση της εγγύησης μπορεί να διαφέρει σημαντικά ανάλογα με τον κλάδο και τη σύμβαση. Ορισμένες εγγυήσεις παρέχουν στον πελάτη τη διαβεβαίωση ότι το σχετικό προϊόν θα λειτουργεί όπως σκόπευαν τα μέρη επειδή πληροί τις συμφωνηθείσες προδιαγραφές. Άλλες εγγυήσεις παρέχουν στον πελάτη μια υπηρεσία πέραν της διαβεβαίωσης ότι το προϊόν πληροί τις συμφωνηθείσες προδιαγραφές.

Β29 Εάν ο πελάτης έχει την επιλογή να αγοράσει την εγγύηση χωριστά (για παράδειγμα, επειδή η εγγύηση τιμολογείται χωριστά ή είναι αντικείμενο χωριστής διαπραγμάτευσης), η εγγύηση θεωρείται διακριτή υπηρεσία επειδή η οικονομική οντότητα υπόσχεται να παρέχει την υπηρεσία στον πελάτη επιπρόσθετα του προϊόντος το οποίο είναι λειτουργικό σύμφωνα με τα όσα περιγράφονται στη σύμβαση. Σε αυτές τις περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά την υποσχόμενη εγγύηση ως υποχρέωση εκτέλεσης σύμφωνα με τις παραγράφους 22-30 και κατανέμει μέρος της τιμής συναλλαγής στην υποχρέωση εκτέλεσης σύμφωνα με τις παραγράφους 73-86.

Β30 Εάν ο πελάτης δεν έχει την επιλογή να αγοράσει την εγγύηση χωριστά, η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά την εγγύηση σύμφωνα με το ΔΛΠ 37 *Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις*, εκτός εάν η υποσχόμενη εγγύηση, ή μέρος της υποσχόμενης εγγύησης, παρέχει στον πελάτη κάποια υπηρεσία επιπλέον της διαβεβαίωσης ότι το προϊόν πληροί τις συμφωνηθείσες προδιαγραφές.

Β31 Προκειμένου να αξιολογήσει αν η εγγύηση παρέχει στον πελάτη μια υπηρεσία πέραν της διαβεβαίωσης ότι το προϊόν πληροί τις συμφωνηθείσες προδιαγραφές, η οικονομική οντότητα εξετάζει παράγοντες, όπως:

α) κατά πόσον η εγγύηση απαιτείται από τη νομοθεσία — εάν η νομοθεσία απαιτεί την παροχή εγγύησης από πλευράς της οικονομικής οντότητας, η ύπαρξη του συγκεκριμένου νόμου υποδεικνύει ότι η υποσχόμενη εγγύηση δεν αποτελεί υποχρέωση εκτέλεσης, καθώς τέτοιες απαιτήσεις συνήθως υπάρχουν για την προστασία των καταναλωτών από τον κίνδυνο αγοράς ελαττωματικών προϊόντων·

β) τη διάρκεια της περιόδου που καλύπτει η εγγύηση — όσο μεγαλύτερη είναι η περίοδος εγγύησης τόσο πιο πιθανό είναι η υποσχόμενη εγγύηση να αποτελεί υποχρέωση εκτέλεσης, καθώς είναι πιο πιθανή η παροχή υπηρεσίας πέραν της διαβεβαίωσης ότι το προϊόν πληροί τις συμφωνηθείσες προδιαγραφές·

γ) τη φύση των καθηκόντων τα οποία η οικονομική οντότητα υπόσχεται να εκτελέσει — εάν προκειμένου να παρέχει τη διαβεβαίωση ότι το προϊόν πληροί τις συμφωνηθείσες προδιαγραφές, η οικονομική οντότητα πρέπει να εκτελέσει συγκεκριμένες εργασίες (για παράδειγμα, υπηρεσία αποστολής για την επιστροφή ελαττωματικού προϊόντος), τότε τα εν λόγω καθήκοντα πιθανότατα δεν εγείρουν υποχρέωση εκτέλεσης.

▼M52

B32 Εάν η εγγύηση, ή μέρος της εγγύησης, παρέχει στον πελάτη μια υπηρεσία πέραν της διαβεβαίωσης ότι το προϊόν πληροί τις συμφωνηθείσες προδιαγραφές, η υποσχόμενη υπηρεσία αποτελεί υποχρέωση εκτέλεσης. Ως εκ τούτου, η οικονομική οντότητα επιμερίζει την τιμή συναλλαγής στο προϊόν και την υπηρεσία. Εάν η οικονομική οντότητα υπόσχεται εγγύηση με τη μορφή διαβεβαίωσης και εγγύηση με τη μορφή υπηρεσίας, αλλά λογιστικά δεν είναι ευλόγως δυνατό να τις λογιστικοποιήσει χωριστά, η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά και τις δύο εγγυήσεις μαζί ως μία ενιαία υποχρέωση εκτέλεσης.

B33 Νόμοι που απαιτούν από την οικονομική οντότητα να καταβάλει αποζημίωση εάν τα προϊόντα της προκαλέσουν βλάβη ή ζημία, δεν εγείρει υποχρέωση εκτέλεσης. Για παράδειγμα, ο κατασκευαστής ενδέχεται να πουλήσει προϊόντα σε δικαιοδοσία, στην οποία η νομοθεσία καθιστά τον κατασκευαστή υπεύθυνο για τυχόν ζημιές (για παράδειγμα, σε ιδιωτική περιουσία) που ενδέχεται να προκληθούν από έναν καταναλωτή που χρησιμοποιεί το προϊόν για τον προβλεπόμενο σκοπό. Παρομοίως, η υπόσχεση της οικονομικής οντότητας να αποζημιώσει τον πελάτη για ευθύνες και ζημιές που προκύπτουν από απαιτήσεις για διπλώματα ευρεσιτεχνίας, δικαιώματα διανοητικής ιδιοκτησίας, εμπορικά σήματα ή άλλες παραβάσεις από τα προϊόντα της οικονομικής οντότητας δεν εγείρει υποχρέωση εκτέλεσης. Η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά τέτοιες υποχρεώσεις σύμφωνα με το ΔΛΠ 37.

Παράμετροι διάκρισης μεταξύ εντολέα και εντολοδόχου

▼M55

B34 Όταν κάποιο τρίτο μέρος εμπλέκεται στην παροχή αγαθών ή υπηρεσιών σε πελάτη, η οικονομική οντότητα καθορίζει αν η φύση της υπόσχεσής της συνιστά υποχρέωση εκτέλεσης της παροχής συγκεκριμένων αγαθών ή υπηρεσιών από την ίδια (δηλαδή, η οικονομική οντότητα είναι εντολέας) ή της διαμεσολάβησης για την παροχή των εν λόγω αγαθών ή υπηρεσιών από τρίτο (δηλαδή, η οικονομική οντότητα είναι εντολοδόχος). Η οικονομική οντότητα καθορίζει εάν είναι εντολέας ή εντολοδόχος για κάθε συγκεκριμένο αγαθό ή υπηρεσία που υποσχέθηκε στον πελάτη. Ένα συγκεκριμένο αγαθό ή συγκεκριμένη υπηρεσία είναι διακριτό αγαθό ή διακριτή υπηρεσία (ή διακριτό σύνολο αγαθών ή υπηρεσιών) που παρέχεται στον πελάτη (βλέπε παραγράφους 27—30). Εάν μια σύμβαση με πελάτη περιλαμβάνει περισσότερα από ένα συγκεκριμένα αγαθά ή περισσότερες της μίας συγκεκριμένες υπηρεσίες, η οικονομική οντότητα θα μπορούσε να είναι εντολέας για ορισμένα συγκεκριμένα αγαθά ή ορισμένες συγκεκριμένες υπηρεσίες και εντολοδόχος για άλλα αγαθά ή άλλες υπηρεσίες.

B34A Για τον καθορισμό της φύσης της υπόσχεσης (που περιγράφεται στην παράγραφο B34), η οικονομική οντότητα:

α) προσδιορίζει τα συγκεκριμένα αγαθά ή τις υπηρεσίες που θα παρασχεθούν στον πελάτη (που, για παράδειγμα, θα μπορούσε να είναι ένα δικαίωμα για την παροχή αγαθού ή υπηρεσίας από τρίτο (βλέπε παράγραφο 26)· και

β) αξιολογεί κατά πόσον ελέγχει (όπως περιγράφεται στην παράγραφο 33) κάθε συγκεκριμένο αγαθό ή υπηρεσία προτού το αγαθό ή η υπηρεσία μεταφερθεί στον πελάτη.

B35 Η οικονομική οντότητα αξιολογεί κατά πόσον ελέγχει το συγκεκριμένο αγαθό ή την υπηρεσία προτού το αγαθό ή η υπηρεσία μεταφερθεί στον πελάτη. Ωστόσο, η οικονομική οντότητα δεν ελέγχει απαραίτητα ένα συγκεκριμένο αγαθό εάν αποκτά νόμιμο τίτλο επί του εν λόγω προϊόντος στιγμιαία μόνο προτού ο νόμιμος τίτλος μεταβιβαστεί σε πελάτη. Η οικονομική οντότητα που λειτουργεί ως εντολέας δύναται να εκπληρώσει την υποχρέωση εκτέλεσης σχετικά με την παροχή συγκεκριμένου αγαθού ή υπηρεσίας η ίδια ή να εμπλέξει τρίτο μέρος (για παράδειγμα, έναν υπεργολάβο) για να εκπληρώσει εκ μέρους της τμήμα ή το σύνολο της υποχρέωσης εκτέλεσης.

▼**M55**

B35A Όταν ένα τρίτο μέρος εμπλέκεται στην παροχή αγαθών ή υπηρεσιών σε πελάτη, μια οικονομική οντότητα που είναι εντολέας αποκτά τον έλεγχο οποιουδήποτε από τα εξής:

α) ενός αγαθού ή άλλου περιουσιακού στοιχείου από το τρίτο μέρος που στη συνέχεια μεταβιβάζει στον πελάτη.

β) δικαιώματος σε μια υπηρεσία που πρέπει να εκτελεστεί από το τρίτο μέρος, το οποίο παρέχει στην οντότητα την ικανότητα να δώσει οδηγία στο εν λόγω μέρος να παράσχει την υπηρεσία στον πελάτη για λογαριασμό της οικονομικής οντότητας.

γ) ενός αγαθού ή μιας υπηρεσίας από το άλλο μέρος, που στη συνέχεια συνδυάζεται με άλλα προϊόντα ή υπηρεσίες για την παροχή του συγκεκριμένου αγαθού ή υπηρεσίας στον πελάτη. Για παράδειγμα, εάν η οικονομική οντότητα παρέχει σημαντική υπηρεσία ενσωμάτωσης αγαθών ή υπηρεσιών (βλέπε παράγραφο 29 (α)) παρεχόμενων από τρίτο μέρος στο συγκεκριμένο αγαθό ή την υπηρεσία για την οποία έχει συνάψει σύμβαση ο πελάτης, η οικονομική οντότητα ελέγχει το συγκεκριμένο αγαθό ή την υπηρεσία προτού το αγαθό ή η υπηρεσία μεταβιβασθεί στον πελάτη. Αυτό συμβαίνει διότι η οικονομική οντότητα αποκτά πρώτα τον έλεγχο των εισροών για το συγκεκριμένο αγαθό ή την υπηρεσία (που περιλαμβάνει αγαθά ή υπηρεσίες από τρίτα μέρη) και κατευθύνει τη χρήση τους για τη δημιουργία της συνδυασμένης εκροής που είναι το συγκεκριμένο αγαθό ή η υπηρεσία.

B35B Όταν (ή καθώς) μια οικονομική οντότητα που λειτουργεί ως εντολέας εκπληρώνει υποχρέωση εκτέλεσης, αναγνωρίζει ως έσοδο το μεικτό ποσό του αντιτίμου το οποίο αναμένει ότι θα δικαιούται για τα συγκεκριμένα μεταβιβαζόμενα αγαθά ή τις υπηρεσίες.

B36 Η οικονομική οντότητα είναι εντολοδόχος εάν η υποχρέωση εκτέλεσης της οικονομικής οντότητας συνίσταται στο να κανονίσει την παροχή των αγαθών ή υπηρεσιών από τρίτο μέρος. Η οικονομική οντότητα που είναι εντολοδόχος δεν ελέγχει το συγκεκριμένο αγαθό ή την υπηρεσία που παρέχεται από τρίτο μέρος προτού το συγκεκριμένο αγαθό ή η υπηρεσία μεταφερθεί στον πελάτη. Όταν (ή καθώς) μια οικονομική οντότητα που λειτουργεί ως εντολοδόχος εκπληρώνει την υποχρέωση εκτέλεσης, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει ως έσοδο το ποσό της αμοιβής ή της προμήθειας που αναμένει ότι δικαιούται επειδή μερίμνησε ώστε το τρίτο μέρος να παράσχει τα συγκεκριμένα αγαθά ή τις υπηρεσίες. Η αμοιβή ή προμήθεια της οικονομικής οντότητας μπορεί να ισούται με το καθαρό ποσό του ανταλλάγματος το οποίο παρακρατεί η οικονομική οντότητα, αφού πληρώσει στο τρίτο μέρος το αντάλλαγμα που έλαβε για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που παρείχε το εν λόγω μέρος.

B37 Ενδείξεις ότι μια οικονομική οντότητα ελέγχει το συγκεκριμένο αγαθό ή την υπηρεσία πριν από τη μεταβίβαση στον πελάτη (και είναι, ως εκ τούτου, εντολέας (βλέπε παράγραφο B35)) περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα:

α) η οικονομική οντότητα είναι κατά κύριο λόγο υπεύθυνη για την εκπλήρωση της υπόσχεσης παροχής του συγκεκριμένου αγαθού ή της υπηρεσίας. Αυτό περιλαμβάνει κατά κανόνα την ευθύνη για την αποδοχή του συγκεκριμένου αγαθού ή της υπηρεσίας (για παράδειγμα, την πρωταρχική ευθύνη το προϊόν ή η υπηρεσία να πληροί προδιαγραφές του πελάτη). Αν η οικονομική οντότητα φέρει την πρωταρχική ευθύνη για την τήρηση της υπόσχεσης να παράσχει το συγκεκριμένο αγαθό ή την υπηρεσία, αυτό μπορεί να αποτελεί ένδειξη ότι το άλλο μέρος που εμπλέκεται στην παροχή του συγκεκριμένου αγαθού ή της υπηρεσίας ενεργεί για λογαριασμό της οικονομικής οντότητας.

▼M55

β) η οικονομική οντότητα διατρέχει κίνδυνο αποθέματος προτού μεταβιβαστεί το συγκεκριμένο αγαθό ή η υπηρεσία σε πελάτη ή μετά τη μεταβίβαση του ελέγχου στον πελάτη (για παράδειγμα, εάν ο πελάτης έχει δικαίωμα επιστροφής). Για παράδειγμα, αν η οικονομική οντότητα αποκτά, ή δεσμεύεται να αποκτήσει, το συγκεκριμένο αγαθό ή την υπηρεσία πριν από τη σύναψη της συμβάσεως με έναν πελάτη, αυτό μπορεί να υποδηλώνει ότι η οικονομική οντότητα έχει τη δυνατότητα να κατευθύνει τη χρήση αυτού του αγαθού ή της υπηρεσίας, και να αποκομίσει ουσιαστικά όλα τα υπόλοιπα οφέλη από το αγαθό ή την υπηρεσία, πριν από τη μεταβίβασή στον πελάτη.

γ) η οικονομική οντότητα έχει διακριτική ευχέρεια στον καθορισμό της τιμής για το συγκεκριμένο αγαθό ή την υπηρεσία. Ο καθορισμός της τιμής που καταβάλλει ο πελάτης για το συγκεκριμένο αγαθό ή την υπηρεσία μπορεί να καταδεικνύει ότι η οικονομική οντότητα έχει τη δυνατότητα να κατευθύνει τη χρήση του εν λόγω αγαθού ή υπηρεσίας και να λάβει ουσιαστικά όλα τα υπόλοιπα οφέλη. Ωστόσο, ένας αντιπρόσωπος μπορεί να έχει διακριτική ευχέρεια στον καθορισμό των τιμών σε ορισμένες περιπτώσεις. Για παράδειγμα, ένας αντιπρόσωπος μπορεί να έχει κάποια ευελιξία όσον αφορά τον καθορισμό των τιμών προκειμένου να προκύψουν πρόσθετα έσοδα από τη μέριμνα παροχής των αγαθών ή των υπηρεσιών από τρίτα μέρη στους πελάτες.

B37A Οι ενδείξεις στην παράγραφο B37 μπορεί να είναι περισσότερο ή λιγότερο σημαντικές για την αξιολόγηση του ελέγχου ανάλογα με τη φύση του συγκεκριμένου αγαθού ή της υπηρεσίας και τους όρους και τις προϋποθέσεις της σύμβασης. Επιπλέον, διαφορετικές ενδείξεις μπορούν να δώσουν μια περισσότερο πειστικές αποδείξεις σε διαφορετικές συμβάσεις.

B38 Εάν μια άλλη οικονομική οντότητα αναλάβει τις υποχρεώσεις εκτέλεσης και τα συμβατικά δικαιώματα της οικονομικής οντότητας στη σύμβαση, έτσι ώστε η οικονομική οντότητα να μην είναι πλέον υποχρεωμένη να εκπληρώσει την υποχρέωση εκτέλεσης της μεταβίβασης του συγκεκριμένου αγαθού ή της υπηρεσίας στον πελάτη (δηλαδή, η οικονομική οντότητα δεν λειτουργεί πλέον ως εντολέας), η οικονομική οντότητα δεν αναγνωρίζει έσοδο για αυτή την υποχρέωση εκτέλεσης. Αντιθέτως, η οικονομική οντότητα αξιολογεί αν πρέπει να αναγνωρίσει έσοδο για την εκπλήρωση της υποχρέωσης εκτέλεσης να εξασφαλίσει μια σύμβαση για το τρίτο μέρος (δηλαδή, αν η οικονομική οντότητα λειτουργεί ως εντολοδόχος).

▼M52

Δικαιώματα προαίρεσης πελατών για πρόσθετα αγαθά ή υπηρεσίες

B39 Υπάρχουν διάφορες μορφές δικαιωμάτων προαίρεσης πελατών για απόκτηση πρόσθετων αγαθών ή υπηρεσιών, δωρεάν ή με έκπτωση, όπως κίνητρα πωλήσεων, πόντοι ανταμοιβής πελατών, δικαιώματα ανανέωσης σύμβασης ή άλλες μελλοντικές εκπτώσεις σε αγαθά ή υπηρεσίες.

B40 Εάν σε μια σύμβαση η οικονομική οντότητα παρέχει στον πελάτη το δικαίωμα να αποκτήσει πρόσθετα αγαθά ή υπηρεσίες, το δικαίωμα αυτό εγείρει υποχρέωση εκτέλεσης στη σύμβαση μόνο εάν το δικαίωμα προαίρεσης παρέχει στον πελάτη ουσιώδες δικαίωμα το οποίο ο πελάτης δεν θα αποκτούσε εάν δεν είχε συνάψει τη σύμβαση (για παράδειγμα, μια έκπτωση που επαυξάνει το εύρος εκπτώσεων που συνήθως παρέχονται για τα εν λόγω αγαθά ή τις υπηρεσίες, στη συγκεκριμένη κατηγορία πελατών, στη συγκεκριμένη γεωγραφική περιοχή ή αγορά). Εάν το δικαίωμα προαίρεσης παρέχει ουσιώδες δικαίωμα στον πελάτη, ουσιαστικά ο πελάτης πληρώνει την οικονομική οντότητα προκαταβολικά για μελλοντικά αγαθά ή υπηρεσίες και η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει έσοδο, όταν τα εν λόγω μελλοντικά αγαθά ή υπηρεσίες μεταβιβαστούν ή όταν λήξει το δικαίωμα προαίρεσης.

▼**M52**

B41 Εάν ο πελάτης έχει το δικαίωμα να αποκτήσει πρόσθετα αγαθά ή υπηρεσίες σε τιμή που αντικατοπτρίζει την αυτοτελή τιμή πώλησης του αγαθού ή της υπηρεσίας, το εν λόγω δικαίωμα προαίρεσης δεν παρέχει ουσιώδες δικαίωμα στον πελάτη, ακόμα και αν το δικαίωμα προαίρεσης δύναται να ασκηθεί μόνο με το να καταστεί συμβαλλόμενος προηγούμενης σύμβασης. Σε τέτοιες περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα έχει παράσχει μια προσφορά προώθησης πωλήσεων και την αντιμετωπίζει λογιστικά σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο μόνο όταν ο πελάτης ασκήσει το δικαίωμα προαίρεσης για αγορά πρόσθετων αγαθών ή υπηρεσιών.

B42 Σύμφωνα με την παράγραφο 74, η οικονομική οντότητα επιμερίζει την τιμή συναλλαγής στις υποχρεώσεις εκτέλεσης βάσει των σχετικών αυτοτελών τιμών πώλησης. Εάν η αυτοτελής τιμή πώλησης ενός δικαιώματος προαίρεσης του πελάτη για απόκτηση πρόσθετων αγαθών ή υπηρεσιών δεν είναι άμεσα παρατηρήσιμη, πραγματοποιεί μια εκτίμηση η οικονομική οντότητα. Η εκτίμηση αυτή αντικατοπτρίζει την έκπτωση την οποία θα λάμβανε ο πελάτης κατά την άσκηση του δικαιώματός του, κατόπιν προσαρμογής σε αμφότερα τα κάτωθι:

α) τυχόν εκπτώσεις τις οποίες ο πελάτης θα λάμβανε χωρίς να ασκήσει το δικαίωμα προαίρεσης· και

β) την πιθανότητα άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης.

B43 Εάν ο πελάτης έχει ουσιώδες δικαίωμα για απόκτηση μελλοντικών αγαθών ή υπηρεσιών και τα εν λόγω αγαθά οι υπηρεσίες είναι παρόμοια με τα αρχικά αγαθά ή υπηρεσίες της σύμβασης και παρέχονται σύμφωνα με τους όρους της αρχικής σύμβασης, η οικονομική οντότητα δύναται, ως πρακτική εναλλακτική λύση στην εκτίμηση της αυτοτελούς τιμής πώλησης του δικαιώματος προαίρεσης, να επιμερίσει την τιμή συναλλαγής στα προαιρετικά αγαθά ή υπηρεσίες βάσει των αγαθών ή υπηρεσιών που εκτιμά ότι θα παρέχει και το αντίστοιχο εκτιμώμενο αντάλλαγμα. Συνήθως, τέτοιου είδους δικαιώματα προαίρεσης αφορούν ανανεώσεις συμβάσεων.

Δικαιώματα πελατών που δεν έχουν ασκηθεί

B44 Σύμφωνα με την παράγραφο 106, μετά τη λήψη προπληρωμής από τον πελάτη, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει μια συμβατική υποχρέωση ίση με το ποσό της προπληρωμής για την υποχρέωση εκτέλεσης να μεταβιβάσει, ή να είναι σε ετοιμότητα να μεταβιβάσει, αγαθά ή υπηρεσίες στο μέλλον. Η οικονομική οντότητα παύει να αναγνωρίζει αυτή τη συμβατική υποχρέωση (και αναγνωρίζει έσοδο), όταν μεταβιβάσει τα εν λόγω αγαθά ή υπηρεσίες και, κατ' επέκταση, εκπληρώσει την υποχρέωση εκτέλεσης.

B45 Η μη προπληρωμή που καταβάλλει ο πελάτης στην οικονομική οντότητα τού δίνει το δικαίωμα να λάβει ένα αγαθό ή μια υπηρεσία στο μέλλον (και υποχρεώνει την οικονομική οντότητα να είναι σε ετοιμότητα να μεταβιβάσει το αγαθό ή την υπηρεσία). Ωστόσο, ενδέχεται οι πελάτες να μην ασκήσουν όλα τα συμβατικά τους δικαιώματα. Τα δικαιώματα που δεν έχουν ασκηθεί αναφέρονται συχνά ως οφέλη από τη μη εξαργύρωση επιβραβεύσεων.

B46 Εάν η οικονομική οντότητα εκτιμά ότι θα δικαιούται κάποιο ποσό από τη μη εξαργύρωση επιβραβεύσεων για μια συμβατική υποχρέωση, αναγνωρίζει το εκτιμώμενο όφελος από τη μη εξαργύρωση επιβραβεύσεων ως έσοδο αναλογικά με το πρότυπο άσκησης δικαιωμάτων από τον πελάτη. Εάν η οικονομική οντότητα εκτιμά ότι δεν θα δικαιούται κάποιο ποσό από μη εξαργύρωση επιβραβεύσεων, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει το εκτιμώμενο όφελος από τη μη εξαργύρωση επιβραβεύσεων ως έσοδο όταν ελαχιστοποιηθούν οι πιθανότητες άσκησης των υπολειπόμενων δικαιωμάτων από τον πελάτη. Προκειμένου η οικονομική οντότητα να καθορίσει αν εκτιμά ότι θα δικαιούται κάποιο ποσό από μη εξαργύρωση επιβραβεύσεων, η οικονομική οντότητα εξετάζει τις απαιτήσεις των παραγράφων 56-58 σχετικά με τις εκτιμήσεις του μεταβλητού ανταλλάγματος που υπόκεινται σε περιορισμούς.

▼M52

B47 Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει την υποχρέωση (όχι το έσοδο) για κάθε αντάλλαγμα που λαμβάνει ως αποτέλεσμα των δικαιωμάτων πελάτη που δεν έχουν ασκηθεί και το οποίο οφείλει να εμβάσει σε άλλο μέρος, όπως για παράδειγμα, σε δημόσια υπηρεσία σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία περί αζήτητης περιουσίας.

Μη επιστρεπτέες προκαταβολικές αμοιβές (και σχετικά έξοδα)

B48 Σε ορισμένες συμβάσεις, η οικονομική οντότητα χρεώνει τον πελάτη με μια μη επιστρεπτέα προκαταβολική αμοιβή κατά την έναρξη ισχύος ή κοντά στην έναρξη ισχύος της σύμβασης. Μερικά παραδείγματα είναι το τέλος εγγραφής στις συμβάσεις μελών γυμναστηρίων, τα τέλη ενεργοποίησης στις συμβάσεις τηλεπικοινωνιών, τα έξοδα φακέλου σε ορισμένες συμβάσεις παροχής υπηρεσιών και η αρχική αμοιβή σε ορισμένες συμβάσεις προμηθειών.

B49 Προκειμένου να προσδιορίσει τις υποχρεώσεις εκτέλεσης σε τέτοιες συμβάσεις, η οικονομική οντότητα αξιολογεί αν η αμοιβή σχετίζεται με τη μεταβίβαση του υποσχόμενου αγαθού ή υπηρεσίας. Σε πολλές περιπτώσεις, μολονότι η μη επιστρεπτέα προκαταβολική αμοιβή σχετίζεται με κάποια ενέργεια την οποία πρέπει να αναλάβει η οικονομική οντότητα κατά την έναρξη ισχύος, ή κοντά στην έναρξη ισχύος, της σύμβασης για να εκπληρώσει τη σύμβαση, η εν λόγω ενέργεια δεν έχει ως αποτέλεσμα τη μεταβίβαση του υποσχόμενου αγαθού ή υπηρεσίας στον πελάτη (βλέπε παράγραφο 25). Αντιθέτως, η μη επιστρεπτέα προκαταβολική αμοιβή συνιστά προκαταβολή έναντι μελλοντικών αγαθών ή υπηρεσιών και, συνεπώς, θα αναγνωριστεί ως έσοδο όταν θα παρασχεθούν τα μελλοντικά αγαθά και υπηρεσίες. Η περίοδος αναγνώρισης του εσόδου θα επεκταθεί πέρα από την αρχική συμβατική περίοδο εάν η οικονομική οντότητα παρέχει στον πελάτη το δικαίωμα ανανέωσης της σύμβασης και αυτό το δικαίωμα προαίρεσης παρέχει στον πελάτη ουσιώδες δικαίωμα, όπως περιγράφεται στην παράγραφο B40.

B50 Εάν η μη επιστρεπτέα προκαταβολική αμοιβή σχετίζεται με κάποιο αγαθό ή υπηρεσία, η οικονομική οντότητα αξιολογεί αν θα αντιμετωπίσει λογιστικά το αγαθό ή την υπηρεσία ως χωριστή υποχρέωση εκτέλεσης, σύμφωνα με τις παραγράφους 22-30.

B51 Η οικονομική οντότητα ενδέχεται να χρεώσει μια μη επιστρεπτέα προκαταβολική αμοιβή εν μέρει και ως αποζημίωση για κόστος με το οποίο επιβαρύνθηκε για την κατάρτιση της σύμβασης (ή άλλες διοικητικές εργασίες, όπως περιγράφονται στην παράγραφο 25). Εάν αυτές οι προκαταρκτικές ενέργειες δεν εκπληρώνουν την υποχρέωση εκτέλεσης, η οικονομική οντότητα παραβλέπει τις εν λόγω ενέργειες (και τις αντίστοιχες δαπάνες) κατά την επιμέτρηση της προόδου σύμφωνα με την παράγραφο B19. Αυτό συμβαίνει επειδή το κόστος των προκαταρκτικών ενεργειών δεν αποτυπώνει τη μεταβίβαση των υπηρεσιών στον πελάτη. Η οικονομική οντότητα αξιολογεί αν οι δαπάνες με τις οποίες επιβαρύνθηκε για τη σύναψη της σύμβασης είχαν ως αποτέλεσμα τη δημιουργία ενός περιουσιακού στοιχείου που αναγνωρίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 95.

Παραχώρηση άδειας χρήσης

▼M55

B52 Η άδεια θεμελιώνει τα δικαιώματα του πελάτη επί της διανοητικής ιδιοκτησίας μιας οικονομικής οντότητας. Οι άδειες χρήσης διανοητικής ιδιοκτησίας είναι δυνατόν να περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων, άδειες για οιοδήποτε από τα ακόλουθα:

α) λογισμικό και τεχνολογία·

β) κινηματογραφικές ταινίες, μουσική και άλλα είδη μέσων και ψυχαγωγίας·

γ) δικαιόχρηση· και

δ) διπλώματα ευρεσιτεχνίας, εμπορικά σήματα και δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας.

▼M55

B53 Πέραν της υπόσχεσης να παραχωρήσει άδεια (ή άδειες) σε πελάτη, η οικονομική οντότητα δύναται επίσης να υποσχεθεί τη μεταβίβαση άλλων αγαθών ή υπηρεσιών στον πελάτη. Τέτοιες υποσχέσεις δύνανται να αναφέρονται ρητά στη σύμβαση ή να συνάγονται από τις συνήθεις επιχειρηματικές πρακτικές, τις δημοσιευμένες πολιτικές ή συγκεκριμένες δηλώσεις της οικονομικής οντότητας (βλέπε παράγραφο 24). Όπως και σε άλλα είδη συμβάσεων, όταν μια σύμβαση με πελάτη περιλαμβάνει υπόσχεση για χορήγηση άδειας (ή αδειών) επιπλέον άλλων υπεσχημένων αγαθών ή υπηρεσιών, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις παραγράφους 22-30 για να προσδιορίσει καθεμιά από τις υποχρεώσεις εκτέλεσης βάσει της σύμβασης.

▼M52

B54 Εάν η υπόσχεση για παραχώρηση άδειας χρήσης δεν είναι διακριτή από άλλα υποσχόμενα αγαθά ή υπηρεσίες στη σύμβαση όπως προβλέπεται από τις παραγράφους 26-30, η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά την υπόσχεση για παραχώρηση άδειας χρήσης και την παροχή των άλλων υποσχόμενων αγαθών ή υπηρεσιών μαζί ως μία ενιαία υποχρέωση εκτέλεσης. Ακολουθούν ορισμένα παραδείγματα αδειών χρήσης που δεν είναι διακριτές από άλλα υποσχόμενα αγαθά ή υπηρεσίες της σύμβασης:

α) άδεια χρήσης που αποτελεί μέρος ενός ενσώματου αγαθού και η οποία είναι απαραίτητη για να είναι το αγαθό λειτουργικό· και

β) άδεια χρήσης από την οποία ο πελάτης δύναται να επωφεληθεί μόνο σε συνδυασμό με σχετική υπηρεσία (όπως μια ηλεκτρονική υπηρεσία που παρέχεται από την οικονομική οντότητα και επιτρέπει στον πελάτη να έχει πρόσβαση στο περιεχόμενο μέσω της παραχώρησης άδειας χρήσης).

B55 Εάν η άδεια χρήσης δεν είναι διακριτή, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις παραγράφους 31-38 για να καθορίσει αν η υποχρέωση εκτέλεσης (που περιλαμβάνει την υποσχόμενη άδεια χρήσης) είναι υποχρέωση εκτέλεσης που εκπληρώνεται σε βάθος χρόνου ή σε δεδομένη χρονική στιγμή.

B56 Εάν η υπόσχεση για παραχώρηση άδειας χρήσης είναι διακριτή από τα άλλα υποσχόμενα αγαθά ή υπηρεσίες μιας σύμβασης και, επομένως, η υπόσχεση για παραχώρηση άδειας χρήσης αποτελεί χωριστή υποχρέωση εκτέλεσης, η οικονομική οντότητα καθορίζει αν η άδεια χρήσης μεταβιβάζεται στον πελάτη είτε σε δεδομένη χρονική στιγμή είτε σε βάθος χρόνου. Προκειμένου να το καθορίσει αυτό, η οικονομική οντότητα εξετάζει αν η φύση της υπόσχεσης της οικονομικής οντότητας για παραχώρηση άδειας χρήσης στον πελάτη συνίσταται στην παροχή στον πελάτη:

α) του δικαιώματος για πρόσβαση στη διανοητική ιδιοκτησία της οικονομικής οντότητας όπως αυτή διαμορφώνεται στη διάρκεια της περιόδου άδειας χρήσης· ή

β) του δικαιώματος χρήσης της διανοητικής ιδιοκτησίας της οικονομικής οντότητας όπως αυτή έχει διαμορφωθεί τη χρονική στιγμή παραχώρησης της άδειας χρήσης.

Καθορισμός της φύσης της υπόσχεσης της οικονομικής οντότητας

▼M55

B57 [Διαγράφηκε]

B58 Η φύση της υπόσχεσης της οικονομικής οντότητας για χορήγηση άδειας συνιστά υπόσχεση για παροχή δικαιώματος πρόσβασης στη διανοητική ιδιοκτησία της οικονομικής οντότητας, εάν πληρούνται όλα τα ακόλουθα κριτήρια:

▼M55

α) η σύμβαση απαιτεί, ή ο πελάτης εύλογα αναμένει, ότι η οικονομική οντότητα θα ασκήσει δραστηριότητες οι οποίες επηρεάζουν σημαντικά τη διανοητική ιδιοκτησία επί της οποίας έχει δικαιώματα ο πελάτης (βλέπε παράγραφο B59 και B59A)·

β) τα δικαιώματα που χορηγούνται από την άδεια εκθέτουν άμεσα τον πελάτη σε οποιεσδήποτε θετικές ή αρνητικές επιδράσεις των δραστηριοτήτων της οικονομικής οντότητας που προσδιορίζονται στην παράγραφο B58 στοιχείο α)· και

γ) οι εν λόγω δραστηριότητες δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταβίβαση κάποιου αγαθού ή υπηρεσίας στον πελάτη στη διάρκεια εκτέλεσης των εν λόγω δραστηριοτήτων (βλέπε παράγραφο 25).

▼M52

B59 Ορισμένοι παράγοντες που δύνανται να υποδεικνύουν ότι ο πελάτης εύλογα αναμένει ότι η οικονομική οντότητα θα ασκήσει δραστηριότητες οι οποίες επηρεάζουν σημαντικά τη διανοητική ιδιοκτησία είναι οι συνήθεις επιχειρηματικές πρακτικές, οι δημοσιευμένες πολιτικές ή συγκεκριμένες δηλώσεις της οικονομικής οντότητας. Μολονότι δεν αποτελεί καθοριστικό παράγοντα, η ύπαρξη κοινού οικονομικού ενδιαφέροντος (για παράδειγμα, δικαιώματα βάσει πωλήσεων) μεταξύ της οικονομικής οντότητας και του πελάτη, το οποίο σχετίζεται με τη διανοητική ιδιοκτησία επί της οποίας ο πελάτης έχει δικαιώματα, θα μπορούσε επίσης να υποδεικνύει ότι πελάτης εύλογα αναμένει ότι η οικονομική οντότητα θα ασκήσει τέτοιες δραστηριότητες.

▼M55

B59A Οι δραστηριότητες μιας οντότητας επηρεάζουν σημαντικά τη διανοητική ιδιοκτησία στην οποία ο πελάτης έχει δικαιώματα εφόσον:

α) οι δραστηριότητες αυτές αναμένεται να τροποποιήσουν σημαντικά τη μορφή (για παράδειγμα, τον σχεδιασμό ή το περιεχόμενο) ή τη λειτουργικότητα (για παράδειγμα, την ικανότητα εκτέλεσης λειτουργίας ή έργου) της διανοητικής ιδιοκτησίας· ή

β) η δυνατότητα του πελάτη να αποκομίζει οφέλη από τη διανοητική ιδιοκτησίας απορρέει ουσιαστικά ή εξαρτάται από τις εν λόγω δραστηριότητες. Για παράδειγμα, το όφελος από ένα σήμα συχνά απορρέει ή εξαρτάται από τις εν εξελίξει δραστηριότητες της οντότητας που στηρίζουν ή να διατηρούν την αξία της διανοητικής ιδιοκτησίας.

Επομένως, εάν η διανοητική ιδιοκτησία επί της οποίας ο πελάτης έχει δικαιώματα έχει σημαντική αυτόνομη λειτουργικότητα, σημαντικό μέρος του οφέλους της εν λόγω πνευματικής ιδιοκτησίας προκύπτει από αυτή τη λειτουργικότητα. Κατά συνέπεια, η δυνατότητα του πελάτη να αποκομίζει οφέλη από την εν λόγω πνευματική ιδιοκτησία δεν θα επηρεαστεί σημαντικά από τις δραστηριότητες της οικονομικής οντότητας, εκτός αν αυτές μεταβάλλουν σημαντικά τη μορφή ή τη λειτουργικότητά της. Είδη διανοητικής ιδιοκτησίας που έχουν συχνά σημαντική αυτόνομη λειτουργικότητα περιλαμβάνουν λογισμικό, βιολογικές ενώσεις ή χημικούς τύπους φαρμάκων και ολοκληρωμένο περιεχόμενο μέσων ενημέρωσης (για παράδειγμα, ταινίες, τηλεοπτικές εκπομπές και μουσικές ηχογραφήσεις).

▼M52

B60 Εάν πληρούνται τα κριτήρια της παραγράφου B58, η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά την υπόσχεση για παραχώρηση άδειας χρήσης ως υποχρέωση εκτέλεσης η οποία εκπληρώνεται σε βάθος χρόνου, επειδή ο πελάτης θα λαμβάνει και ταυτόχρονα θα αναλώνει τα οφέλη από την εκτέλεση της οικονομικής οντότητας σχετικά με την παροχή πρόσβασης στη διανοητική ιδιοκτησία της στη διάρκεια της εκτέλεσης [βλέπε παράγραφο 35 στοιχείο α)]. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις παραγράφους 39-45 για να επιλέξει την κατάλληλη μέθοδο να επιμετρήσει την πρόοδο προς την πλήρη εκπλήρωση της υποχρέωσης εκτέλεσης για παροχή πρόσβασης.

▼M52

B61 Εάν δεν πληρούνται τα κριτήρια της παραγράφου B58, η φύση της υπόσχεσης της οικονομικής οντότητας είναι η παροχή δικαιώματος χρήσης της διανοητικής ιδιοκτησίας της οικονομικής οντότητας όπως αυτή έχει ήδη διαμορφωθεί (από άποψη μορφής και λειτουργίας) κατά τη χρονική στιγμή παραχώρησης της άδειας χρήσης στον πελάτη. Αυτό συνεπάγεται ότι ο πελάτης δύναται να ορίσει τη χρήση της άδειας παραχώρησης και να αποκομίσει ουσιωδώς όλα τα υπολειπόμενα οφέλη της τη χρονική στιγμή κατά την οποία μεταβιβάζεται η άδεια. Η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά την υπόσχεση παροχής δικαιώματος χρήσης της διανοητικής ιδιοκτησίας της οικονομικής οντότητας ως υποχρέωση εκτέλεσης που εκπληρώνεται σε δεδομένη χρονική στιγμή. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την παράγραφο 38 για να καθορίσει τη δεδομένη χρονική στιγμή κατά την οποία η άδεια χρήσης μεταβιβάζεται στον πελάτη. Ωστόσο, δεν είναι δυνατό να αναγνωριστεί έσοδο για άδεια χρήσης που παρέχει δικαίωμα χρήσης της διανοητικής ιδιοκτησίας της οικονομικής οντότητας πριν από την έναρξη της περιόδου κατά την οποία ο πελάτης δύναται να χρησιμοποιήσει και να επωφεληθεί από την άδεια χρήσης. Για παράδειγμα, εάν η περίοδος άδειας χρήσης ενός λογισμικού ξεκινά προτού η οικονομική οντότητα παράσχει (ή καταστήσει διαθέσιμο) στον πελάτη τον κωδικό που επιτρέπει στον πελάτη την άμεση χρήση του λογισμικού, η οικονομική οντότητα δεν θα αναγνωρίσει έσοδο πριν από την παροχή του κωδικού (ή πριν τον καταστήσει διαθέσιμο).

B62 Η οικονομική οντότητα παραβλέπει τους ακόλουθους παράγοντες όταν προσδιορίζει αν η άδεια χρήσης παρέχει δικαίωμα πρόσβασης στη διανοητικής ιδιοκτησία της οικονομικής οντότητας ή δικαίωμα χρήσης της διανοητικής ιδιοκτησίας της οικονομικής οντότητας:

α) Χρονικούς ή γεωγραφικούς περιορισμούς ή περιορισμούς στη χρήση — οι εν λόγω περιορισμοί καθορίζουν τα χαρακτηριστικά της υποσχόμενης άδειας χρήσης και όχι αν η οικονομική οντότητα εκπληρώνει την υποχρέωση εκτέλεσης σε δεδομένη χρονική στιγμή ή σε βάθος χρόνου.

β) Εγγυήσεις που παρέχει η οικονομική οντότητα ότι διαθέτει εν ισχύ δίπλωμα ευρεσιτεχνίας για τη διανοητική ιδιοκτησία και ότι θα προστατεύσει το δίπλωμα ευρεσιτεχνίας από μη εξουσιοδοτημένη χρήση του — η υπόσχεση για προστασία του διπλώματος ευρεσιτεχνίας δεν αποτελεί υποχρέωση εκτέλεσης, επειδή η ενέργεια της προστασίας ενός διπλώματος ευρεσιτεχνίας διαφυλάττει την αξία των περιουσιακών στοιχείων διανοητικής ιδιοκτησίας της οικονομικής οντότητας και παρέχει στον πελάτη τη διαβεβαίωση ότι η μεταβιβαζόμενη άδεια χρήσης πληροί τις προδιαγραφές της υποσχόμενης άδειας χρήσης που προβλέπονται στη σύμβαση.

Δικαιώματα βάσει πωλήσεων ή χρήσης

B63 Παρά τις απαιτήσεις των παραγράφων 56-59, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει έσοδο για ένα δικαίωμα βάσει πωλήσεων ή χρήσης που έχει υποσχεθεί σε αντάλλαγμα της άδειας χρήσης διανοητικής ιδιοκτησίας μόνο όταν (ή ενόσω) επέλθει το τελευταίο από τα ακόλουθα γεγονότα:

α) πραγματοποίηση μεταγενέστερης πώλησης ή χρήσης· και

β) εκπλήρωση (ή μερική εκπλήρωση) της υποχρέωσης εκτέλεσης στην οποία έχουν επιμεριστεί ορισμένα ή όλα τα δικαιώματα βάσει πωλήσεων ή χρήσης.

▼M55

B63A Η απαίτηση για δικαίωμα βάσει πωλήσεων ή χρήσης στην παράγραφο B63 εφαρμόζεται όταν το δικαίωμα σχετίζεται μόνον με άδεια διανοητικής ιδιοκτησίας ή όταν η άδεια διανοητικής ιδιοκτησίας είναι το κυρίαρχη στοιχείο με το οποίο συνδέεται το δικαίωμα (για παράδειγμα, η άδεια της πνευματικής ιδιοκτησίας μπορεί να είναι το κυρίαρχο στοιχείο με το οποίο συνδέεται το δικαίωμα όταν η οικονομική οντότητα έχει εύλογη προσδοκία ότι ο πελάτης θα αποδώσει πολύ μεγαλύτερη αξία στην άδεια εκμετάλλευσης από ό, τι στα λοιπά αγαθά ή υπηρεσίες που σχετίζονται με το δικαίωμα).

▼M55

B63B Όταν πληρούται η απαίτηση της παραγράφου B63A, αναγνωρίζεται εξολοκλήρου έσοδο από δικαίωμα βάσει πωλήσεων ή χρήσης σύμφωνα με την παράγραφο B63. Όταν δεν πληρούται η απαίτηση της παραγράφου B63A, εφαρμόζονται στο δικαίωμα βάσει πωλήσεων ή χρήσης οι απαιτήσεις των παραγράφων 50 έως 59.

▼M52

Συμφωνίες επαναγοράς

B64 Η συμφωνία επαναγοράς είναι μια σύμβαση με την οποία η οικονομική οντότητα πουλά ένα περιουσιακό στοιχείο και επίσης υπόσχεται ή έχει το δικαίωμα (είτε στην ίδια σύμβαση είτε σε άλλη σύμβαση) να επαναγοράσει το περιουσιακό στοιχείο. Το επαναγοραζόμενο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι το στοιχείο που είχε αρχικά πωληθεί στον πελάτη, ένα περιουσιακό στοιχείο το οποίο μοιάζει ουσιωδώς στο στοιχείο αυτό ή άλλο περιουσιακό στοιχείο του οποίου αποτελούσε μέρος το περιουσιακό στοιχείο το οποίο είχε πωληθεί αρχικά.

B65 Γενικά, υπάρχουν τρία είδη συμφωνιών επαναγοράς:

α) η υποχρέωση της οικονομικής οντότητας να επαναγοράσει το περιουσιακό στοιχείο (προθεσμιακή σύμβαση)·

β) το δικαίωμα της οικονομικής οντότητας να επαναγοράσει το περιουσιακό στοιχείο (δικαίωμα αγοράς)· και

γ) η υποχρέωση της οικονομικής οντότητας να επαναγοράσει το περιουσιακό στοιχείο κατόπιν αιτήματος του πελάτη (δικαίωμα πώλησης).

Προθεσμιακή σύμβαση ή δικαίωμα αγοράς

▼M54

B66 Εάν η οικονομική οντότητα έχει την υποχρέωση ή το δικαίωμα επαναγοράς του περιουσιακού στοιχείου (προθεσμιακή σύμβαση ή δικαίωμα αγοράς), ο πελάτης δεν αποκτά έλεγχο του περιουσιακού στοιχείου, επειδή ο πελάτης υπόκειται σε περιορισμούς ως προς τη δυνατότητά του να ορίσει τη χρήση, ή να αποκομίσει ουσιωδώς όλα τα υπολειπόμενα οφέλη, του περιουσιακού στοιχείου, παρόλο που ο πελάτης ενδέχεται να έχει στη φυσική κατοχή του το περιουσιακό στοιχείο. Ως εκ τούτου, η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά τη σύμβαση με έναν από τους δύο ακόλουθους τρόπους:

α) ως μίσθωση σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 16 *Μισθώσεις*, εάν η οικονομική οντότητα δύναται ή πρέπει να επαναγοράσει το περιουσιακό στοιχείο για ποσό μικρότερο από την αρχική τιμή πώλησης του περιουσιακού στοιχείου, εκτός εάν η σύμβαση αποτελεί μέρος συναλλαγής πώλησης και επαναμίσθωσης. Εάν η σύμβαση αποτελεί μέρος συναλλαγής πώλησης και επαναμίσθωσης, η οικονομική οντότητα συνεχίζει να αναγνωρίζει το περιουσιακό στοιχείο και αναγνωρίζει χρηματοοικονομική υποχρέωση για τυχόν αντάλλαγμα που έλαβε από τον πελάτη. Η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά τη χρηματοοικονομική υποχρέωση σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9· ή

▼M52

β) ως μορφή χρηματοδότησης σύμφωνα με την παράγραφο B68, εάν η οικονομική οντότητα δύναται ή πρέπει να επαναγοράσει το περιουσιακό στοιχείο για ποσό ίσο ή μεγαλύτερο από την αρχική τιμή πώλησης του περιουσιακού στοιχείου·

B67 Κατά τη σύγκριση της τιμής επαναγοράς με την τιμή πώλησης, η οικονομική οντότητα εξετάζει τη διαχρονική αξία του χρήματος.

B68 Εάν η συμφωνία επαναγοράς αποτελεί μορφή χρηματοδότησης, η οικονομική οντότητα συνεχίζει να αναγνωρίζει το περιουσιακό στοιχείο και παράλληλα να αναγνωρίζει χρηματοοικονομική υποχρέωση για τυχόν αντάλλαγμα που έλαβε από τον πελάτη. Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τη διαφορά μεταξύ του ποσού του ανταλλάγματος που έλαβε από τον πελάτη και του ποσού του ανταλλάγματος που θα καταβάλει στον πελάτη ως τόκο και, κατά περίπτωση, ως δαπάνες επεξεργασίας ή διαφύλαξης (για παράδειγμα, ασφάλεια).

B69 Εάν το δικαίωμα προαίρεσης εκπνεύσει χωρίς να ασκηθεί, η οικονομική οντότητα παύει να αναγνωρίζει την υποχρέωση και αναγνωρίζει έσοδο.

▼M52

Δικαίωμα πώλησης

▼M54

Β70 Εάν η οικονομική οντότητα έχει την υποχρέωση να επαναγοράσει το περιουσιακό στοιχείο κατόπιν αιτήματος του πελάτη (δικαίωμα πώλησης) σε τιμή χαμηλότερη από την αρχική τιμή πώλησης του περιουσιακού στοιχείου, η οικονομική οντότητα εξετάζει κατά την έναρξη ισχύος της σύμβασης αν ο πελάτης έχει σημαντικό οικονομικό κίνητρο να ασκήσει το δικαίωμά του. Η άσκηση του δικαιώματος από πλευράς του πελάτη έχει ως αποτέλεσμα ο πελάτης ουσιαστικά να καταβάλει στην οικονομική οντότητα αντάλλαγμα για το δικαίωμα χρήσης του συγκεκριμένου περιουσιακού στοιχείου για μια χρονική περίοδο. Επομένως, εάν ο πελάτης έχει σημαντικό οικονομικό κίνητρο να ασκήσει το δικαίωμά του, η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά τη συμφωνία ως μίσθωση σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 16, εκτός εάν η σύμβαση αποτελεί μέρος συναλλαγής πώλησης και επαναμίσθωσης. Εάν η σύμβαση αποτελεί μέρος συναλλαγής πώλησης και επαναμίσθωσης, η οικονομική οντότητα συνεχίζει να αναγνωρίζει το περιουσιακό στοιχείο και αναγνωρίζει χρηματοοικονομική υποχρέωση για τυχόν αντάλλαγμα που έλαβε από τον πελάτη. Η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά τη χρηματοοικονομική υποχρέωση σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9.

▼M52

Β71 Για να καθορίσει αν ο πελάτης έχει σημαντικό οικονομικό κίνητρο να ασκήσει το δικαίωμά του, η οικονομική οντότητα εξετάζει διάφορους παράγοντες, όπως τη σχέση τιμής επαναγοράς και εκτιμώμενης αγοραίας αξίας του περιουσιακού στοιχείου κατά την ημερομηνία επαναγοράς και το χρονικό διάστημα μέχρι την εκπνοή του δικαιώματος. Για παράδειγμα, εάν η τιμή επαναγοράς αναμένεται να είναι σημαντικά υψηλότερη από την αγοραία αξία του περιουσιακού στοιχείου, αυτό ενδέχεται να αποτελεί ένδειξη ότι ο πελάτης έχει σημαντικό οικονομικό κίνητρο να ασκήσει το δικαίωμα πώλησης.

Β72 Εάν ο πελάτης δεν έχει σημαντικό οικονομικό κίνητρο να ασκήσει το δικαίωμά του σε τιμή χαμηλότερη από την αρχική τιμή πώλησης του περιουσιακού στοιχείου, η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά τη συμφωνία ως πώληση προϊόντος με δικαίωμα επιστροφής, όπως περιγράφεται στις παραγράφους Β20–Β27.

Β73 Εάν η τιμή επαναγοράς του περιουσιακού στοιχείου είναι ίση ή υψηλότερη από την αρχική τιμή πώλησης και υπερβαίνει την εκτιμώμενη αγοραία αξία του περιουσιακού στοιχείου, η σύμβαση αποτελεί ουσιαστικά μορφή χρηματοδότησης και, συνεπώς, η λογιστική της αντιμετώπιση περιγράφεται στην παράγραφο Β68.

Β74 Εάν η τιμή επαναγοράς του περιουσιακού στοιχείου είναι ίση ή υψηλότερη από την αρχική τιμή πώλησης και χαμηλότερη ή ίση με την εκτιμώμενη αγοραία αξία του περιουσιακού στοιχείου, και ο πελάτης δεν έχει σημαντικό οικονομικό κίνητρο να ασκήσει το δικαίωμά του, τότε η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά τη συμφωνία ως πώληση προϊόντος με δικαίωμα επιστροφής, όπως περιγράφεται στις παραγράφους Β20–Β27.

Β75 Κατά τη σύγκριση της τιμής επαναγοράς με την τιμή πώλησης, η οικονομική οντότητα εξετάζει τη διαχρονική αξία του χρήματος.

Β76 Εάν το δικαίωμα προαίρεσης εκπνεύσει χωρίς να ασκηθεί, η οικονομική οντότητα παύει να αναγνωρίζει την υποχρέωση και αναγνωρίζει έσοδο.

Συμφωνίες παρακαταθήκης

Β77 Όταν η οικονομική οντότητα παραδίδει ένα προϊόν σε ένα άλλο μέρος (για παράδειγμα σε έναν έμπορο ή διανομέα) για πώληση σε τελικούς πελάτες, η οικονομική οντότητα αξιολογεί αν το άλλο μέρος αποκτά έλεγχο του προϊόντος τη δεδομένη χρονική στιγμή. Ένα προϊόν που έχει παραδοθεί σε άλλο μέρος μπορεί να εμπίπτει σε συμφωνία παρακαταθήκης εάν το άλλο μέρος δεν έχει αποκτήσει τον έλεγχο του προϊόντος. Κατά συνέπεια, η οικονομική οντότητα δεν αναγνωρίζει έσοδο με την παράδοση του προϊόντος στο άλλο μέρος, εάν πρόκειται για προϊόν σε παρακαταθήκη.

▼**M52**

Β78 Ενδείξεις ότι μια συμφωνία συνιστά συμφωνία παρακαταθήκης είναι, μεταξύ άλλων, οι ακόλουθες:

α) το προϊόν βρίσκεται υπό τον έλεγχο της οικονομικής οντότητας έως την επέλευση ενός συγκεκριμένου γεγονότος, όπως η πώληση του προϊόντος σε πελάτη του εμπόρου ή η παρέλευση συγκεκριμένης χρονικής περιόδου·

β) η οικονομική οντότητα δύναται να απαιτήσει την επιστροφή του προϊόντος ή τη μεταβίβαση του προϊόντος σε τρίτο μέρος (όπως για παράδειγμα έναν άλλον έμπορο)· και

γ) ο έμπορος δεν έχει ανεπιφύλακτη υποχρέωση να πληρώσει για το προϊόν (παρόλο που ίσως απαιτείται να καταβάλει εγγύηση).

Συμφωνίες που προβλέπουν τιμολόγηση πριν από την παράδοση

Β79 Συμφωνία που προβλέπει τιμολόγηση πριν από την παράδοση είναι μια σύμβαση βάσει της οποίας η οικονομική οντότητα τιμολογεί τον πελάτη για ένα προϊόν, αλλά η οικονομική οντότητα συνεχίζει να έχει στη φυσική κατοχή της το προϊόν, έως ότου αυτό μεταβιβαστεί στον πελάτη σε μελλοντικό χρονικό σημείο. Για παράδειγμα, ο πελάτης δύναται να ζητήσει από την οικονομική οντότητα να συνάψουν τέτοιου είδους σύμβαση, επειδή ο πελάτης δεν έχει διαθέσιμο χώρο για το προϊόν ή λόγω καθυστερήσεων στο χρονοδιάγραμμα παραγωγής του πελάτη.

Β80 Η οικονομική οντότητα καθορίζει τον χρόνο εκπλήρωσης της υποχρέωσης εκτέλεσης της μεταβίβασης του προϊόντος, αξιολογώντας τον χρόνο κατά τον οποίο ο πελάτης αποκτά τον έλεγχο του προϊόντος (βλέπε παράγραφο 38). Σε ορισμένες συμβάσεις, ο έλεγχος μεταβιβάζεται είτε κατά την παράδοση του προϊόντος στον χώρο του πελάτη είτε κατά την αποστολή του προϊόντος, αναλόγως των όρων της σύμβασης (περιλαμβανομένων των όρων παράδοσης και αποστολής). Ωστόσο, σε κάποιες συμβάσεις, ο πελάτης ενδέχεται να αποκτήσει τον έλεγχο ενός προϊόντος μολονότι το προϊόν παραμένει στη φυσική κατοχή της οικονομικής οντότητας. Σε αυτή την περίπτωση, ο πελάτης έχει τη δυνατότητα να ορίσει τη χρήση, και να αποκομίσει ουσιωδώς όλα τα υπολειπόμενα οφέλη, του προϊόντος, παρόλο που έχει αποφασίσει να μην ασκήσει το δικαίωμά του για φυσική κατοχή του προϊόντος. Ως εκ τούτου, η οικονομική οντότητα δεν ελέγχει το προϊόν. Αντιθέτως, η οικονομική οντότητα παρέχει υπηρεσίες φύλαξης στον πελάτη για το συγκεκριμένο περιουσιακό στοιχείο του πελάτη.

Β81 Επιπρόσθετα της εφαρμογής των απαιτήσεων της παραγράφου 38, για να θεωρηθεί ότι ο πελάτης έχει αποκτήσει τον έλεγχο του προϊόντος σε μια συμφωνία που προβλέπει τιμολόγηση πριν από την παράδοση, πρέπει να πληρούνται όλα τα ακόλουθα κριτήρια:

α) πρέπει να υπάρχει ουσιαστικός λόγος για τη σύναψη συμφωνίας που προβλέπει την τιμολόγηση πριν από την παράδοση (για παράδειγμα, ο πελάτης ζήτησε τη συμφωνία)·

β) πρέπει το προϊόν να αναγνωρίζεται χωριστά ως ιδιοκτησία του πελάτη·

γ) πρέπει το προϊόν να είναι έτοιμο για φυσική μεταβίβαση στον πελάτη· και

δ) η οικονομική οντότητα δεν μπορεί να έχει τη δυνατότητα να χρησιμοποιήσει το προϊόν ή να το διαθέσει σε άλλον πελάτη.

▼M52

B82 Εάν η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει έσοδο από την πώληση ενός προϊόντος βάσει συμφωνίας που προβλέπει την τιμολόγηση πριν από την παράδοση, η οικονομική οντότητα εξετάζει αν έχει υπολειπόμενες υποχρεώσεις εκτέλεσης (για παράδειγμα, για υπηρεσίες φύλαξης) σύμφωνα με τις παραγράφους 22-30, στις οποίες η οικονομική οντότητα επιμερίζει μέρος της τιμής συναλλαγής σύμφωνα με τις παραγράφους 73-86.

Αποδοχή από τον πελάτη

B83 Σύμφωνα με την παράγραφο 38 στοιχείο ε), η αποδοχή από τον πελάτη ενός περιουσιακού στοιχείου μπορεί να αποτελέσει ένδειξη ότι ο πελάτης έχει αποκτήσει τον έλεγχο του περιουσιακού στοιχείου. Οι ρήτρες περί αποδοχής από τον πελάτη επιτρέπουν στον πελάτη να ακυρώσει μια σύμβαση ή να απαιτήσει από την οικονομική οντότητα να λάβει διορθωτικά μέτρα, εάν ένα αγαθό ή μια υπηρεσία δεν πληροί τις συμφωνηθείσες προδιαγραφές. Η οικονομική οντότητα εξετάζει τέτοιες ρήτρες προκειμένου να αξιολογήσει πότε ο πελάτης αποκτά τον έλεγχο ενός προϊόντος ή μιας υπηρεσίας.

B84 Εάν μια οικονομική οντότητα δύναται αντικειμενικά να προσδιορίσει ότι ο έλεγχος ενός προϊόντος ή μιας υπηρεσίας έχει μεταβιβαστεί στον πελάτη σύμφωνα με τις συμφωνηθείσες προδιαγραφές της σύμβασης, τότε η αποδοχή από τον πελάτη αποτελεί τυπικότητα που δεν επηρεάζει τον προσδιορισμό από πλευράς της οικονομικής οντότητας του χρόνου κατά τον οποίο ο πελάτης απέκτησε τον έλεγχο του προϊόντος ή της υπηρεσίας. Για παράδειγμα, εάν η ρήτρα περί αποδοχής από τον πελάτη βασίζεται στην εκπλήρωση συγκεκριμένων χαρακτηριστικών μεγέθους και βάρους, η οικονομική οντότητα θα μπορούσε να διαπιστώσει αν αυτά τα κριτήρια πληρούνται προτού λάβει επιβεβαίωση για αποδοχή από τον πελάτη. Η εμπειρία της οικονομικής οντότητας με συμβάσεις για παρόμοια αγαθά ή υπηρεσίες μπορεί να παρέχει απόδειξη ότι το προϊόν ή η υπηρεσία που παρασχέθηκε στον πελάτη πληροί τις συμφωνηθείσες προδιαγραφές της σύμβασης. Εάν το έσοδο αναγνωριστεί πριν από την αποδοχή από τον πελάτη, η οικονομική οντότητα συνεχίζει να οφείλει να εξετάσει αν υπάρχουν υπολειπόμενες υποχρεώσεις εκτέλεσης (για παράδειγμα, εγκατάσταση του εξοπλισμού) και να αξιολογήσει αν αυτές πρέπει λογιστικά να αντιμετωπιστούν χωριστά.

B85 Ωστόσο, εάν μια οικονομική οντότητα δεν δύναται αντικειμενικά να προσδιορίσει ότι το προϊόν ή η υπηρεσία που έχει μεταβιβαστεί στον πελάτη πληροί τις συμφωνηθείσες προδιαγραφές της σύμβασης, τότε η οικονομική οντότητα δεν μπορεί να συμπεράνει ότι ο πελάτης έχει αποκτήσει τον έλεγχο έως ότου η οικονομική οντότητα λάβει την αποδοχή από τον πελάτη. Αυτό συμβαίνει επειδή, σε αυτή την περίπτωση, η οικονομική οντότητα δεν δύναται να προσδιορίσει ότι ο πελάτης έχει την ικανότητα να ορίσει τη χρήση, και να αποκομίσει ουσιωδώς όλα τα υπολειπόμενα οφέλη, του αγαθού ή της υπηρεσίας.

B86 Εάν η οικονομική οντότητα παραδώσει προϊόντα στον πελάτη για δοκιμή ή για λόγους αξιολόγησης και ο πελάτης δεν δεσμεύεται να πληρώσει κάποιο αντάλλαγμα έως την παρέλευση της δοκιμαστικής περιόδου, ο έλεγχος του προϊόντος δεν μεταβιβάζεται στον πελάτη μέχρι είτε ο πελάτης να αποδεχθεί το προϊόν είτε να παρέλθει η δοκιμαστική περίοδος.

Γνωστοποίηση της ανάλυσης εσόδων

B87 Βάσει της παραγράφου 114, η οικονομική οντότητα πρέπει να αναλύει τα έσοδα από συμβάσεις με πελάτες σε κατηγορίες που αποτυπώνουν πώς επηρεάζεται η φύση, η ποσότητα, ο χρόνος και η αβεβαιότητα των εσόδων και των ταμειακών ροών από οικονομικούς παράγοντες. Ως εκ τούτου, ο βαθμός στον οποίο αναλύονται τα έσοδα της

▼**M52**

οικονομικής οντότητας για λόγους γνωστοποίησης εξαρτάται από τα γεγονότα και τις περιστάσεις που αφορούν τις συμβάσεις με πελάτες της οικονομικής οντότητας. Ορισμένες οικονομικές οντότητες ενδέχεται να χρειάζεται να χρησιμοποιήσουν περισσότερα από ένα είδη κατηγοριών για να ικανοποιήσουν τον σκοπό της παραγράφου 114 σχετικά με την ανάλυση των εσόδων. Άλλες οικονομικές οντότητες ενδέχεται να ικανοποιούν τον σκοπό με ανάλυση των εσόδων σε ένα μόνο είδος κατηγορίας.

Β88 Κατά την επιλογή του είδους κατηγορίας (ή κατηγοριών) για την ανάλυση των εσόδων, η οικονομική οντότητα εξετάζει τον τρόπο με τον οποίο έχουν παρουσιαστεί οι πληροφορίες για τα έσοδα της οικονομικής οντότητας για άλλους σκοπούς, περιλαμβανομένων όλων των ακόλουθων:

α) γνωστοποιήσεις εκτός των οικονομικών καταστάσεων (για παράδειγμα, σε ανακοινώσεις αποτελεσμάτων, ετήσιους απολογισμούς ή παρουσιάσεις σε επενδυτές)·

β) πληροφορίες που εξετάζονται συχνά από τον επικεφαλής λήψης αποφάσεων για την αξιολόγηση της χρηματοοικονομικής επίδοσης των λειτουργικών τομέων· και

γ) άλλες πληροφορίες που είναι παρόμοιες με τα είδη των πληροφοριών που αναφέρονται στην παράγραφο Β88 στοιχεία α) και β) και που χρησιμοποιούνται από την οικονομική οντότητα ή τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων της οικονομικής οντότητας για την αξιολόγηση της χρηματοοικονομικής επίδοσης της οικονομικής οντότητας ή για τη λήψη αποφάσεων επιμερισμού πόρων.

Β89 Τα παραδείγματα κατάλληλων κατηγοριών περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα:

α) το είδος αγαθού ή υπηρεσίας (για παράδειγμα, βασικές γραμμές παραγωγής)·

β) τον γεωγραφικό τομέα (για παράδειγμα, χώρα ή περιοχή)·

γ) την αγορά ή το είδος πελάτη (για παράδειγμα, πελάτες δημοσίου ή ιδιώτες)·

δ) το είδος της σύμβασης (για παράδειγμα, συμβάσεις σταθερού τιμήματος και συμβάσεις σε χρονική και υλική βάση)·

ε) τη διάρκεια της σύμβασης (για παράδειγμα, βραχυπρόθεσμες και μακροπρόθεσμες συμβάσεις)·

στ) το χρόνο μεταβίβασης των αγαθών ή των υπηρεσιών (για παράδειγμα, έσοδα από αγαθά ή υπηρεσίες που μεταβιβάζονται στους πελάτες σε δεδομένη χρονική στιγμή και έσοδα από αγαθά ή υπηρεσίες που μεταβιβάζονται σε βάθος χρόνου)· και

ζ) τους διαύλους πωλήσεων (για παράδειγμα, αγαθά που πωλούνται απευθείας στους καταναλωτές και αγαθά που πωλούνται σε μεσάζοντες).

▼M52

Προσάρτημα Γ

Ημερομηνία έναρξης ισχύος και μεταβατική περίοδος

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του Προτύπου και έχει την ίδια ισχύ με τα άλλα μέρη του Προτύπου.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

Γ1 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο για ετήσιες περιόδους αναφοράς που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2018 ή μεταγενέστερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή για προγενέστερη περίοδο αναφοράς. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει το παρόν Πρότυπο νωρίτερα, το γεγονός αυτό γνωστοποιείται.

▼M54

Γ1Α Με το ΔΠΧΑ 16 *Μισθώσεις*, το οποίο εκδόθηκε τον Ιανουάριο του 2016, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 5, 97, Β66 και Β70. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 16, οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν τις εν λόγω τροποποιήσεις.

▼M55

Γ1Β Με τις *Διευκρινίσεις στο ΔΠΧΑ 15* Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες, του Απριλίου 2016, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 26, 27, 29, Β1, Β34-Β38, Β52-Β53, Β58, Γ2, Γ5 και Γ7, διεγράφη η παράγραφος Β57 και προστέθηκαν οι παράγραφοι Β34Α, Β35Α, Β35Β, Β37Α, Β59Α, Β63Α, Β63Β, Γ7Α και Γ8Α. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους αναφοράς που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2018 ή μεταγενέστερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή για προγενέστερη περίοδο αναφοράς. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις εν λόγω τροποποιήσεις για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼M52

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ

▼M55

Γ2 Για τους σκοπούς των μεταβατικών απαιτήσεων των παραγράφων Γ3–Γ8Α:

α) ως ημερομηνία αρχικής εφαρμογής νοείται η αρχή της περιόδου αναφοράς κατά την οποία η οικονομική οντότητα εφαρμόζει για πρώτη φορά το παρόν πρότυπο· και

β) ως ολοκληρωθείσα σύμβαση νοείται μια σύμβαση για την οποία η οικονομική οντότητα έχει μεταβιβάσει όλα τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν προσδιοριστεί σύμφωνα με το ΔΛΠ 11 *Συμβάσεις κατασκευής*, το ΔΛΠ 18 *Έσοδα* και τις συναφείς Διερμηνείες.

▼M52

Γ3 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο, χρησιμοποιώντας μία από τις ακόλουθες δύο μεθόδους:

α) αναδρομικά, σε κάθε προηγούμενη περίοδο αναφοράς και με απεικόνιση όπως προβλέπεται στο ΔΛΠ 8 *Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη*, βάσει των λύσεων που προβλέπονται στην παράγραφο Γ5· ή

β) αναδρομικά, με τη σωρευτική επίδραση της αρχικής εφαρμογής του παρόντος Προτύπου να αναγνωρίζεται κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής, σύμφωνα με τις παραγράφους Γ7–Γ8.

Γ4 Παρά τις απαιτήσεις της παραγράφου 28 του ΔΛΠ 8, όταν το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται για πρώτη φορά, η οικονομική οντότητα χρειάζεται απλώς να παρουσιάσει τα ποσοτικά στοιχεία που απαιτούνται βάσει της παραγράφου 28 στ) του ΔΛΠ 8 για την ετήσια περίοδο αμέσως πριν από την πρώτη ετήσια περίοδο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου (η «αμέσως προηγούμενη περίοδος») και μόνο εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο αναδρομικά, σύμφωνα με την παράγραφο Γ3 α). Η οικονομική οντότητα δύναται επίσης να παρέχει αυτές τις πληροφορίες για την τρέχουσα περίοδο ή για προηγούμενες συγκριτικές περιόδους, χωρίς όμως να είναι υποχρεωμένη να το πράξει.

▼M55

Γ5 Η οικονομική οντότητα δύναται να χρησιμοποιήσει μία ή περισσότερες από τις ακόλουθες πρακτικές λύσεις κατά την εφαρμογή του παρόντος Προτύπου αναδρομικά, σύμφωνα με την παράγραφο Γ3 α):

α) για συμβάσεις που έχουν ολοκληρωθεί, η οικονομική οντότητα δεν χρειάζεται να επαναδιατυπώσει τις συμβάσεις οι οποίες:

i) αρχίζουν και ολοκληρώνονται εντός της ίδιας ετήσιας περιόδου αναφοράς· ή

ii) είναι συμβάσεις που έχουν ολοκληρωθεί κατά την έναρξη της ενωρίτερης περιόδου που παρουσιάζεται.

β) για ολοκληρωθείσες συμβάσεις με μεταβλητό αντάλλαγμα, η οικονομική οντότητα δύναται να χρησιμοποιήσει την τιμή συναλλαγής κατά την ημερομηνία ολοκλήρωσης της σύμβασης, αντί να υπολογίσει μεταβλητά ανταλλάγματα για τις συγκριτικές περιόδους αναφοράς.

γ) για τις συμβάσεις που είχαν τροποποιηθεί πριν από την έναρξη της ενωρίτερης περιόδου που παρουσιάζεται, η οικονομική οντότητα δεν χρειάζεται να επαναδιατυπώσει αναδρομικά τη σύμβαση για τις εν λόγω τροποποιήσεις της σύμβασης σύμφωνα με τις παραγράφους 20-21. Αντ' αυτού, μια οντότητα αντικατοπτρίζει το σωρευτικό αποτέλεσμα όλων των τροποποιήσεων που επέρχονται πριν από την έναρξη της ενωρίτερης περιόδου που παρουσιάζεται όταν:

i) προσδιορίζονται οι εκπληρωθείσες και μη εκπληρωθείσες υποχρεώσεις εκτέλεσης·

ii) προσδιορίζεται η τιμή συναλλαγής· και

iii) επιμερίζεται η τιμή συναλλαγής στις εκπληρωθείσες και μη εκπληρωθείσες υποχρεώσεις εκτέλεσης.

δ) για όλες τις περιόδους αναφοράς που παρουσιάστηκαν πριν από την ημερομηνία πρώτης εφαρμογής, η οικονομική οντότητα δεν χρειάζεται να γνωστοποιήσει το ποσό της τιμής συναλλαγής που επιμερίστηκε στις υπολειπόμενες υποχρεώσεις εκτέλεσης ούτε να παραθέσει επεξήγηση σχετικά με τον χρόνο κατά τον οποίο η οικονομική οντότητα αναμένει να αναγνωρίσει το εν λόγω ποσό ως έσοδο (βλέπε παράγραφο 120).

▼M52

Γ6 Για κάθε πρακτική λύση της παραγράφου Γ5 που χρησιμοποιεί, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τη λύση αυτή με συνέπεια σε όλες τις συμβάσεις και περιόδους αναφοράς που παρουσιάζονται. Επιπρόσθετα, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί όλα τα ακόλουθα:

α) τις λύσεις που χρησιμοποιήθηκαν· και

β) στον βαθμό που είναι λογικά δυνατό, μια ποιοτική αξιολόγηση της εκτιμώμενης επίδρασης της εφαρμογής κάθε λύσης.

▼M55

Γ7 Εάν η οικονομική οντότητα επιλέξει να εφαρμόσει το παρόν πρότυπο αναδρομικά σύμφωνα με την παράγραφο Γ3 στοιχείο β), η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τη σωρευτική επίδραση της αρχικής εφαρμογής του παρόντος προτύπου ως προσαρμογή στο υπόλοιπο ανοίγματος των κερδών εις νέον (ή άλλου στοιχείου της καθαρής θέσης, κατά περίπτωση) της ετήσιας περιόδου αναφοράς στην οποία περιλαμβάνεται η ημερομηνία πρώτης εφαρμογής. Βάσει αυτής της μεθόδου μετάβασης, η οικονομική οντότητα δύναται να επιλέξει να εφαρμόσει το παρόν πρότυπο αναδρομικά μόνο σε συμβάσεις που δεν αποτελούν ολοκληρωθείσες συμβάσεις κατά την ημερομηνία πρώτης εφαρμογής (για παράδειγμα, την 1η Ιανουαρίου 2018 για μια οικονομική οντότητα με τέλος χρήσης την 31η Δεκεμβρίου).

▼M55

Γ7Α Μια οικονομική οντότητα που εφαρμόζει το παρόν πρότυπο αναδρομικά σύμφωνα με την παράγραφο Γ3 στοιχείο β) μπορεί επίσης να χρησιμοποιεί την πρακτική λύση που περιγράφεται στην παράγραφο Γ5 στοιχείο γ), είτε:

α) για όλες τις τροποποιήσεις της σύμβασης που πραγματοποιούνται πριν από την έναρξη της ενωρίτερης περιόδου παρουσίασης· είτε

β) για όλες τις τροποποιήσεις της σύμβασης που πραγματοποιούνται πριν την ημερομηνία πρώτης εφαρμογής.

Εάν μια οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί αυτήν την πρακτική λύση, η οντότητα εφαρμόζει τη λύση με συνέπεια σε όλες τις συμβάσεις και γνωστοποιεί τις πληροφορίες που απαιτούνται από την παράγραφο Γ6.

▼M52

Γ8 Για περιόδους αναφοράς που περιλαμβάνουν την ημερομηνία πρώτης εφαρμογής, η οικονομική οντότητα παρέχει αμφότερες τις ακόλουθες πρόσθετες γνωστοποιήσεις, εάν το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται αναδρομικά σύμφωνα με την παράγραφο Γ3 στοιχείο β):

α) το ποσό κατά το οποίο έχει επηρεαστεί κάθε κονδύλιο των οικονομικών καταστάσεων στην τρέχουσα περίοδο αναφοράς από την εφαρμογή του παρόντος Προτύπου σε σύγκριση με το ΔΛΠ 11, το ΔΛΠ 18 και τις συναφείς Διερμηνείες που ίσχυαν πριν από τη μεταβολή· και

β) μια επεξήγηση των αιτιών για τις σημαντικές μεταβολές που προσδιορίζονται βάσει της παραγράφου Γ8 στοιχείο α).

▼M55

Γ8Α Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις *Διευκρινίσεις στο ΔΠΧΑ 15* (βλέπε παράγραφο Γ1Β) αναδρομικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 8. Κατά την εφαρμογή των τροποποιήσεων αναδρομικά, μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις ως εάν είχαν συμπεριληφθεί στο ΔΠΧΑ 15 κατά την ημερομηνία πρώτης εφαρμογής. Συνεπώς, η οικονομική οντότητα δεν εφαρμόζει τις τροποποιήσεις σε περιόδους αναφοράς ή σε συμβάσεις στις οποίες δεν εφαρμόζονται οι απαιτήσεις του ΔΠΧΑ 15 σύμφωνα με τις παραγράφους Γ2-Γ8. Για παράδειγμα, εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 15 σύμφωνα με την παράγραφο Γ3 στοιχείο β) μόνο σε συμβάσεις οι οποίες δεν έχουν ολοκληρωθεί κατά την ημερομηνία πρώτης εφαρμογής, η οντότητα δεν επαναδιατυπώνει τις ολοκληρωθείσες συμβάσεις κατά την ημερομηνία πρώτης εφαρμογής του ΔΠΧΑ 15 για τα αποτελέσματα των εν λόγω τροποποιήσεων.

▼M52

Παραπομπές στο ΔΠΧΑ 9

Γ9 Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο, αλλά δεν εφαρμόζει ακόμα το ΔΠΧΑ 9 *Χρηματοοικονομικά μέσα*, οποιαδήποτε παραπομπή στο ΔΠΧΑ 9 νοείται ως παραπομπή στο ΔΛΠ 39 *Χρηματοοικονομικά μέσα: Χρηματοοικονομικά μέσα: αναγνώριση και επιμέτρηση, με εξαίρεση ορισμένες διατάξεις που αφορούν τη λογιστική αντιστάθμισης του κινδύνου*.

ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΑΛΛΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

Γ10 Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά τα ακόλουθα Πρότυπα:

α) ΔΛΠ 11 *Συμβάσεις κατασκευής*·

β) ΔΛΠ 18 *Έσοδα*·

γ) ΕΔΔΠΧΑ 13 *Προγράμματα πιστότητας πελατών*·

δ) ΕΔΔΠΧΑ 15 *Συμβάσεις για την Κατασκευή Ακινήτων*·

ε) ΕΔΔΠΧΑ 18 *Μεταβιβάσεις περιουσιακών στοιχείων από πελάτες*· και

στ) ΜΕΔ-31 *Έσοδα-Συναλλαγές Ανταλλαγής που Εμπεριέχουν Υπηρεσίες Διαφήμισης*.

▼M54

ΔΙΕΘΝΈΣ ΠΡΌΤΥΠΟ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΉΣ ΑΝΑΦΟΡΆΣ 16

Μισθώσεις

ΣΚΟΠΟΣ

1. **Το παρόν Πρότυπο ορίζει τις αρχές για την αναγνώριση, την επιμέτρηση, την παρουσίαση και τις γνωστοποιήσεις των *μισθώσεων*. Σκοπός είναι να διασφαλιστεί ότι οι *μισθωτές* και οι *εκμισθωτές* παρέχουν σχετικές πληροφορίες, με τρόπο ο οποίος αποτυπώνει πιστά τις εν λόγω συναλλαγές. Οι πληροφορίες αυτές δίνουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων μια βάση, προκειμένου να εκτιμήσουν τις επιπτώσεις των μισθώσεων στην οικονομική θέση, τη χρηματοοικονομική επίδοση και τις ταμειακές ροές μιας οικονομικής οντότητας.**

2. Κατά την εφαρμογή του παρόντος Προτύπου, η οικονομική οντότητα εξετάζει τους όρους και τις προϋποθέσεις των *συμβάσεων* και όλα τα σχετικά γεγονότα και τις περιστάσεις. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει με συνέπεια το παρόν Πρότυπο σε συμβάσεις που παρουσιάζουν παρόμοια χαρακτηριστικά και σε παρόμοιες περιστάσεις.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

3. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο σε όλες τις μισθώσεις, περιλαμβανομένων των μισθώσεων *περιουσιακών στοιχείων με δικαίωμα χρήσης* στο πλαίσιο *υπομίσθωσης*, με εξαίρεση στις ακόλουθες περιπτώσεις:

   α) μισθώσεις για εξερεύνηση ή χρήση μεταλλευμάτων, πετρελαίου, φυσικού αερίου και παρόμοιων μη ανανεώσιμων πόρων·

   β) μισθώσεις βιολογικών περιουσιακών στοιχείων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 41 *Γεωργία* και κατέχονται από μισθωτή·

   γ) συμφωνίες παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της ΕΔΔΠΧΑ 12 *Συμφωνίες παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών*·

   δ) άδειες χρήσης διανοητικής ιδιοκτησίας που παραχωρούνται από εκμισθωτή και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 15 *Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες*· και

   ε) δικαιώματα που κατέχονται από μισθωτή δυνάμει συμβάσεων παραχώρησης αδειών εκμετάλλευσης που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 38 *Άυλα περιουσιακά στοιχεία* για στοιχεία όπως κινηματογραφικές ταινίες, βιντεοσκοπήσεις, θεατρικά έργα, χειρόγραφα, ευρεσιτεχνίες και συγγραφικά δικαιώματα.

4. Ο μισθωτής μπορεί, αλλά δεν απαιτείται, να εφαρμόσει το παρόν Πρότυπο στις μισθώσεις άυλων περιουσιακών στοιχείων τα οποία δεν εμπίπτουν στην παράγραφο 3 στοιχείο ε).

ΕΞΑΙΡΕΣΕΙΣ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗΣ (ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΙ Β3–Β8)

5. Ο μισθωτής μπορεί να επιλέξει να μην εφαρμόσει τις απαιτήσεις των παραγράφων 22-49:

   α) *στις βραχυπρόθεσμες μισθώσεις*· και

   β) στις μισθώσεις στις οποίες το *υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο* έχει χαμηλή αξία (όπως περιγράφεται στις παραγράφους Β3–Β8).

6. Εάν ο μισθωτής επιλέξει να μην εφαρμόσει τις απαιτήσεις των παραγράφων 22-49 είτε στις βραχυπρόθεσμες μισθώσεις είτε στις μισθώσεις στις οποίες το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο έχει χαμηλή αξία, ο μισθωτής αναγνωρίζει τα *μισθώματα* των εν λόγω μισθώσεων ως έξοδα είτε με την ευθεία μέθοδο, σε όλη τη *διάρκεια της μίσθωσης*, είτε σε άλλη συστηματική βάση. Ο μισθωτής εφαρμόζει άλλη συστηματική βάση εάν αυτή η βάση αποτυπώνει καλύτερα την κατανομή του οφέλους που αποκομίζει ο μισθωτής.

▼M54

7. Εάν ο μισθωτής αντιμετωπίζει λογιστικά τις βραχυπρόθεσμες μισθώσεις σύμφωνα με την παράγραφο 6, τότε, για τους σκοπούς του παρόντος Προτύπου, θεωρεί τη μίσθωση ως νέα μίσθωση εάν:

α) υπάρχει *τροποποίηση της μίσθωσης*· ή

β) υπάρχει οποιαδήποτε μεταβολή στη διάρκεια της μίσθωσης (για παράδειγμα, ο μισθωτής ασκεί ένα δικαίωμα το οποίο δεν περιλαμβανόταν προηγουμένως στον προσδιορισμό της διάρκειας μίσθωσης).

8. Για τις βραχυπρόθεσμες μισθώσεις, η επιλογή διενεργείται ανά κατηγορία υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων με τις οποίες συνδέεται το δικαίωμα χρήσης. Μια κατηγορία υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων είναι μια συγκέντρωση υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων όμοιας φύσης και χρήσης στις δραστηριότητες μιας οικονομικής οντότητας. Για τις μισθώσεις στις οποίες το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο έχει χαμηλή αξία, η επιλογή μπορεί να διενεργηθεί ανά μίσθωση.

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΜΙΣΘΩΣΗΣ (ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΙ Β9–Β33)

9. Κατά την έναρξη ισχύος της σύμβασης, η οικονομική οντότητα εκτιμά εάν η σύμβαση αποτελεί, ή εμπεριέχει, μίσθωση. Μια σύμβαση αποτελεί, ή εμπεριέχει, μίσθωση εάν η σύμβαση μεταβιβάζει το δικαίωμα ελέγχου της χρήσης ενός αναγνωριζόμενου περιουσιακού στοιχείου για συγκεκριμένη χρονική περίοδο έναντι ανταλλάγματος. Οι παράγραφοι Β9–Β31 καθορίζουν τις κατευθυντήριες γραμμές για να εκτιμηθεί εάν η σύμβαση αποτελεί, ή εμπεριέχει, μίσθωση.

10. Η χρονική περίοδος μπορεί να περιγραφεί σε όρους βαθμού χρήσης του αναγνωριζόμενου περιουσιακού στοιχείου (για παράδειγμα, ο αριθμός των μονάδων παραγωγής για τις οποίες θα χρησιμοποιηθεί ένα μηχάνημα).

11. Η οικονομική οντότητα επανεκτιμά εάν μια σύμβαση αποτελεί, ή εμπεριέχει, μίσθωση μόνο εάν μεταβληθούν οι όροι και οι προϋποθέσεις της σύμβασης.

Διάκριση των στοιχείων της σύμβασης

12. Όταν μια σύμβαση αποτελεί, ή εμπεριέχει, μίσθωση, η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά κάθε μισθωτικό στοιχείο το οποίο περιλαμβάνεται στη σύμβαση ως μίσθωση, χωριστά από τα μη μισθωτικά στοιχεία της σύμβασης, εκτός εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την πρακτική λύση της παραγράφου 15. Οι κατευθυντήριες γραμμές διάκρισης των στοιχείων της σύμβασης ορίζονται στις παραγράφους Β32–Β33.

Μισθωτής

13. Όταν μια σύμβαση περιέχει ένα μισθωτικό στοιχείο και ένα ή περισσότερα πρόσθετα μισθωτικά ή μη μισθωτικά στοιχεία, ο μισθωτής επιμερίζει το αντάλλαγμα της σύμβασης σε κάθε μισθωτικό στοιχείο με βάση τη σχετική αυτοτελή τιμή του μισθωτικού στοιχείου και τη σωρευτική αυτοτελή τιμή των μη μισθωτικών στοιχείων.

14. Η σχετική αυτοτελής τιμή των μισθωτικών και μη μισθωτικών στοιχείων προσδιορίζεται με βάση την τιμή την οποία θα χρέωνε ο εκμισθωτής, ή άλλος παρόμοιος προμηθευτής, σε μια οικονομική οντότητα για το εν λόγω στοιχείο, ή παρόμοιο στοιχείο, χωριστά. Εάν μια αυτοτελής τιμή πώλησης δεν είναι άμεσα παρατηρήσιμη, ο μισθωτής εκτιμά την αυτοτελή τιμή μεγιστοποιώντας τη χρήση των παρατηρήσιμων πληροφοριών.

▼**M54**

15. Ως πρακτική λύση, ο μισθωτής μπορεί να επιλέξει, ανά κατηγορία υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων, να μη διαχωρίσει τα μη μισθωτικά από τα μισθωτικά στοιχεία και, αντιθέτως, να αντιμετωπίσει λογιστικά κάθε μισθωτικό και συνδεδεμένο μη μισθωτικό στοιχείο ως ενιαίο μισθωτικό στοιχείο. Ο μισθωτής δεν εφαρμόζει την εν λόγω πρακτική λύση στα ενσωματωμένα παράγωγα τα οποία πληρούν τα κριτήρια της παραγράφου 4.3.3 του ΔΠΧΑ 9 *Χρηματοοικονομικά Μέσα*.

16. Εάν δεν εφαρμοστεί η πρακτική λύση της παραγράφου 15, ο μισθωτής εφαρμόζει άλλα ισχύοντα πρότυπα για τη λογιστική αντιμετώπιση των μη μισθωτικών στοιχείων.

Εκμισθωτής

17. Όταν η σύμβαση εμπεριέχει μισθωτικό στοιχείο και ένα ή περισσότερα πρόσθετα μισθωτικά ή μη μισθωτικά στοιχεία, ο εκμισθωτής επιμερίζει το αντάλλαγμα στη σύμβαση σύμφωνα με τις παραγράφους 73-90 του ΔΠΧΑ 15.

ΔΙΑΡΚΕΙΑ ΜΙΣΘΩΣΗΣ (ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΙ Β34–Β41)

18. Η οικονομική οντότητα καθορίζει τη διάρκεια της μίσθωσης ως την αμετάκλητη χρονική περίοδο της μίσθωσης, σε συνδυασμό με:

α) τις χρονικές περιόδους που καλύπτονται από δικαίωμα παράτασης της μίσθωσης εάν είναι μάλλον βέβαιο ότι ο μισθωτής θα ασκήσει αυτό το δικαίωμα· και

β) τις χρονικές περιόδους που καλύπτονται από δικαίωμα καταγγελίας της μίσθωσης εάν είναι μάλλον βέβαιο ότι ο μισθωτής δεν θα ασκήσει αυτό το δικαίωμα.

19. Όταν η οικονομική οντότητα εκτιμά κατά πόσο είναι μάλλον βέβαιο ότι ο μισθωτής θα ασκήσει το δικαίωμα παράτασης της μίσθωσης ή ότι δεν θα ασκήσει το δικαίωμα καταγγελίας της μίσθωσης, εξετάζει όλα τα συναφή γεγονότα και τις περιστάσεις που δημιουργούν οικονομικό κίνητρο στον μισθωτή να ασκήσει το δικαίωμα παράτασης της μίσθωσης ή να μην ασκήσει το δικαίωμα καταγγελίας της μίσθωσης, όπως περιγράφεται στις παραγράφους Β37–Β40.

20. Ο μισθωτής επανεκτιμά κατά πόσο είναι μάλλον βέβαιη η άσκηση του δικαιώματος παράτασης ή η μη άσκηση του δικαιώματος καταγγελίας, με την επέλευση σημαντικού γεγονότος ή σημαντικής μεταβολής των περιστάσεων η οποία:

α) εμπίπτει στον έλεγχο του μισθωτή· και

β) επηρεάζει το κατά πόσο ο μισθωτής είναι μάλλον βέβαιο ότι θα ασκήσει ένα δικαίωμα το οποίο προηγουμένως δεν περιλαμβανόταν στον καθορισμό της διάρκειας μίσθωσης ή ότι δεν θα ασκήσει ένα δικαίωμα το οποίο προηγουμένως περιλαμβανόταν στον καθορισμό της διάρκειας μίσθωσης (όπως περιγράφεται στην παράγραφο Β41).

21. Η οικονομική οντότητα αναθεωρεί τη διάρκεια μίσθωσης εάν επέλθει μεταβολή στην αμετάκλητη χρονική περίοδο της μίσθωσης. Για παράδειγμα, η αμετάκλητη χρονική περίοδος της μίσθωσης μεταβάλλεται όταν:

α) ο μισθωτής ασκεί ένα δικαίωμα το οποίο δεν είχε προηγουμένως συμπεριληφθεί στον καθορισμό της διάρκειας μίσθωσης από την οικονομική οντότητα·

β) ο μισθωτής δεν ασκεί ένα δικαίωμα το οποίο είχε προηγουμένως συμπεριληφθεί στον προσδιορισμό της διάρκειας μίσθωσης από την οικονομική οντότητα·

▼**M54**

γ) επέρχεται κάποιο γεγονός το οποίο υποχρεώνει συμβατικά τον μισθωτή να ασκήσει ένα δικαίωμα το οποίο δεν είχε προηγουμένως συμπεριληφθεί στον καθορισμό της διάρκειας μίσθωσης από την οικονομική οντότητα· ή

δ) επέρχεται κάποιο γεγονός το οποίο απαγορεύει συμβατικά στον μισθωτή να ασκήσει ένα δικαίωμα το οποίο είχε προηγουμένως συμπεριληφθεί στον προσδιορισμό της διάρκειας μίσθωσης από την οικονομική οντότητα.

ΜΙΣΘΩΤΗΣ

Αναγνώριση

22. Κατά την *ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου*, ο μισθωτής αναγνωρίζει το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης και την υποχρέωση από τη μίσθωση.

Επιμέτρηση

Αρχική επιμέτρηση

Αρχική επιμέτρηση του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης

23. Κατά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου, ο μισθωτής επιμετρά το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης στο κόστος.

24. Το κόστος του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης αποτελείται από:

α) το ποσό της αρχικής επιμέτρησης της υποχρέωσης από τη μίσθωση, όπως περιγράφεται στην παράγραφο 26·

β) τυχόν μισθώματα τα οποία καταβλήθηκαν κατά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου ή προγενέστερα, μείον οποιαδήποτε *κίνητρα μίσθωσης* έχουν εισπραχθεί·

γ) τυχόν *αρχικές άμεσες δαπάνες* με τις οποίες επιβαρύνθηκε ο μισθωτής· και

δ) εκτίμηση του κόστους με το οποίο θα επιβαρυνθεί ο μισθωτής προκειμένου να αποσυναρμολογήσει και να απομακρύνει το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο, να αποκαταστήσει τον χώρο όπου έχει τοποθετηθεί ή να αποκαταστήσει το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο στην κατάσταση στην οποία προβλέπεται από τους όρους και τις προϋποθέσεις της μίσθωσης, εκτός εάν το εν λόγω κόστος συνεπάγεται την παραγωγή αποθεμάτων. Ο μισθωτής αναλαμβάνει την υποχρέωση να επιβαρυνθεί με το εν λόγω κόστος είτε κατά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου είτε λόγω χρήσης του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου για μια συγκεκριμένη χρονική περίοδο.

25. Ο μισθωτής αναγνωρίζει το κόστος που περιγράφεται στην παράγραφο 24 στοιχείο δ) ως μέρος του κόστους του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης όταν αναλαμβάνει την υποχρέωση να καλύψει αυτό το κόστος. Ο μισθωτής εφαρμόζει το ΔΛΠ 2 *Αποθέματα* στο κόστος με το οποίο επιβαρύνεται κατά μια συγκεκριμένη χρονική περίοδο ως αποτέλεσμα της χρήσης του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης με σκοπό την παραγωγή αποθεμάτων την εν λόγω περίοδο. Οι υποχρεώσεις που αφορούν κόστος το οποίο αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο ή με το ΔΛΠ 2 αναγνωρίζονται και επιμετρώνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 37 *Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία.*

▼M54

Αρχική επιμέτρηση της υποχρέωσης από τη μίσθωση

26. Κατά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου, ο μισθωτής επιμετρά την υποχρέωση από τη μίσθωση στην παρούσα αξία των μισθωμάτων τα οποία παραμένουν ανεξόφλητα κατά την ημερομηνία αυτή. Τα μισθώματα προεξοφλούνται με το *τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης*, εφόσον μπορεί να καθοριστεί εύκολα. Εάν αυτό το επιτόκιο δεν μπορεί να καθοριστεί εύκολα, ο μισθωτής χρησιμοποιεί το *διαφορικό επιτόκιο δανεισμού του μισθωτή*.

27. Κατά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου, τα μισθώματα τα οποία περιλαμβάνονται στην επιμέτρηση της υποχρέωσης από τη μίσθωση αποτελούνται από τις ακόλουθες καταβολές για το δικαίωμα χρήσης του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου κατά τη διάρκεια της μίσθωσης οι οποίες δεν έχουν πραγματοποιηθεί έως την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου:

α) τα *σταθερά μισθώματα* (περιλαμβανομένων των ουσιαστικά σταθερών μισθωμάτων, όπως περιγράφονται στην παράγραφο Β42), μειωμένα κατά τυχόν εισπρακτέα κίνητρα μίσθωσης·

β) τα *κυμαινόμενα μισθώματα* τα οποία εξαρτώνται από έναν δείκτη ή ένα επιτόκιο, τα οποία αρχικά επιμετρώνται με χρήση του δείκτη ή του επιτοκίου κατά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου (όπως περιγράφεται στην παράγραφο 28)·

γ) τα ποσά τα οποία αναμένεται να καταβάλλει ο μισθωτής βάσει των *εγγυήσεων υπολειμματικής αξίας*·

δ) την τιμή άσκησης του δικαιώματος αγοράς εάν είναι μάλλον βέβαιο ότι ο μισθωτής θα ασκήσει το εν λόγω δικαίωμα (λαμβάνοντας υπόψη τους παράγοντες εκτίμησης που περιγράφονται στις παραγράφους Β37–Β40)· και

ε) την καταβολή ποινής για καταγγελία της μίσθωσης, εάν η διάρκεια μίσθωσης αποτυπώνει την άσκηση δικαιώματος του μισθωτή για καταγγελία της μίσθωσης.

28. Τα κυμαινόμενα μισθώματα τα οποία εξαρτώνται από έναν δείκτη ή ένα επιτόκιο, και τα οποία περιγράφονται στην παράγραφο 27 στοιχείο β), περιλαμβάνουν, για παράδειγμα, καταβολές οι οποίες συνδέονται με τον δείκτη τιμών καταναλωτή ή με κάποιο επιτόκιο αναφοράς (όπως το LIBOR), ή καταβολές οι οποίες είναι κυμαινόμενες και αποτυπώνουν τις μεταβολές των τιμών ενοικίων στην αγορά.

Μεταγενέστερη επιμέτρηση

Μεταγενέστερη επιμέτρηση του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης

29. Μετά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου, ο μισθωτής επιμετρά το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης με εφαρμογή μιας μεθόδου κόστους, εκτός εάν εφαρμόζει οποιαδήποτε από τις μεθόδους επιμέτρησης που περιγράφονται στις παραγράφους 34 και 35.

Μέθοδος κόστους

30. Για την εφαρμογή της μεθόδου κόστους, ο μισθωτής επιμετρά το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης στο κόστος:

α) μειωμένο κατά τις τυχόν σωρευμένες αποσβέσεις και ζημίες απομείωσης· και

β) προσαρμοσμένο κατά τυχόν επανεπιμέτρηση της υποχρέωσης από τη μίσθωση όπως προσδιορίζεται στην παράγραφο 36 στοιχείο γ).

31. Κατά την απόσβεση του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης, ο μισθωτής εφαρμόζει τις απαιτήσεις απόσβεσης του ΔΛΠ 16 *Ενσώματα πάγια*, με την επιφύλαξη των απαιτήσεων της παραγράφου 32.

▼**M54**

32. Εάν η μίσθωση μεταβιβάζει την κυριότητα του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου στον μισθωτή έως το τέλος της μισθωτικής περιόδου ή εάν το κόστος του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης αντανακλά την άσκηση δικαιώματος αγοράς από τον μισθωτή, ο μισθωτής αποσβένει το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης από την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου έως το τέλος της *ωφέλιμης ζωής* του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου. Σε διαφορετική περίπτωση, ο μισθωτής αποσβένει το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης από την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου έως το τέλος της *ωφέλιμης ζωής* του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης ή έως το τέλος της διάρκειας μίσθωσης.

33. Ο μισθωτής εφαρμόζει το ΔΛΠ 36 *Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων* προκειμένου να προσδιορίσει εάν το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης έχει απομειωθεί και να αντιμετωπίσει λογιστικά τυχόν ζημίες απομείωσης.

Άλλες μέθοδοι επιμέτρησης

34. Εάν ο μισθωτής εφαρμόζει τη μέθοδο εύλογης αξίας του ΔΛΠ 40 *Επενδύσεις σε ακίνητα* στις επενδύσεις του σε ακίνητα, τότε εφαρμόζει τη μέθοδο εύλογης αξίας και στα περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης τα οποία εμπίπτουν στον ορισμό των επενδύσεων σε ακίνητα σύμφωνα με το ΔΛΠ 40.

35. Εάν τα περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης αφορούν κάποια κατηγορία ενσώματων παγίων στην οποία ο μισθωτής εφαρμόζει τη μέθοδο αναπροσαρμογής του ΔΛΠ 16, ο μισθωτής μπορεί να επιλέξει να εφαρμόσει τη μέθοδο αναπροσαρμογής σε όλα τα περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης τα οποία αφορούν την εν λόγω κατηγορία ενσώματων παγίων.

Μεταγενέστερη επιμέτρηση της υποχρέωσης από τη μίσθωση

36. Μετά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου, ο μισθωτής επιμετρά την υποχρέωση από τη μίσθωση, ως εξής:

α) αυξάνει τη λογιστική αξία για να αποτυπώσει τους τόκους επί της υποχρέωσης από τη μίσθωση·

β) μειώνει τη λογιστική αξία για να αποτυπώσει την καταβολή των μισθωμάτων· και

γ) επανεπιμετρά τη λογιστική αξία για να αποτυπώσει τυχόν επανεκτιμήσεις ή τροποποιήσεις της μίσθωσης όπως προσδιορίζονται στις παραγράφους 39-46, ή για να αποτυπώσει αναθεωρημένα ουσιαστικά σταθερά μισθώματα (βλέπε παράγραφο Β42).

37. Οι τόκοι επί της υποχρέωσης από τη μίσθωση για κάθε περίοδο της διάρκειας της μίσθωσης ισούται με το ποσό που προκύπτει από την εφαρμογή ενός σταθερού περιοδικού επιτοκίου επί του ανεξόφλητου υπολοίπου της υποχρέωσης από τη μίσθωση. Το περιοδικό επιτόκιο είναι το προεξοφλητικό επιτόκιο το οποίο περιγράφεται στην παράγραφο 26 ή, κατά περίπτωση, το αναθεωρημένο προεξοφλητικό επιτόκιο το οποίο περιγράφεται στην παράγραφο 41, την παράγραφο 43 ή την παράγραφο 45 στοιχείο γ).

38. Μετά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου, ο μισθωτής αναγνωρίζει στα αποτελέσματα, εκτός εάν το κόστος περιλαμβάνεται στη λογιστική αξία άλλου περιουσιακού στοιχείου κατ' εφαρμογή άλλων προτύπων, αμφότερα τα ακόλουθα στοιχεία:

α) τους τόκους επί της υποχρέωσης από τη μίσθωση· και

β) τα κυμαινόμενα επιτόκια τα οποία δεν περιλαμβάνονται στην επιμέτρηση της υποχρέωσης από τη μίσθωση στην περίοδο κατά την οποία επήλθε το γεγονός ή ο όρος ενεργοποίησης αυτών των καταβολών.

▼**M54**

Επανεκτίμηση της υποχρέωσης από τη μίσθωση

39. Μετά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου, ο μισθωτής εφαρμόζει τις παραγράφους 40-43 για να επανεπιμετρήσει την υποχρέωση από τη μίσθωση, έτσι ώστε να αποτυπωθούν οι μεταβολές των μισθωμάτων. Ο μισθωτής αναγνωρίζει το ποσό της επανεπιμέτρησης της υποχρέωσης από τη μίσθωση ως αναπροσαρμογή του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης. Ωστόσο, εάν η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης μηδενίζεται και υπάρχει περαιτέρω μείωση στην επιμέτρηση της υποχρέωσης από τη μίσθωση, ο μισθωτής αναγνωρίζει το υπολειπόμενο ποσό της επανεπιμέτρησης στα αποτελέσματα.

40. Ο μισθωτής επανεπιμετρά την υποχρέωση από τη μίσθωση προεξοφλώντας τα αναθεωρημένα μισθώματα με βάση το αναθεωρημένο προεξοφλητικό επιτόκιο, εάν:

α) έχει επέλθει μεταβολή στη διάρκεια μίσθωσης, όπως περιγράφεται στις παραγράφους 20-21. Ο μισθωτής προσδιορίζει τα αναθεωρημένα μισθώματα με βάση την αναθεωρημένη διάρκεια μίσθωσης· ή

β) έχει επέλθει μεταβολή στην εκτίμηση του δικαιώματος αγοράς του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου, αφού έχουν ληφθεί υπόψη τα γεγονότα και οι περιστάσεις που περιγράφονται στις παραγράφους 20-21 στο πλαίσιο ενός δικαιώματος αγοράς. Ο μισθωτής προσδιορίζει τα αναθεωρημένα μισθώματα έτσι ώστε να αποτυπώνεται η μεταβολή στα πληρωτέα ποσά σύμφωνα με το δικαίωμα αγοράς.

41. Κατά την εφαρμογή της παραγράφου 40, ο μισθωτής προσδιορίζει το αναθεωρημένο προεξοφλητικό επιτόκιο ως το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης για την υπολειπόμενη διάρκεια μίσθωσης, εφόσον το εν λόγω επιτόκιο μπορεί να προσδιοριστεί εύκολα, ή ως το διαφορικό επιτόκιο δανεισμού του μισθωτή κατά την ημερομηνία της επανεκτίμησης, εάν το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης δεν μπορεί να προσδιοριστεί εύκολα.

42. Ο μισθωτής επανεπιμετρά την υποχρέωση από τη μίσθωση προεξοφλώντας τα αναθεωρημένα μισθώματα, εάν:

α) έχει επέλθει μεταβολή στα ποσά τα οποία αναμένεται να καταβληθούν λόγω της εγγύησης υπολειμματικής αξίας. Ο μισθωτής προσδιορίζει τα αναθεωρημένα μισθώματα έτσι ώστε να αποτυπώνεται η μεταβολή στα ποσά τα οποία αναμένεται να καταβληθούν λόγω της εγγύησης υπολειμματικής αξίας·

β) έχει επέλθει μεταβολή στα μελλοντικά μισθώματα λόγω μεταβολής στον δείκτη ή το επιτόκιο που χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό των εν λόγω πληρωμών, όπως, για παράδειγμα, μεταβολή η οποία διενεργείται με σκοπό να αποτυπωθούν οι αλλαγές στις τιμές των ενοικίων της αγοράς μετά από επισκόπηση της αγοράς μισθωμάτων. Ο μισθωτής επανεπιμετρά την υποχρέωση από τη μίσθωση για να αποτυπώσει τα εν λόγω αναθεωρημένα μισθώματαμόνο όταν επέλθει μεταβολή στις ταμειακές ροές (δηλαδή, όταν ισχύσει η προσαρμογή στα μισθώματα). Ο μισθωτής προσδιορίζει τα αναθεωρημένα μισθώματα για την υπολειπόμενη διάρκεια μίσθωσης με βάση τις αναθεωρημένες συμβατικές καταβολές.

43. Κατά την εφαρμογή της παραγράφου 42, ο μισθωτής χρησιμοποιεί το ίδιο προεξοφλητικό επιτόκιο, εκτός εάν η μεταβολή στα μισθώματα οφείλεται σε μεταβολή κυμαινόμενων επιτοκίων. Σε αυτή την περίπτωση, ο μισθωτής χρησιμοποιεί αναθεωρημένο προεξοφλητικό επιτόκιο το οποίο αποτυπώνει τις μεταβολές στο επιτόκιο.

▼M54

Τροποποιήσεις της μίσθωσης

44. Ο μισθωτής αντιμετωπίζει λογιστικά την τροποποίηση της μίσθωσης ως χωριστή μίσθωση, εάν ισχύουν αμφότερες οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) η τροποποίηση διευρύνει το αντικείμενο της μίσθωσης με την προσθήκη δικαιώματος χρήσης ενός ή περισσοτέρων υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων· και

β) το αντάλλαγμα για τη μίσθωση αυξάνεται κατά ποσό ανάλογο με την αυτοτελή τιμή της διεύρυνσης του αντικειμένου και τυχόν απαραίτητες προσαρμογές στην εν λόγω αυτοτελή τιμή αποτυπώνουν τις περιστάσεις της συγκεκριμένης σύμβασης.

45. Όταν η τροποποίηση της μίσθωσης δεν αντιμετωπίζεται λογιστικά ως χωριστή μίσθωση, κατά την *ημερομηνία έναρξης ισχύος της τροποποίησης της μίσθωσης* ο μισθωτής:

α) επιμερίζει το αντάλλαγμα στην τροποποιημένη σύμβαση κατ' εφαρμογή των παραγράφων 13-16·

β) καθορίζει τη διάρκεια μίσθωσης της τροποποιημένης μίσθωσης κατ' εφαρμογή των παραγράφων 18-19· και

γ) επανεπιμετρά την υποχρέωση από τη μίσθωση προεξοφλώντας τα αναθεωρημένα μισθώματα με το αναθεωρημένο προεξοφλητικό επιτόκιο. Το αναθεωρημένο προεξοφλητικό επιτόκιο προσδιορίζεται ως το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης για την υπολειπόμενη διάρκεια μίσθωσης, εφόσον το εν λόγω επιτόκιο μπορεί να προσδιοριστεί εύκολα, ή ως το διαφορικό επιτόκιο δανεισμού του μισθωτή κατά την ημερομηνία έναρξης ισχύος της τροποποίησης, εάν το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης δεν μπορεί να προσδιοριστεί εύκολα.

46. Όταν η τροποποίηση της μίσθωσης δεν αντιμετωπίζεται λογιστικά ως χωριστή μίσθωση, ο μισθωτής αντιμετωπίζει λογιστικά την επανεπιμέτρηση της υποχρέωσης από τη μίσθωση ως εξής:

α) μειώνει τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης έτσι ώστε να αντανακλάται η μερική ή ολική λύση της μίσθωσης, στην περίπτωση τροποποίησης της μίσθωσης η οποία μειώνει το αντικείμενο της μίσθωσης. Ο μισθωτής αναγνωρίζει στα αποτελέσματα τυχόν κέρδος ή ζημία που απορρέει από τη μερική ή ολική λύση της μίσθωσης·

β) προσαρμόζει αντίστοιχα το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης για οποιαδήποτε άλλη τροποποίηση της μίσθωσης.

Παρουσίαση

47. Ο μισθωτής είτε παρουσιάζει στην κατάσταση οικονομικής θέσης είτε γνωστοποιεί στις σημειώσεις:

α) τα περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης χωριστά από τα άλλα στοιχεία ενεργητικού. Εάν ο μισθωτής δεν παρουσιάσει τα περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης χωριστά στην κατάσταση οικονομικής θέσης, τότε:

i) ταξινομεί τα περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης στο κονδύλιο στο οποίο θα παρουσιαζόταν κάθε αντίστοιχο υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο εάν ήταν ιδιόκτητο· και

ii) γνωστοποιεί σε ποια κονδύλια της κατάστασης οικονομικής θέσης περιλαμβάνονται τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης·

β) τις υποχρεώσεις από μισθώσεις χωριστά από τις άλλες υποχρεώσεις. Εάν ο μισθωτής δεν παρουσιάσει τις υποχρεώσεις από μισθώσεις με δικαίωμα χρήσης χωριστά στην κατάσταση οικονομικής θέσης, τότε γνωστοποιεί σε ποια κονδύλια της κατάστασης οικονομικής θέσης περιλαμβάνονται οι εν λόγω υποχρεώσεις.

▼**M54**

48. Η απαίτηση της παραγράφου 47 στοιχείο α) δεν ισχύει για τα περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης τα οποία εμπίπτουν στον ορισμό των επενδύσεων σε ακίνητα, τα οποία παρουσιάζονται στην κατάσταση οικονομικής θέσης ως επενδύσεις σε ακίνητα.

49. Στην κατάσταση αποτελεσμάτων και συνολικού εισοδήματος, ο μισθωτής παρουσιάζει το έξοδο τόκων επί της υποχρέωσης από τη μίσθωση χωριστά από την επιβάρυνση της απόσβεσης για το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης. Τα έξοδα τόκων επί της υποχρέωσης από τη μίσθωση αποτελούν στοιχείο του χρηματοοικονομικού κόστους, το οποίο σύμφωνα με την παράγραφο 82 στοιχείο β) του ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων* απαιτείται να παρουσιάζεται χωριστά στην κατάσταση αποτελεσμάτων και συνολικού εισοδήματος.

50. Στην κατάσταση ταμειακών ροών, ο μισθωτής καταχωρεί:

α) τις πληρωμές σε μετρητά για το τμήμα της υποχρέωσης από τη μίσθωση που αφορά το κεφάλαιο, στο πλαίσιο των χρηματοδοτικών δραστηριοτήτων·

β) τις πληρωμές σε μετρητά για το τμήμα της υποχρέωσης από τη μίσθωση που αφορά τους τόκους εφαρμόζοντας τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 7 *Κατάσταση των ταμειακών ροών* για τους καταβληθέντες τόκους· και

γ) τις καταβολές για βραχυπρόθεσμες μισθώσεις, μισθώσεις περιουσιακών στοιχείων με χαμηλή αξία και κυμαινόμενα μισθώματα τα οποία δεν περιλαμβάνονται στην επιμέτρηση της υποχρέωσης από μισθώσεις στο πλαίσιο των λειτουργικών δραστηριοτήτων.

Γνωστοποίηση

51. Με τις γνωστοποιήσεις οι μισθωτές στοχεύουν στη γνωστοποίηση πληροφοριών στις σημειώσεις οι οποίες, σε συνδυασμό με τις πληροφορίες που παρέχονται στην κατάσταση οικονομικής θέσης, στην κατάσταση αποτελεσμάτων και στην κατάσταση ταμειακών ροών, παρέχουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων τη βάση για να εκτιμήσουν την επίδραση των μισθώσεων στην οικονομική θέση, τη χρηματοοικονομική επίδοση και τις ταμειακές ροές του μισθωτή. Οι παράγραφοι 52-60 προσδιορίζουν τις απαιτήσεις σχετικά με την επίτευξη αυτού του στόχου.

52. Ο μισθωτής γνωστοποιεί πληροφορίες σχετικά με τις μισθώσεις στις οποίες συμβάλλεται ως μισθωτής σε μία ενιαία σημείωση ή σε χωριστή ενότητα των οικονομικών καταστάσεων. Ωστόσο, ο μισθωτής δεν χρειάζεται να επαναλάβει πληροφορίες οι οποίες παρουσιάζονται ήδη σε άλλο σημείο των οικονομικών καταστάσεων, υπό την προϋπόθεση ότι οι πληροφορίες ενσωματώνονται στην ενιαία σημείωση ή τη χωριστή ενότητα των οικονομικών καταστάσεων με τη μορφή παραπομπής.

53. Ο μισθωτής γνωστοποιεί τα ακόλουθα ποσά για την περίοδο αναφοράς:

α) την επιβάρυνση της απόσβεσης για τα περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης ανά κατηγορία υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου·

β) τα έξοδα τόκων επί των υποχρεώσεων από μισθώσεις·

γ) το έξοδο που αφορά τις βραχυπρόθεσμες μισθώσεις οι οποίες αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με την παράγραφο 6. Το έξοδο που αφορά τις μισθώσεις με διάρκεια μίσθωσης έως ένα μήνα, δεν χρειάζεται να συμπεριληφθεί σε αυτό το έξοδο·

δ) το έξοδο που αφορά τις μισθώσεις περιουσιακών στοιχείων με χαμηλή αξία οι οποίες αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με την παράγραφο 6. Σε αυτό το έξοδο δεν περιλαμβάνεται το έξοδο που αφορά τις βραχυπρόθεσμες μισθώσεις περιουσιακών στοιχείων με χαμηλή αξία οι οποίες περιλαμβάνονται στην παράγραφο 53 στοιχείο γ)·

▼**M54**

ε) το έξοδο που αφορά τις καταβολές κυμαινόμενων μισθωμάτων τα οποία δεν περιλαμβάνονται στην επιμέτρηση των υποχρεώσεων από μισθώσεις·

στ) το εισόδημα από την υπομίσθωση περιουσιακών στοιχείων με δικαίωμα χρήσης·

ζ) τις συνολικές ταμειακές εκροές για μισθώσεις·

η) τις προσθήκες στα περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης·

θ) τα κέρδη ή τις ζημίες που προκύπτουν από συναλλαγές πώλησης και επαναμίσθωσης· και

ι) τη λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων με δικαίωμα χρήσης στο τέλος της περιόδου αναφοράς ανά κατηγορία υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου.

54. Ο μισθωτής παρέχει τις γνωστοποιήσεις που ορίζονται στην παράγραφο 53 σε μορφή πίνακα, εκτός εάν άλλη μορφή είναι καταλληλότερη. Τα ποσά τα οποία γνωστοποιούνται περιλαμβάνουν το κόστος που έχει συμπεριλάβει ο μισθωτής στη λογιστική αξία άλλου περιουσιακού στοιχείου κατά την περίοδο αναφοράς.

55. Ο μισθωτής γνωστοποιεί το ποσό των δεσμεύσεων για βραχυπρόθεσμες μισθώσεις οι οποίες αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με την παράγραφο 6 εάν το χαρτοφυλάκιο βραχυπρόθεσμων μισθώσεων στο οποίο είναι δεσμευμένος κατά το τέλος της περιόδου αναφοράς είναι διάφορο του χαρτοφυλακίου βραχυπρόθεσμων μισθώσεων με το οποίο συνδέεται το έξοδο βραχυπρόθεσμης μίσθωσης το οποίο γνωστοποιείται κατ' εφαρμογή της παραγράφου 53 στοιχείο γ).

56. Εάν τα περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης εμπίπτουν στον ορισμό των επενδύσεων σε ακίνητα, ο μισθωτής εφαρμόζει τις απαιτήσεις γνωστοποίησης του ΔΛΠ 40. Σε αυτή την περίπτωση, ο μισθωτής δεν χρειάζεται να παρέχει τις γνωστοποιήσεις της παραγράφου 53 στοιχεία α), στ), η) και ι) για τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης.

57. Εάν ο μισθωτής επιμετρά τα περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης σε αναπροσαρμοσμένα ποσά εφαρμόζοντας το ΔΛΠ 16, γνωστοποιεί για τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης τις πληροφορίες που απαιτούνται με βάση την παράγραφο 77 του ΔΛΠ 16.

58. Ο μισθωτής γνωστοποιεί την ανάλυση ληκτότητας των υποχρεώσεων από μισθώσεις σύμφωνα με τις παραγράφους 39 και Β11 του ΔΠΧΑ 7 *Χρηματοοικονομικά μέσα: Γνωστοποιήσεις* χωριστά από την ανάλυση ληκτότητας άλλων χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων.

59. Πέραν των γνωστοποιήσεων που απαιτούνται βάσει των παραγράφων 53-58, ο μισθωτής γνωστοποιεί επιπρόσθετες ποιοτικές και ποσοτικές πληροφορίες σχετικά με τις μισθωτικές του δραστηριότητες οι οποίες είναι απαραίτητες για την επίτευξη του στόχου γνωστοποίησης της παραγράφου 51 (όπως περιγράφεται στην παράγραφο Β48). Οι πρόσθετες πληροφορίες μπορούν να περιλαμβάνουν, χωρίς περιορισμό, πληροφορίες οι οποίες βοηθούν τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να εκτιμήσουν:

α) τη φύση των μισθωτικών δραστηριοτήτων του μισθωτή·

β) τις μελλοντικές ταμειακές εκροές στις οποίες είναι δυνητικά εκτεθειμένος ο μισθωτής και οι οποίες δεν αποτυπώνονται στην επιμέτρηση των υποχρεώσεων από μισθώσεις. Σε αυτή την κατηγορία, περιλαμβάνεται η έκθεση η οποία προκύπτει από:

i) κυμαινόμενα μισθώματα (όπως περιγράφονται στην παράγραφο Β49)·

ii) δικαιώματα παράτασης και καταγγελίας (όπως περιγράφονται στην παράγραφο Β50)·

▼**M54**

iii) εγγυήσεις υπολειμματικής αξίας (όπως περιγράφονται στην παράγραφο Β51)· και

iv) μισθώσεις οι οποίες δεν έχουν ξεκινήσει ακόμη αλλά για τις οποίες έχει δεσμευτεί ο μισθωτής·

γ) τους περιορισμούς ή τις ρήτρες που επιβάλλονται από τις μισθώσεις· και

δ) τις συναλλαγές πώλησης και επαναμίσθωσης (όπως περιγράφονται στην παράγραφο Β52).

60. Όταν ο μισθωτής αντιμετωπίζει λογιστικά τις βραχυπρόθεσμες μισθώσεις ή τις μισθώσεις περιουσιακών στοιχείων με χαμηλή αξία σύμφωνα με την παράγραφο 6, γνωστοποιεί το γεγονός.

ΕΚΜΙΣΘΩΤΗΣ

Κατάταξη των μισθώσεων (παράγραφοι Β53-Β58)

61. Ο εκμισθωτής κατατάσσει καθεμία από τις μισθώσεις του είτε ως *λειτουργική μίσθωση είτε ως χρηματοδοτική μίσθωση*.

62. Μια μίσθωση κατατάσσεται ως χρηματοδοτική μίσθωση αν μεταβιβάζει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τις ωφέλειες που συνοδεύουν την κυριότητα ενός υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου. Μια μίσθωση κατατάσσεται ως λειτουργική μίσθωση αν δεν μεταβιβάζει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τις ωφέλειες που συνοδεύουν την κυριότητα ενός υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου.

63. Το αν μια μίσθωση είναι χρηματοδοτική μίσθωση ή λειτουργική μίσθωση εξαρτάται από την ουσία της συναλλαγής και όχι από τη μορφή της σύμβασης. Παραδείγματα καταστάσεων οι οποίες μεμονωμένα ή σε συνδυασμό κατά κανόνα συνεπάγονται την κατάταξη μιας μίσθωσης ως χρηματοδοτικής είναι τα εξής:

α) η μίσθωση μεταβιβάζει την κυριότητα του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου στον μισθωτή μέχρι τη λήξη της μισθωτικής περιόδου·

β) ο μισθωτής έχει το δικαίωμα αγοράς του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου σε τιμή που αναμένεται να είναι επαρκώς χαμηλότερη από την *εύλογη αξία* κατά την ημερομηνία από την οποία καθίσταται δυνατή η άσκηση του δικαιώματος, έτσι ώστε, κατά την *ημερομηνία έναρξης της μίσθωσης*, να θεωρείται μάλλον βέβαιο ότι το δικαίωμα θα ασκηθεί·

γ) η διάρκεια της μίσθωσης εκτείνεται στο μεγαλύτερο μέρος της *οικονομικής ζωής* του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου, ακόμη και αν ο τίτλος κυριότητας δεν μεταβιβάζεται·

δ) κατά την ημερομηνία έναρξης της μίσθωσης, η παρούσα αξία των μισθωμάτων ισούται ουσιαστικά τουλάχιστον με το σύνολο της εύλογης αξίας του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου· και

ε) το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο είναι ειδικής φύσης, ώστε μόνον ο μισθωτής να μπορεί να το χρησιμοποιεί χωρίς να απαιτούνται σοβαρές τροποποιήσεις.

64. 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 τον μισθωτή·

β) κέρδη ή ζημίες από τη διακύμανση της εύλογης αξίας του υπολείμματος ανήκουν στον μισθωτή (για παράδειγμα με τη μορφή έκπτωσης του μισθώματος που ισούται με το μεγαλύτερο μέρος του προϊόντος της πώλησης στη λήξη της μίσθωσης)· και

▼M54

γ) ο μισθωτής έχει τη δυνατότητα να παρατείνει τη μίσθωση με μίσθωμα σημαντικά χαμηλότερο από τα τρέχοντα μισθώματα της αγοράς.

65. Τα παραδείγματα και οι ενδείξεις των παραγράφων 63-64 δεν είναι πάντα επαρκή για την οριστική κατάταξη. Εάν είναι φανερό από άλλα στοιχεία ότι η μίσθωση δεν μεταβιβάζει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τις ωφέλειες που συνοδεύουν την κυριότητα ενός υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου, η μίσθωση κατατάσσεται ως λειτουργική. Για παράδειγμα, κάτι τέτοιο μπορεί να συμβεί αν η κυριότητα του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου μεταβιβαστεί στη λήξη της μίσθωσης έναντι μεταβλητής καταβολής που ισούται με την τότε εύλογη αξία του, ή αν υπάρχουν μεταβλητές καταβολές μισθωμάτων, ως αποτέλεσμα των οποίων ο εκμισθωτής δεν μεταβιβάζει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τις ωφέλειες.

66. Η κατάταξη μιας μίσθωσης πραγματοποιείται κατά την ημερομηνία έναρξης της μίσθωσης και αξιολογείται εκ νέου μόνον εάν υπάρξει τροποποίηση της μίσθωσης. Μεταβολές στις εκτιμήσεις (για παράδειγμα, μεταβολές στις εκτιμήσεις της οικονομικής ζωής ή της υπολειμματικής αξίας του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου) ή μεταβολές στις συνθήκες (για παράδειγμα, αθέτηση υποχρεώσεων από τον μισθωτή) δεν συνεπάγονται νέα κατάταξη μιας μίσθωσης για λογιστικούς σκοπούς.

Χρηματοδοτικές μισθώσεις

Αναγνώριση και επιμέτρηση

67. Κατά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου, ο εκμισθωτής αναγνωρίζει στην κατάσταση οικονομικής θέσης του τα κατεχόμενα περιουσιακά στοιχεία που τελούν υπό χρηματοδοτική μίσθωση και τα παρουσιάζει ως απαίτηση ποσού ίσου με την *καθαρή επένδυση στη μίσθωση*.

Αρχική επιμέτρηση

68. Ο εκμισθωτής χρησιμοποιεί το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης για να επιμετρήσει την καθαρή επένδυση στη μίσθωση. Σε περίπτωση υπομίσθωσης, εάν το τεκμαρτό επιτόκιο της υπομίσθωσης δεν μπορεί να προσδιοριστεί εύκολα, ο ενδιάμεσος εκμισθωτής μπορεί να χρησιμοποιήσει το προεξοφλητικό επιτόκιο που χρησιμοποιείται για την κύρια μίσθωση (προσαρμοσμένο κατά τυχόν αρχικές άμεσες δαπάνες που αφορούν την υπομίσθωση) προκειμένου να επιμετρήσει την καθαρή επένδυση στην υπομίσθωση.

69. Αρχικές άμεσες δαπάνες, εκτός εκείνων που βαρύνουν εκμισθωτές που είναι κατασκευαστές ή έμποροι, συμπεριλαμβάνονται στην αρχική επιμέτρηση της καθαρής επένδυσης στη μίσθωση και μειώνουν το ποσό των εσόδων που αναγνωρίζονται κατά τη διάρκεια της μίσθωσης. Το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης προσδιορίζεται κατά τέτοιο τρόπο ώστε οι αρχικές άμεσες δαπάνες να συμπεριλαμβάνονται αυτόματα στην καθαρή επένδυση στη μίσθωση· δεν είναι απαραίτητο να προστεθούν χωριστά.

Αρχική επιμέτρηση των μισθωμάτων της καθαρής επένδυσης στη μίσθωση

70. Κατά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου, τα μισθώματα τα οποία περιλαμβάνονται στην επιμέτρηση της καθαρής επένδυσης στη μίσθωση αποτελούνται από τις ακόλουθες καταβολές έναντι του δικαιώματος χρήσης του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου κατά τη διάρκεια της μίσθωσης οι οποίες δεν έχουν εισπραχθεί έως την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου:

α) τα σταθερά μισθώματα (περιλαμβανομένων των ουσιαστικά σταθερών μισθωμάτων, όπως περιγράφονται στην παράγραφο Β42), μειωμένα κατά τυχόν πληρωτέα κίνητρα μίσθωσης·

▼**M54**

β) τα κυμαινόμενα μισθώματα τα οποία εξαρτώνται από έναν δείκτη ή ένα επιτόκιο, τα οποία αρχικά επιμετρώνται με χρήση του δείκτη ή του επιτοκίου κατά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου·

γ) τυχόν εγγυήσεις υπολειμματικής αξίας τις οποίες παρέχει στον εκμισθωτή ο μισθωτής, κάποιο μέρος που σχετίζεται με τον μισθωτή ή κάποιο τρίτο μη συνδεδεμένο με τον μισθωτή μέρος το οποίο έχει την οικονομική δυνατότητα να αναλάβει τις υποχρεώσεις που απορρέουν από την εγγύηση·

δ) την τιμή άσκησης του δικαιώματος αγοράς εάν είναι μάλλον βέβαιο ότι ο μισθωτής θα ασκήσει το εν λόγω δικαίωμα (λαμβάνοντας υπόψη τους παράγοντες εκτίμησης που περιγράφονται στην παράγραφο Β37)· και

ε) την καταβολή ποινής για καταγγελία της μίσθωσης, εάν η διάρκεια μίσθωσης αποτυπώνει την άσκηση δικαιώματος του μισθωτή για καταγγελία της μίσθωσης.

Εκμισθωτές που είναι κατασκευαστές ή έμποροι

71. Κατά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου, ο εκμισθωτής που είναι κατασκευαστής ή έμπορος αναγνωρίζει τα ακόλουθα στοιχεία για καθεμία χρηματοδοτική μίσθωση:

α) τα έσοδα που αποτελούν την εύλογη αξία του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου ή, εάν είναι χαμηλότερη, την παρούσα αξία των μισθωμάτων που δικαιούται ο εκμισθωτής, προεξοφλημένα με βάση ένα επιτόκιο της αγοράς·

β) το κόστος πωλήσεων, που είναι το κόστος, ή η λογιστική αξία αν είναι διαφορετική, του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου μείον την παρούσα αξία της *μη εγγυημένης υπολειμματικής αξίας*· και

γ) το κέρδος ή τη ζημία από την πώληση (η διαφορά μεταξύ των εσόδων και του κόστους πώλησης) σύμφωνα με την πολιτική του για τις άμεσες πωλήσεις για τις οποίες ισχύει το ΔΠΧΑ 15. Ο εκμισθωτής που είναι κατασκευαστής ή έμπορος αναγνωρίζει το κέρδος ή τη ζημία από την πώληση στο πλαίσιο μιας χρηματοδοτικής μίσθωσης κατά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου, ανεξαρτήτως εάν ο εκμισθωτής μεταβιβάζει το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο όπως περιγράφεται στο ΔΠΧΑ 15.

72. Οι κατασκευαστές ή οι έμποροι συχνά προσφέρουν στους πελάτες την επιλογή είτε να αγοράσουν είτε να μισθώσουν ένα περιουσιακό στοιχείο. Η χρηματοδοτική μίσθωση ενός περιουσιακού στοιχείου από κατασκευαστή ή έμπορο εκμισθωτή δημιουργεί κέρδος ή ζημία που ισοδυναμεί με το κέρδος ή τη ζημία που θα προέκυπτε από την άμεση πώληση του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου, σε κανονικές τιμές πώλησης, στις οποίες συνυπολογίζονται οι εφαρμόσιμες εμπορικές ή κλιμακωτές εκπτώσεις ανάλογα με το ύψος της παραγγελίας.

73. Οι κατασκευαστές ή έμποροι εκμισθωτές μερικές φορές προσφέρουν πλασματικά χαμηλά επιτόκια για να προσελκύσουν πελάτες. Η χρήση τέτοιων επιτοκίων θα είχε ως αποτέλεσμα ο εκμισθωτής να αναγνωρίζει υπερβολικό τμήμα του συνολικού εσόδου από τη συναλλαγή κατά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου. Εάν τα προσφερόμενα επιτόκια είναι πλασματικά χαμηλά, ο κατασκευαστής ή έμπορος εκμισθωτής περιορίζει το κέρδος από την πώληση σε αυτό που θα προέκυπτε εάν η εκμίσθωση επιβαρυνόταν με επιτόκιο της αγοράς.

▼**M54**

74. Ο κατασκευαστής ή έμπορος εκμισθωτής αναγνωρίζει ως έξοδο τις δαπάνες που απορρέουν από την απόκτηση μιας χρηματοδοτικής μίσθωσης κατά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου επειδή ουσιαστικά σχετίζονται με το κέρδος από την πώληση το οποίο θα αποκομίσει ο κατασκευαστής ή έμπορος. Οι δαπάνες τις οποίες διενεργεί ο εκμισθωτής που είναι κατασκευαστής ή έμπορος όσον αφορά την απόκτηση μιας χρηματοδοτικής μίσθωσης εξαιρούνται από τον ορισμό των αρχικών άμεσων δαπανών και, κατ' επέκταση, εξαιρούνται από την καθαρή επένδυση στη μίσθωση.

Μεταγενέστερη επιμέτρηση

75. Ο εκμισθωτής αναγνωρίζει χρηματοοικονομικό έσοδο για τη διάρκεια της μίσθωσης, βάσει προτύπου που αντανακλά μια σταθερή περιοδική απόδοση της καθαρής επένδυσης του εκμισθωτή στη μίσθωση.

76. Ο εκμισθωτής επιδιώκει τη συστηματική και ορθολογική κατανομή του χρηματοοικονομικού εσόδου σε ολόκληρη τη διάρκεια της μισθωτικής περιόδου. Ο εκμισθωτής λογιστικοποιεί τα μισθώματα κάθε περιόδου μειωτικά της *ακαθάριστης επένδυσης στη μίσθωση*, μειώνοντας τόσο το κεφάλαιο, όσο και το *μη δουλευμένο χρηματοοικονομικό έσοδο*.

77. Ο εκμισθωτής εφαρμόζει τις απαιτήσεις παύσης αναγνώρισης και απομείωσης του ΔΠΧΑ 9 στην καθαρή επένδυση στη μίσθωση. Ο εκμισθωτής επανεξετάζει τακτικά τις εκτιμώμενες μη εγγυημένες υπολειμματικές αξίες που χρησιμοποιούνται στον υπολογισμό της ακαθάριστης επένδυσης στη μίσθωση. Αν υπάρξει μείωση της εκτιμώμενης μη εγγυημένης υπολειμματικής αξίας, ο εκμισθωτής αναθεωρεί την κατανομή του εσόδου για ολόκληρη τη διάρκεια της μίσθωσης και αναγνωρίζει αμέσως κάθε μείωση σε σχέση με τα δεδουλευμένα ποσά.

78. Εκμισθωτής ο οποίος κατατάσσει ένα περιουσιακό στοιχείο που τελεί υπό χρηματοδοτική μίσθωση ως κατεχόμενο προς πώληση (ή το συμπεριλαμβάνει σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση), εφαρμόζοντας το ΔΠΧΑ 5 *Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες*, αντιμετωπίζει λογιστικά το περιουσιακό στοιχείο σύμφωνα με το εν λόγω Πρότυπο.

Τροποποιήσεις της μίσθωσης

79. Ο εκμισθωτής αντιμετωπίζει λογιστικά την τροποποίηση της χρηματοδοτικής μίσθωσης ως χωριστή μίσθωση, εάν ισχύουν αμφότερες οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) η τροποποίηση διευρύνει το αντικείμενο της μίσθωσης με την προσθήκη δικαιώματος χρήσης ενός ή περισσοτέρων υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων· και

β) το αντάλλαγμα για τη μίσθωση αυξάνεται κατά ποσό ανάλογο με την αυτοτελή τιμή της διεύρυνσης του αντικειμένου και τυχόν απαραίτητες προσαρμογές στην εν λόγω αυτοτελή τιμή αποτυπώνουν τις περιστάσεις της συγκεκριμένης σύμβασης.

80. Όταν η τροποποίηση της χρηματοδοτικής μίσθωσης δεν αντιμετωπίζεται λογιστικά ως χωριστή μίσθωση, ο εκμισθωτής αντιμετωπίζει λογιστικά την τροποποίηση, ως εξής:

α) εάν η μίσθωση θα κατατασσόταν στις λειτουργικές μισθώσεις σε περίπτωση που η τροποποίηση ίσχυε κατά την ημερομηνία έναρξης της μίσθωσης, ο εκμισθωτής:

i) αντιμετωπίζει λογιστικά την τροποποίηση της μίσθωσης ως νέα μίσθωση από την ημερομηνία έναρξης ισχύος της τροποποίησης· και

▼M54

ii) επιμετρά τη λογιστική αξία του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου ως την καθαρή επένδυση στη μίσθωση αμέσως πριν από την ημερομηνία έναρξης ισχύος της τροποποίησης της μίσθωσης·

β) σε διαφορετική περίπτωση, ο εκμισθωτής εφαρμόζει τις απαιτήσεις του ΔΠΧΑ 9.

Λειτουργικές μισθώσεις

Αναγνώριση και επιμέτρηση

81. Ο εκμισθωτής αναγνωρίζει τις καταβολές μισθωμάτων από λειτουργικές μισθώσεις ως έσοδο είτε με την ευθεία μέθοδο είτε σε άλλη συστηματική βάση. Ο εκμισθωτής εφαρμόζει άλλη συστηματική βάση εάν η εν λόγω βάση είναι πιο αντιπροσωπευτική του ρυθμού μείωσης του οφέλους που αποφέρει η χρήση του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου.

82. Ο εκμισθωτής αναγνωρίζει στα έξοδα δαπάνες, συμπεριλαμβανομένης της απόσβεσης, που πραγματοποιούνται για την απόκτηση των εσόδων της μίσθωσης.

83. Ο εκμισθωτής προσθέτει τις αρχικές άμεσες δαπάνες με τις οποίες επιβαρύνεται για τη σύναψη λειτουργικής μίσθωσης στη λογιστική αξία του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου και αναγνωρίζει τις εν λόγω δαπάνες ως έξοδα κατά τη διάρκεια της μίσθωσης στην ίδια βάση με τα έσοδα της μίσθωσης.

84. Η μέθοδος απόσβεσης των αποσβέσιμων υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων που τελούν υπό λειτουργική μίσθωση ακολουθεί τη συνήθη πολιτική απόσβεσης του εκμισθωτή για παρόμοια περιουσιακά στοιχεία. Ο εκμισθωτής υπολογίζει την απόσβεση σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 και το ΔΛΠ 38.

85. Ο εκμισθωτής εφαρμόζει το ΔΛΠ 36 για να προσδιορίσει αν ένα υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο που τελεί υπό λειτουργική μίσθωση είναι απομειωμένο και για να αντιμετωπίσει λογιστικά τυχόν ζημίες απομείωσης.

86. Ένας κατασκευαστής ή έμπορος εκμισθωτής δεν αναγνωρίζει οποιοδήποτε κέρδος πώλησης όταν συνάπτει λειτουργική μίσθωση, γιατί αυτή δεν ισοδυναμεί με πώληση.

Τροποποιήσεις της μίσθωσης

87. Ο εκμισθωτής αντιμετωπίζει λογιστικά την τροποποίηση μιας λειτουργικής μίσθωσης ως νέα μίσθωση από την ημερομηνία έναρξης ισχύος της τροποποίησης, λαμβάνοντας υπόψη τυχόν προπληρωμένα ή δουλευμένα μισθώματα που αφορούν την αρχική μίσθωση στο πλαίσιο των μισθωμάτων της νέας μίσθωσης.

Παρουσίαση

88. Ο εκμισθωτής παρουσιάζει στην κατάσταση οικονομικής θέσης του υποκείμενα περιουσιακά στοιχεία που τελούν υπό λειτουργική μίσθωση ανάλογα με τη φύση κάθε υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου.

Γνωστοποίηση

89. Στόχος των γνωστοποιήσεων είναι οι εκμισθωτές να γνωστοποιούν πληροφορίες στις σημειώσεις οι οποίες, σε συνδυασμό με τις πληροφορίες που παρέχονται στην κατάσταση οικονομικής θέσης, στην κατάσταση αποτελεσμάτων και στην κατάσταση ταμειακών ροών, να παρέχουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων τη βάση για να εκτιμήσουν την επίδραση των μισθώσεων στην οικονομική θέση, τη χρηματοοικονομική επίδοση και τις ταμειακές ροές του εκμισθωτή. Οι παράγραφοι 90-97 προσδιορίζουν τις απαιτήσεις σχετικά με την επίτευξη αυτού του στόχου.

▼**M54**

90. Ο εκμισθωτής γνωστοποιεί τα ακόλουθα ποσά για την περίοδο αναφοράς:

α) για τις χρηματοδοτικές μισθώσεις:

i) το κέρδος ή τη ζημία από την πώληση·

ii) το χρηματοοικονομικό έσοδο από την καθαρή επένδυση στη μίσθωση· και

iii) το έσοδο που αφορά τα κυμαινόμενα μισθώματα τα οποία δεν περιλαμβάνονται στην επιμέτρηση της καθαρής επένδυσης στη μίσθωση·

β) για τις λειτουργικές μισθώσεις, το έσοδο μίσθωσης, με χωριστή γνωστοποίηση των εσόδων που αφορούν τα κυμαινόμενα μισθώματα τα οποία δεν εξαρτώνται από κάποιον δείκτη ή επιτόκιο.

91. Ο εκμισθωτής παρέχει τις γνωστοποιήσεις που ορίζονται στην παράγραφο 90 σε μορφή πίνακα, εκτός εάν άλλη μορφή είναι καταλληλότερη.

92. Ο εκμισθωτής γνωστοποιεί πρόσθετες ποιοτικές και ποσοτικές πληροφορίες σχετικά με τις μισθωτικές του δραστηριότητες οι οποίες είναι απαραίτητες για την επίτευξη του στόχου γνωστοποίησης της παραγράφου 89. Οι πρόσθετες πληροφορίες περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων, πληροφορίες οι οποίες βοηθούν τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να εκτιμήσουν:

α) τη φύση των μισθωτικών δραστηριοτήτων του εκμισθωτή· και

β) τον τρόπο με τον οποίο ο εκμισθωτής διαχειρίζεται τον κίνδυνο που συνδέεται με τυχόν δικαιώματα που διατηρεί επί των υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων. Ειδικότερα, ο εκμισθωτής γνωστοποιεί τη στρατηγική διαχείρισης κινδύνου των δικαιωμάτων τα οποία διατηρεί επί των υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων, περιλαμβανομένων των μέσων τα οποία χρησιμοποιεί ο εκμισθωτής για να μειώσει τον κίνδυνο. Στα μέσα αυτά περιλαμβάνονται, για παράδειγμα, συμφωνίες επαναγοράς, εγγυήσεις υπολειμματικής αξίας ή κυμαινόμενα μισθώματα σε περίπτωση υπέρβασης προκαθορισμένων ορίων.

Χρηματοδοτικές μισθώσεις

93. Ο εκμισθωτής παρέχει ποιοτική και ποσοτική επεξήγηση των σημαντικών μεταβολών στη λογιστική αξία της καθαρής επένδυσης στις χρηματοδοτικές μισθώσεις.

94. Ο εκμισθωτής γνωστοποιεί την ανάλυση ληκτότητας των εισπρακτέων μισθωμάτων, παρουσιάζοντας τα μη προεξοφλημένα εισπρακτέα μισθώματα σε ετήσια βάση για τα πρώτα πέντε έτη κατ' ελάχιστον και το σύνολο των ποσών για τα υπόλοιπα έτη. Ο εκμισθωτής προχωρεί σε συμφωνία των μη προεξοφλημένων μισθωμάτων με την καθαρή επένδυση στη μίσθωση. Στη συμφωνία πρέπει να προσδιορίζεται το μη δουλευμένο χρηματοοικονομικό έσοδο που αφορά τα εισπρακτέα μισθώματα, καθώς και τυχόν προεξοφλημένες μη εγγυημένες υπολειμματικές αξίες.

Λειτουργικές μισθώσεις

95. Όσον αφορά τα στοιχεία των ενσώματων παγίων τα οποία υπόκεινται σε λειτουργικές μισθώσεις, ο εκμισθωτής εφαρμόζει τις απαιτήσεις γνωστοποίησης του ΔΛΠ 16. Κατά την εφαρμογή των απαιτήσεων γνωστοποίησης του ΔΛΠ 16, ο εκμισθωτής αναλύει κάθε κατηγορία ενσώματων παγίων σε περιουσιακά στοιχεία τα οποία υπόκεινται σε λειτουργικές μισθώσεις και σε περιουσιακά στοιχεία τα οποία δεν υπόκεινται σε λειτουργικές μισθώσεις. Κατ' αντιστοιχία, ο εκμισθωτής παρέχει τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από το ΔΛΠ 16 για τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία υπόκεινται σε λειτουργικές μισθώσεις (ανά κατηγορία υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου) χωριστά από τα ιδιόκτητα περιουσιακά στοιχεία τα οποία τηρεί και χρησιμοποιεί ο εκμισθωτής.

▼**M54**

96. Ο εκμισθωτής τηρεί τις απαιτήσεις γνωστοποίησης που ορίζονται στα ΔΛΠ 36, ΔΛΠ 38, ΔΛΠ 40 και ΔΛΠ 41 για περιουσιακά στοιχεία που τελούν υπό λειτουργική μίσθωση.

97. Ο εκμισθωτής γνωστοποιεί την ανάλυση ληκτότητας των μισθωμάτων, παρουσιάζοντας τα μη προεξοφλημένα μισθώματα τα οποία θα εισπράττονται σε ετήσια βάση για τα πρώτα πέντε έτη κατ' ελάχιστον και συνολικά τα ποσά για τα υπόλοιπα έτη.

ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΠΩΛΗΣΗΣ ΚΑΙ ΕΠΑΝΑΜΙΣΘΩΣΗΣ

98. Εάν μια οικονομική οντότητα (ο πωλητής-μισθωτής) μεταβιβάσει ένα περιουσιακό στοιχείο σε μια άλλη οικονομική οντότητα (ο αγοραστής-εκμισθωτής) και επαναμισθώσει το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο από τον αγοραστή-εκμισθωτή, τόσο ο πωλητής-μισθωτής όσο και ο αγοραστής-εκμισθωτής αντιμετωπίζουν λογιστικά τη σύμβαση μεταβίβασης και τη μίσθωση σύμφωνα με τις παραγράφους 99-103.

Εκτίμηση του κατά πόσο η μεταβίβαση του περιουσιακού στοιχείο αποτελεί πώληση

99. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις απαιτήσεις του ΔΠΧΑ 15 σχετικά με το πότε θεωρείται ότι έχει εκπληρωθεί μια υποχρέωση εκτέλεσης, προκειμένου να καθορίσει εάν η μεταβίβαση του περιουσιακού στοιχείου αντιμετωπίζεται λογιστικά ως πώληση του εν λόγω περιουσιακού στοιχείου.

Η μεταβίβαση του περιουσιακού στοιχείου αποτελεί πώληση

100. Εάν η μεταβίβαση του περιουσιακού στοιχείου από τον πωλητή-μισθωτή πληροί τις απαιτήσεις του ΔΠΧΑ 15 για να αντιμετωπιστεί λογιστικά ως πώληση περιουσιακού στοιχείου:

α) ο πωλητής-μισθωτής επιμετρά το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης το οποίο προκύπτει από την επαναμίσθωση αναλογικά με την προηγούμενη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου η οποία συνδέεται με το δικαίωμα χρήσης το οποίο διατηρεί ο πωλητής-μισθωτής. Συνεπώς, ο πωλητής-μισθωτής αναγνωρίζει μόνο το ποσό κέρδους ή ζημίας το οποίο αφορά τα δικαιώματα που έχουν μεταβιβαστεί στον αγοραστή-εκμισθωτή·

β) ο αγοραστής-εκμισθωτής αντιμετωπίζει λογιστικά την αγορά του περιουσιακού στοιχείου σύμφωνα με τα ισχύοντα πρότυπα, ενώ στη μίσθωση εφαρμόζει τις λογιστικές απαιτήσεις του παρόντος Προτύπου για τους εκμισθωτές.

101. Εάν η εύλογη αξία του ανταλλάγματος για την πώληση του περιουσιακού στοιχείου δεν ισούται με την εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου, ή εάν οι καταβολές για τη μίσθωση δεν είναι εκπεφρασμένες σε αγοραίες τιμές, η οικονομική οντότητα πραγματοποιεί τις ακόλουθες προσαρμογές για να επιμετρήσει την εύλογη αξία του προϊόντος της πώλησης:

α) οι όροι που είναι λιγότερο ευνοϊκοί από εκείνους της αγοράς αντιμετωπίζονται λογιστικά ως προπληρωμή μισθωμάτων· και

β) οι όροι που είναι περισσότερο ευνοϊκοί από εκείνους της αγοράς αντιμετωπίζονται λογιστικά ως επιπρόσθετη χρηματοδότηση την οποία παρέχει ο αγοραστής-εκμισθωτής στον πωλητή-μισθωτή.

102. Η οικονομική οντότητα επιμετρά τυχόν δυνητικές αναπροσαρμογές οι οποίες απαιτούνται από την παράγραφο 101 στη βάση της μεγαλύτερης ευκολίας προσδιορισμού ανάμεσα:

α) στη διαφορά μεταξύ της εύλογης αξίας του ανταλλάγματος για την πώληση και της εύλογης αξίας του περιουσιακού στοιχείου· και

▼M54

β) στη διαφορά μεταξύ της παρούσας αξίας των συμβατικών καταβολών για τη μίσθωση και της παρούσας αξίας των καταβολών για τη μίσθωση σε όρους αγοράς.

Η μεταβίβαση του περιουσιακού στοιχείου δεν αποτελεί πώληση

103. Εάν η μεταβίβαση του περιουσιακού στοιχείου από τον πωλητή-μισθωτή δεν πληροί τις απαιτήσεις του ΔΠΧΑ 15 για να αντιμετωπιστεί λογιστικά ως πώληση περιουσιακού στοιχείου:

α) ο πωλητής-μισθωτής συνεχίζει να αναγνωρίζει το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο και αναγνωρίζει χρηματοοικονομική υποχρέωση ίση με το προϊόν της μεταβίβασης. Η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά τη χρηματοοικονομική υποχρέωση εφαρμόζοντας το ΔΠΧΑ 9·

β) ο αγοραστής-εκμισθωτής δεν αναγνωρίζει το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο και αναγνωρίζει χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ίσο με το προϊόν της μεταβίβασης. Η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9.

Προσάρτημα Α

Ορισμοί

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του παρόντος Προτύπου.

ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου Η ημερομηνία κατά την οποία ο **εκμισθωτής** καθιστά ένα **υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο** διαθέσιμο προς χρήση από τον **μισθωτή**.

οικονομική ζωή Είτε περίοδος κατά τη διάρκεια της οποίας ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να είναι οικονομικά χρησιμοποιήσιμο από έναν ή περισσότερους χρήστες είτε το πλήθος των παραγωγικών ή όμοιων μονάδων τις οποίες ένας ή περισσότεροι χρήστες αναμένουν να λάβουν από το περιουσιακό στοιχείο.

ημερομηνία έναρξης ισχύος της τροποποίησης Η ημερομηνία κατά την οποία τα δύο μέρη συμφωνούν σε **τροποποίηση της μίσθωσης**.

εύλογη αξία Για τους σκοπούς της εφαρμογής των λογιστικών απαιτήσεων του **εκμισθωτή** στο παρόν Πρότυπο, το ποσό με το οποίο θα μπορούσε να ανταλλαγεί ένα περιουσιακό στοιχείο ή να διακανονιστεί μια υποχρέωση μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς, στο πλαίσιο συναλλαγής που διεξάγεται σε καθαρά εμπορική βάση.

χρηματοδοτική μίσθωση Η **μίσθωση** που μεταβιβάζει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τις ωφέλειες που συνεπάγεται η κυριότητα ενός **υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου**.

σταθερά μισθώματα Οι καταβολές τις οποίες πραγματοποιεί ο **μισθωτής** προς τον **εκμισθωτή** για το δικαίωμα χρήσης του **υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου** κατά τη **διάρκεια της μίσθωσης**, εξαιρουμένων των **κυμαινόμενων μισθωμάτων**.

▼**M54**

ακαθάριστη επένδυση στη μίσθωση	Το άθροισμα: α) των **καταβολών μισθωμάτων** που μπορεί να απαιτήσει ο **εκμισθωτής** βάσει **χρηματοδοτικής μίσθωσης**· και β) κάθε **μη εγγυημένης υπολειμματικής αξίας** που δικαιούται ο εκμισθωτής.
ημερομηνία έναρξης της μίσθωσης	Η ημερομηνία της σύμβασης **μίσθωσης** ή, εάν προηγείται, η ημερομηνία δέσμευσης των μερών ως προς τους κύριους όρους και προϋποθέσεις της μίσθωσης.
αρχικές άμεσες δαπάνες	Το διαφορικό κόστος σύναψης της **μίσθωσης** το οποίο δεν θα είχε πραγματοποιηθεί εάν δεν είχε συναφθεί η μίσθωση, με εξαίρεση το κόστος που επιβαρύνει κατασκευαστές ή εμπόρους **εκμισθωτές** σε σχέση με κάποια **χρηματοδοτική μίσθωση**.
τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης	Το επιτόκιο το οποίο εξισώνει την παρούσα αξία α) των **μισθωμάτων** και β) της **μη εγγυημένης υπολειμματικής αξίας** με το άθροισμα i) της **εύλογης αξίας** του **υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου** και ii) κάθε **αρχικής άμεσης δαπάνης** του εκμισθωτή.
μίσθωση	Η σύμβαση, ή το μέρος της σύμβασης, με την οποία μεταβιβάζεται το δικαίωμα χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου (το **υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο**) για συγκεκριμένη χρονική περίοδο έναντι ανταλλάγματος.
κίνητρα μίσθωσης	Οι καταβολές τις οποίες πραγματοποιεί ο **εκμισθωτής** προς τον **μισθωτή** σε σχέση με μια **μίσθωση**, ή η επιστροφή ή ανάληψη διαφόρων δαπανών του μισθωτή από τον εκμισθωτή.
τροποποίηση της μίσθωσης	Η μεταβολή του αντικειμένου της **μίσθωσης**, ή του ανταλλάγματος για τη μίσθωση, η οποία δεν περιλαμβανόταν στους αρχικούς όρους και προϋποθέσεις της μίσθωσης (για παράδειγμα, η προσθήκη ή η κατάργηση του δικαιώματος χρήσης ενός ή περισσοτέρων **υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων**, ή η παράταση ή σμίκρυνση της συμβατικής **διάρκειας της μίσθωσης**).

▼**M54**

μισθώματα

Οι καταβολές τις οποίες πραγματοποιεί ο **μισθωτής** προς τον **εκμισθωτή** και αφορούν το δικαίωμα χρήσης του **υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου** κατά τη **διάρκεια της μίσθωσης**, και περιλαμβάνουν τα ακόλουθα στοιχεία:

α) τα **σταθερά μισθώματα** (περιλαμβανομένων των ουσιαστικά σταθερών μισθωμάτων), μειωμένα κατά τυχόν **κίνητρα μίσθωσης**·

β) τα **κυμαινόμενα μισθώματα** τα οποία μεταβάλλονται σύμφωνα με κάποιον δείκτη ή επιτόκιο·

γ) την τιμή άσκησης του δικαιώματος αγοράς εάν είναι μάλλον βέβαιο ότι ο μισθωτής θα ασκήσει το εν λόγω δικαίωμα· και

δ) την καταβολή ποινής για καταγγελία της **μίσθωσης** εάν η διάρκεια της μίσθωσης αποτυπώνει την άσκηση δικαιώματος του μισθωτή για καταγγελία της μίσθωσης.

Όσον αφορά τον μισθωτή, στα μισθώματα περιλαμβάνονται επίσης τα ποσά τα οποία αναμένεται να καταβληθούν από τον μισθωτή σύμφωνα με τις **εγγυήσεις υπολειμματικής αξίας**. Στα μισθώματα δεν περιλαμβάνονται οι καταβολές οι οποίες επιμερίζονται σε μη μισθωτικά στοιχεία της σύμβασης, εκτός εάν ο μισθωτής επιλέξει να συνδυάσει μη μισθωτικά στοιχεία με κάποιο στοιχείο μίσθωσης και να τα αντιμετωπίσει λογιστικά ως ένα ενιαίο στοιχείο μίσθωσης.

Όσον αφορά τον εκμισθωτή, στα μισθώματα περιλαμβάνονται επίσης τυχόν εγγυήσεις υπολειμματικής αξίας τις οποίες παρέχει στον εκμισθωτή ο μισθωτής, κάποιο μέρος που σχετίζεται με τον μισθωτή ή κάποιο τρίτο μη συνδεδεμένο με τον μισθωτή μέρος το οποίο έχει την οικονομική δυνατότητα να αναλάβει την εγγύηση. Στα μισθώματα δεν περιλαμβάνονται οι καταβολές οι οποίες επιμερίζονται σε μη μισθωτικά στοιχεία.

διάρκεια μίσθωσης

Η αμετάκλητη χρονική περίοδος για την οποία ο **μισθωτής** έχει το δικαίωμα χρήσης του **υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου**, σε συνδυασμό με:

α) τις χρονικές περιόδους που καλύπτονται από δικαίωμα παράτασης της **μίσθωσης** εάν είναι μάλλον βέβαιο ότι ο μισθωτής θα ασκήσει αυτό το δικαίωμα· και

β) τις χρονικές περιόδους που καλύπτονται από δικαίωμα καταγγελίας της μίσθωσης εάν είναι μάλλον βέβαιο ότι ο μισθωτής δεν θα ασκήσει αυτό το δικαίωμα.

μισθωτής

Η οικονομική οντότητα η οποία αποκτά το δικαίωμα χρήσης του **υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου** για συγκεκριμένη χρονική περίοδο έναντι ανταλλάγματος.

διαφορικό επιτόκιο δανεισμού του μισθωτή

Το επιτόκιο με το οποίο θα επιβαρυνόταν ο **μισθωτής** εάν δανειζόταν τα απαραίτητα κεφάλαια για την αγορά ενός περιουσιακού στοιχείου παρόμοιας αξίας με το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης, για παρόμοια χρονική περίοδο, με παρόμοιες εξασφαλίσεις και σε παρόμοιο οικονομικό περιβάλλον.

▼**M54**

εκμισθωτής	Η οικονομική οντότητα η οποία παρέχει το δικαίωμα χρήσης του **υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου** για συγκεκριμένη χρονική περίοδο έναντι ανταλλάγματος.
καθαρή επένδυση στη μίσθωση	Η **ακαθάριστη επένδυση στη μίσθωση** προεξοφλημένη με το **τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης**.
λειτουργική μίσθωση	Η **μίσθωση** η οποία δεν μεταβιβάζει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τις ωφέλειες που συνεπάγεται η κυριότητα ενός **υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου**.
προαιρετικά μισθώματα	Οι καταβολές τις οποίες πραγματοποιεί ο **μισθωτής** προς τον **εκμισθωτή** για το δικαίωμα χρήσης ενός **υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου** κατά τη διάρκεια περιόδων οι οποίες καλύπτονται από δικαίωμα παράτασης ή καταγγελίας της **μίσθωσης** και οι οποίες δεν περιλαμβάνονται στη **διάρκεια μίσθωσης**.
περίοδος χρήσης	Η συνολική χρονική περίοδος κατά την οποία χρησιμοποιείται ένα περιουσιακό στοιχείο προκειμένου να τηρηθεί μια σύμβαση με έναν πελάτη (περιλαμβάνει και τυχόν μη συνεχόμενες χρονικές περιόδους).
εγγύηση υπολειμματικής αξίας	Η εγγύηση την οποία παρέχει στον **εκμισθωτή** ένα τρίτο μέρος που δεν συνδέεται με αυτόν, σύμφωνα με την οποία η αξία (ή μέρος της αξίας) του **υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου** θα ανέρχεται σε ένα συγκεκριμένο ποσό κατ' ελάχιστον στο τέλος της **μίσθωσης**.
περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης	Το περιουσιακό στοιχείο το οποίο αποτυπώνει το δικαίωμα του **μισθωτή** να χρησιμοποιεί το **υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο** κατά τη **διάρκεια της μίσθωσης**.
βραχυπρόθεσμη μίσθωση	Η **μίσθωση** της οποίας η **διάρκεια** κατά την **ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου** ισούται με 12 ή με λιγότερους μήνες. Η μίσθωση η οποία περιλαμβάνει δικαίωμα αγοράς δεν αποτελεί βραχυπρόθεσμη μίσθωση.
υπομίσθωση	Η συναλλαγή στο πλαίσιο της οποίας ο **μισθωτής** («ενδιάμεσος εκμισθωτής») εκμισθώνει εκ νέου το **υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο** σε τρίτο μέρος, ενώ η **μίσθωση** («κύρια μίσθωση») μεταξύ του κυρίως εκμισθωτή και του μισθωτή παραμένει σε ισχύ.
υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο	Το περιουσιακό στοιχείο το οποίο αποτελεί το αντικείμενο της **μίσθωσης** και του οποίου το δικαίωμα χρήσης έχει παρασχεθεί από τον **εκμισθωτή** στον **μισθωτή**.
μη δουλευμένο χρηματοοικονομικό έσοδο	Η διαφορά μεταξύ: α) της **ακαθάριστης επένδυσης στη μίσθωση**· και β) της **καθαρής επένδυσης στη μίσθωση**.

▼**M54**

μη εγγυημένη υπολειμματική αξία	Το μέρος της υπολειμματικής αξίας του **υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου**, η ρευστοποίηση του οποίου από τον **εκμισθωτή** δεν είναι εξασφαλισμένη ή είναι εγγυημένη μόνον από έναν τρίτο συνδεδεμένο με τον εκμισθωτή.
κυμαινόμενα μισθώματα	Το μέρος των καταβολών τις οποίες πραγματοποιεί ο **μισθωτής** προς τον **εκμισθωτή** για το δικαίωμα χρήσης ενός **υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου** κατά τη **διάρκεια μίσθωσης** το οποίο κυμαίνεται λόγω μεταβολών σε γεγονότα ή καταστάσεις που επέρχονται μετά την **ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου**, εκτός από την πάροδο του χρόνου.

Όροι οι οποίοι ορίζονται σε άλλα πρότυπα και χρησιμοποιούνται στο παρόν Πρότυπο με την ίδια σημασία

σύμβαση	Η συμφωνία μεταξύ δύο ή περισσότερων μερών από την οποία απορρέουν εκτελεστά δικαιώματα και υποχρεώσεις.
ωφέλιμη ζωή	Η περίοδος κατά τη διάρκεια της οποίας ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να είναι διαθέσιμο για χρήση από μια οικονομική οντότητα· ή το πλήθος των παραγωγικών ή όμοιων μονάδων που η οικονομική οντότητα αναμένει να αποκτήσει από το περιουσιακό στοιχείο.

Προσάρτημα Β

Οδηγίες εφαρμογής

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του παρόντος Προτύπου. Περιγράφει την εφαρμογή των παραγράφων 1-103 και έχει την ίδια ισχύ με τα άλλα μέρη του Προτύπου.

Εφαρμογή σε χαρτοφυλάκιο

Β1 Το παρόν Πρότυπο καθορίζει τη λογιστική αντιμετώπιση μιας μεμονωμένης μίσθωσης. Ωστόσο, ως πρακτική λύση, μια οικονομική οντότητα δύναται να εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο σε χαρτοφυλάκιο μισθώσεων με παρόμοια χαρακτηριστικά, εφόσον εκτιμά εύλογα ότι η εφαρμογή του παρόντος Προτύπου στο χαρτοφυλάκιο δεν θα έχει ουσιαστικά διαφορετικές επιδράσεις στις οικονομικές καταστάσεις από την εφαρμογή του παρόντος Προτύπου στις επιμέρους μισθώσεις του εν λόγω χαρτοφυλακίου. Κατά τη λογιστική αντιμετώπιση ενός χαρτοφυλακίου, η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί εκτιμήσεις και παραδοχές που αντανακλούν το μέγεθος και τη σύνθεση του χαρτοφυλακίου.

Συνδυασμός συμβάσεων

Β2 Κατά την εφαρμογή του παρόντος Προτύπου, μια οικονομική οντότητα συνδυάζει δύο ή περισσότερες συμβάσεις τις οποίες έχει συνάψει την ίδια ή σχεδόν την ίδια χρονική στιγμή με τον ίδιο αντισυμβαλλόμενο (ή με μέρη συνδεδεμένα με τον αντισυμβαλλόμενο) και αντιμετωπίζει λογιστικά τις συμβάσεις ως μία ενιαία σύμβαση εφόσον πληρούνται ένα ή περισσότερα από τα ακόλουθα κριτήρια:

α) η διαπραγμάτευση των συμβάσεων γίνεται σε συνολική βάση με συνολικό εμπορικό στόχο ο οποίος δεν είναι κατανοητός εάν οι συμβάσεις δεν εξετασθούν συνολικά·

β) το ποσό του ανταλλάγματος που πρόκειται να καταβληθεί στο πλαίσιο μιας σύμβασης εξαρτάται από την τιμή ή την απόδοση της άλλης σύμβασης· ή

▼M54

γ) τα δικαιώματα χρήσης των υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων τα οποία μεταβιβάζονται με τις συμβάσεις (ή κάποια δικαιώματα χρήσης των υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων τα οποία μεταβιβάζονται με καθεμία από τις συμβάσεις) σχηματίζουν ένα ενιαίο μισθωτικό στοιχείο, όπως περιγράφεται στην παράγραφο Β32.

Εξαιρούνται από την αναγνώριση: οι μισθώσεις στις οποίες το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο έχει χαμηλή αξία (παράγραφοι 5-8)

Β3 Με την επιφύλαξη της παραγράφου Β7, το παρόν Πρότυπο επιτρέπει στον μισθωτή να εφαρμόσει την παράγραφο 6 για να αντιμετωπίσει λογιστικά τις μισθώσεις στις οποίες το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο έχει χαμηλή αξία. Ο μισθωτής εκτιμά την αξία του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου με βάση την αξία του περιουσιακού στοιχείου όταν είναι καινούργιο, ανεξαρτήτως της ηλικίας του περιουσιακού στοιχείου κατά τη μίσθωσή του.

Β4 Η εκτίμηση για το κατά πόσο ένα υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο έχει χαμηλή αξία διεξάγεται σε απόλυτη βάση. Για τις μισθώσεις περιουσιακών στοιχείων χαμηλής αξίας ακολουθείται η λογιστική αντιμετώπιση της παραγράφου 6 ανεξαρτήτως εάν οι εν λόγω μισθώσεις είναι ουσιώδεις για τον μισθωτή. Η εκτίμηση δεν επηρεάζεται από το μέγεθος, τη φύση ή τις περιστάσεις του μισθωτή. Συνεπώς, αναμένεται ότι διαφορετικοί μισθωτές θα καταλήξουν στο ίδιο συμπέρασμα για το κατά πόσον ένα συγκεκριμένο υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο έχει χαμηλή αξία.

Β5 Το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο θεωρείται χαμηλής αξίας μόνο όταν:

α) ο μισθωτής μπορεί να επωφεληθεί από τη χρήση του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου μόνου του ή από κοινού με άλλους πόρους οι οποίοι είναι άμεσα διαθέσιμοι στον μισθωτή· και

β) το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο δεν εξαρτάται ή δεν συνδέεται σε μεγάλο βαθμό με άλλα περιουσιακά στοιχεία.

Β6 Η μίσθωση ενός υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου δεν θεωρείται μίσθωση περιουσιακού στοιχείου χαμηλής αξίας εάν η φύση του περιουσιακού στοιχείου είναι τέτοια, ώστε, όταν είναι καινούργιο, το περιουσιακό στοιχείο να μην έχει συνήθως χαμηλή αξία. Για παράδειγμα, οι μισθώσεις αυτοκινήτων δεν θεωρούνται μισθώσεις περιουσιακών στοιχείων χαμηλής αξίας διότι συνήθως ένα καινούργιο αυτοκίνητο δεν έχει χαμηλή αξία.

Β7 Εάν ο μισθωτής υπομισθώσει ένα περιουσιακό στοιχείο, ή πρόκειται να υπομισθώσει ένα περιουσιακό στοιχείο, η κύρια μίσθωση δεν μπορεί να θεωρηθεί μίσθωση περιουσιακού στοιχείου χαμηλής αξίας.

Β8 Στα υποκείμενα περιουσιακά στοιχεία χαμηλής αξίας περιλαμβάνονται, για παράδειγμα, οι ταμπλέτες και οι προσωπικοί υπολογιστές, μικρά αντικείμενα επίπλωσης γραφείου και οι τηλεφωνικές συσκευές.

Προσδιορισμός μίσθωσης (παράγραφοι 9-11)

Β9 Για να εκτιμήσει εάν μια σύμβαση μεταβιβάζει το δικαίωμα ελέγχου της χρήσης ενός αναγνωριζόμενου περιουσιακού στοιχείου (βλέπε παραγράφους Β13–Β20) για μια χρονική περίοδο, η οικονομική οντότητα εκτιμά εάν, καθ' όλη την *περίοδο χρήσης*, ο πελάτης διατηρεί αμφότερα τα ακόλουθα δικαιώματα:

α) το δικαίωμα να αποκτήσει ουσιαστικά όλα τα οικονομικά οφέλη από τη χρήση του αναγνωριζόμενου περιουσιακού στοιχείου (όπως περιγράφεται στις παραγράφους Β21–Β23)· και

β) το δικαίωμα να κατευθύνει τη χρήση του αναγνωριζόμενου περιουσιακού στοιχείου (όπως περιγράφεται στις παραγράφους Β24–Β30).

▼M54

B10 Εάν ο πελάτης έχει το δικαίωμα να ελέγχει τη χρήση του αναγνωριζόμενου περιουσιακού στοιχείου μόνο για ένα μέρος της διάρκειας της σύμβασης, η σύμβαση εμπεριέχει μίσθωση γι' αυτό το μέρος της διάρκειάς της.

B11 Μια σύμβαση λήψης αγαθών ή υπηρεσιών μπορεί να συναφθεί από σχήματα υπό κοινό έλεγχο, ή εκ μέρους ενός σχήματος υπό κοινό έλεγχο, όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 11 *Σχήματα υπό κοινό έλεγχο*. Σε αυτή την περίπτωση, το σχήμα υπό κοινό έλεγχο θεωρείται ο πελάτης στη σύμβαση. Συνεπώς, κατά την εκτίμηση της ύπαρξης μίσθωσης στη σύμβαση, η οικονομική οντότητα εκτιμά εάν το σχήμα υπό κοινό έλεγχο έχει το δικαίωμα ελέγχου της χρήσης ενός αναγνωριζόμενου περιουσιακού στοιχείου καθ' όλη την περίοδο χρήσης.

B12 Η οικονομική οντότητα εκτιμά εάν η σύμβαση εμπεριέχει μίσθωση για κάθε δυνητικό χωριστό μισθωτικό στοιχείο. Για κατευθύνσεις σχετικά με τα χωριστά μισθωτικά στοιχεία, βλέπε την παράγραφο B32.

Αναγνωριζόμενο περιουσιακό στοιχείο

B13 Συνήθως το αναγνωριζόμενο περιουσιακό στοιχείο προσδιορίζεται ρητά στη σύμβαση. Ωστόσο, ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να αναγνωριστεί και μέσω έμμεσου προσδιορισμού κατά τον χρόνο που το περιουσιακό στοιχείο καθίσταται διαθέσιμο προς χρήση από τον πελάτη.

Ουσιαστικά δικαιώματα υποκατάστασης

B14 Ακόμη και όταν έχει προσδιοριστεί το περιουσιακό στοιχείο, ο πελάτης δεν έχει το δικαίωμα να χρησιμοποιεί το αναγνωριζόμενο περιουσιακό στοιχείο εάν ο προμηθευτής διατηρεί το ουσιαστικό δικαίωμα υποκατάστασης του περιουσιακού στοιχείου καθ' όλη την περίοδο χρήσης. Το δικαίωμα υποκατάστασης του προμηθευτή θεωρείται ουσιαστικό μόνο εάν συντρέχουν αμφότερες οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) ο προμηθευτής έχει την πρακτική ικανότητα να υποκαθιστά εναλλακτικά περιουσιακά στοιχεία καθ' όλη τη διάρκεια της περιόδου χρήσης (για παράδειγμα, ο πελάτης δεν μπορεί να εμποδίσει τον προμηθευτή να υποκαταστήσει το περιουσιακό στοιχείο και τα εναλλακτικά περιουσιακά στοιχεία είναι ευχερώς διαθέσιμα στον προμηθευτή ή ο προμηθευτής θα μπορούσε να τα προμηθευτεί εντός εύλογου χρονικού διαστήματος)· και

β) ο προμηθευτής θα αποκόμιζε οικονομικό όφελος από την άσκηση του δικαιώματος υποκατάστασης του περιουσιακού στοιχείου (δηλαδή τα οφέλη που απορρέουν από την υποκατάσταση του περιουσιακού στοιχείου αναμένεται να υπερβούν το κόστος που συνεπάγεται η υποκατάσταση του περιουσιακού στοιχείου).

B15 Εάν ο προμηθευτής έχει δικαίωμα ή υποχρέωση να υποκαταστήσει το περιουσιακό στοιχείο μόνο σε συγκεκριμένη ημερομηνία ή μετά την παρέλευση συγκεκριμένης ημερομηνίας ή προσδιορισμένου γεγονότος, το δικαίωμα υποκατάστασης του προμηθευτή δεν θεωρείται ουσιαστικό διότι ο προμηθευτής δεν έχει την πρακτική ικανότητα να υποκαθιστά εναλλακτικά περιουσιακά στοιχεία καθ' όλη την περίοδο χρήσης.

B16 Η αξιολόγηση της οικονομικής οντότητας σχετικά με το ουσιαστικό δικαίωμα υποκατάστασης του προμηθευτή βασίζεται σε γεγονότα και περιστάσεις κατά την ημερομηνία έναρξης της μίσθωσης και εξαιρείται η εξέταση μελλοντικών γεγονότων τα οποία, κατά την ημερομηνία έναρξης της μίσθωσης, δεν θεωρείται πιθανόν να συμβούν. Ακολουθούν μερικά παραδείγματα μελλοντικών γεγονότων τα οποία, κατά την ημερομηνία έναρξης της μίσθωσης, δεν θα θεωρούνταν πιθανά να συμβούν και επομένως θα έπρεπε να εξαιρεθούν από την αξιολόγηση:

α) η συμφωνία με έναν μελλοντικό πελάτη να πληρώσει υψηλότερη τιμή από την τιμή της αγοράς για να χρησιμοποιήσει το περιουσιακό στοιχείο·

▼**M54**

β) η εισαγωγή νέας τεχνολογίας η οποία δεν έχει ουσιαστικά αναπτυχθεί κατά την ημερομηνία έναρξης ισχύος της σύμβασης·

γ) η ουσιαστική διαφορά μεταξύ της χρήσης του περιουσιακού στοιχείου από τον πελάτη, ή της επίδοσης του περιουσιακού στοιχείου, και της χρήσης ή επίδοσης που είχε θεωρηθεί πιθανή κατά την ημερομηνία έναρξης ισχύος της σύμβασης· και

δ) η ουσιαστική διαφορά μεταξύ της αγοραίας τιμής του περιουσιακού στοιχείου κατά την περίοδο χρήσης και της αγοραίας τιμής που είχε θεωρηθεί πιθανή κατά την ημερομηνία έναρξης ισχύος της σύμβασης.

B17 Εάν το περιουσιακό στοιχείο βρίσκεται στις εγκαταστάσεις του πελάτη ή αλλού, το κόστος το οποίο συνεπάγεται η υποκατάσταση είναι συνήθως υψηλότερο σε σχέση με την περίπτωση που το περιουσιακό στοιχείο βρίσκεται στις εγκαταστάσεις του προμηθευτή και, επομένως, είναι πιο πιθανόν να υπερβεί τα οφέλη που απορρέουν από την υποκατάστασή του.

B18 Το δικαίωμα ή η υποχρέωση του προμηθευτή να υποκαταστήσει το περιουσιακό στοιχείο σε περίπτωση επισκευής ή συντήρησης, εάν το περιουσιακό στοιχείο δεν λειτουργεί ορθά ή εάν καταστεί διαθέσιμη κάποια τεχνική αναβάθμιση, δεν αποκλείει τον πελάτη από το δικαίωμα χρήσης του αναγνωριζόμενου περιουσιακού στοιχείου.

B19 Εάν ο πελάτης δεν μπορεί να προσδιορίσει εύκολα αν ο προμηθευτής έχει ουσιαστικό δικαίωμα υποκατάστασης, οποιοδήποτε δικαίωμα υποκατάστασης θεωρείται μη ουσιαστικό.

Αναλογίες περιουσιακών στοιχείων

B20 Η αναλογία στη δυναμικότητα ενός περιουσιακού στοιχείου αποτελεί αναγνωριζόμενο περιουσιακό στοιχείο εάν έχει διακριτή φυσική υπόσταση (για παράδειγμα, ένας όροφος ενός κτιρίου). Η αναλογία στη δυναμικότητα ή άλλου είδους αναλογία ενός περιουσιακού στοιχείου η οποία δεν έχει διακριτή φυσική υπόσταση (για παράδειγμα, η αναλογία δυναμικότητας ενός καλωδίου οπτικών ινών) δεν αποτελεί αναγνωριζόμενο περιουσιακό στοιχείο, εκτός εάν αντιπροσωπεύει ουσιαστικά τη συνολική δυναμικότητα του περιουσιακού στοιχείου και, επομένως, παρέχει στον πελάτη το δικαίωμα να λάβει ουσιαστικά όλα τα οικονομικά οφέλη από τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου.

Δικαίωμα λήψης των οικονομικών οφελών από τη χρήση

B21 Προκειμένου να ελέγχει τη χρήση ενός αναγνωριζόμενου περιουσιακού στοιχείου, ο πελάτης απαιτείται να έχει το δικαίωμα να λαμβάνει ουσιαστικά όλα τα οικονομικά οφέλη από τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου καθ' όλη την περίοδο χρήσης (για παράδειγμα, μέσω αποκλειστικής χρήσης του περιουσιακού στοιχείου καθ' όλη την περίοδο αυτή).Ο πελάτης μπορεί να λάβει οικονομικά οφέλη από τη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου άμεσα ή έμμεσα με πολλούς τρόπους, όπως με τη χρήση, διατήρηση ή υπομίσθωση του περιουσιακού στοιχείου. Τα οικονομικά οφέλη από τη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου περιλαμβάνουν το πρωτεύον προϊόν και τα υποπροϊόντα (μεταξύ άλλων και τις δυνητικές ταμειακές ροές από αυτά τα στοιχεία), καθώς και άλλα οικονομικά οφέλη τα οποία απορρέουν από τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου και τα οποία θα μπορούσαν να επιτευχθούν μέσω εμπορικής συναλλαγής με τρίτο μέρος.

B22 Κατά την εκτίμηση του δικαιώματός της να λαμβάνει ουσιαστικά όλα τα οικονομικά οφέλη από τη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου, η οικονομική οντότητα εξετάζει τα οικονομικά οφέλη τα οποία απορρέουν από τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου στο πλαίσιο του καθορισμένου πεδίου εφαρμογής του δικαιώματος του πελάτη για χρήση του περιουσιακού στοιχείου (βλέπε παράγραφο B30). Για παράδειγμα:

▼**M54**

α) εάν μια σύμβαση περιορίζει τη χρήση ενός μηχανοκίνητου οχήματος σε μια συγκεκριμένη περιοχή κατά την περίοδο χρήσης, η οικονομική οντότητα εξετάζει μόνο τα οικονομικά οφέλη από τη χρήση του μηχανοκίνητου οχήματος στην εν λόγω περιοχή και μόνο·

β) εάν μια σύμβαση προσδιορίζει ότι ο πελάτης μπορεί να οδηγήσει το μηχανοκίνητο όχημα μόνο για ορισμένο αριθμό χιλιομέτρων κατά την περίοδο χρήσης, η οικονομική οντότητα εξετάζει μόνο τα οικονομικά οφέλη από τη χρήση του μηχανοκίνητου οχήματος για την επιτρεπόμενη διανυθείσα απόσταση και όχι για μεγαλύτερη.

B23 Εάν μια σύμβαση απαιτεί από τον πελάτη να καταβάλλει στον προμηθευτή ή σε τρίτο μέρος τμήμα των ταμειακών ροών που απορρέουν από τη χρήση του υπό εξέταση περιουσιακού στοιχείου, οι εν λόγω ταμειακές ροές που καταβάλλονται ως αντάλλαγμα θεωρούνται μέρος του οικονομικού οφέλους που λαμβάνει ο πελάτης από τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου. Για παράδειγμα, εάν ο πελάτης απαιτείται να καταβάλλει στον προμηθευτή ένα ποσοστό επί των πωλήσεων από τη χρήση του χώρου του καταστήματος λιανικής ως αντάλλαγμα γι' αυτή τη χρήση, η εν λόγω απαίτηση δεν αποκλείει τον πελάτη από το δικαίωμα να λαμβάνει ουσιαστικά όλα τα οικονομικά οφέλη από τη χρήση του χώρου του καταστήματος λιανικής. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι οι ταμειακές ροές οι οποίες προκύπτουν από αυτές τις πωλήσεις θεωρούνται οικονομικά οφέλη τα οποία λαμβάνει ο πελάτης από τη χρήση του χώρου του καταστήματος λιανικής, μέρος των οποίων καταβάλλει στη συνέχεια στον προμηθευτή ως αντάλλαγμα για το δικαίωμα χρήσης του χώρου.

Δικαίωμα κατεύθυνσης της χρήσης

B24 Ο πελάτης έχει το δικαίωμα να κατευθύνει τη χρήση ενός αναγνωριζόμενου περιουσιακού στοιχείου καθ' όλη την περίοδο χρήσης εάν:

α) ο πελάτης έχει το δικαίωμα να κατευθύνει τον τρόπο και τον σκοπό χρήσης του περιουσιακού στοιχείου καθ' όλη την περίοδο χρήσης (όπως περιγράφεται στις παραγράφους B25-B30)· ή

β) οι σχετικές αποφάσεις σχετικά με τον τρόπο και τον σκοπό χρήσης του περιουσιακού στοιχείου είναι προκαθορισμένες και:

i) ο πελάτης έχει το δικαίωμα να λειτουργεί το περιουσιακό στοιχείο (ή να κατευθύνει άλλους να λειτουργούν το περιουσιακό στοιχείο κατά τον τρόπο που καθορίζει) καθ' όλη την περίοδο χρήσης, χωρίς να έχει δικαίωμα ο προμηθευτής να μεταβάλλει αυτές τις οδηγίες λειτουργίας· ή

ii) ο πελάτης σχεδίασε το περιουσιακό στοιχείο (ή συγκεκριμένες πτυχές του περιουσιακού στοιχείου) με τέτοιο τρόπο ώστε να προκαθορίζεται ο τρόπος και ο σκοπός χρήσης του περιουσιακού στοιχείου καθ' όλη την περίοδο χρήσης.

Τρόπος και σκοπός χρήσης του περιουσιακού στοιχείου

B25 Ο πελάτης έχει το δικαίωμα να κατευθύνει τον τρόπο και τον σκοπό χρήσης του περιουσιακού στοιχείου εάν, εντός του πεδίου εφαρμογής του δικαιώματος χρήσης όπως ορίζεται στη σύμβαση, μπορεί να μεταβάλλει τον τρόπο και τον σκοπό χρήσης του περιουσιακού στοιχείου καθ' όλη την περίοδο χρήσης. Κατά την εκτίμηση αυτή, η οικονομική οντότητα εξετάζει τα δικαιώματα λήψης αποφάσεων τα οποία είναι πιο συναφή με τη μεταβολή του τρόπου και του σκοπού χρήσης του περιουσιακού στοιχείου καθ' όλη την περίοδο χρήσης. Τα δικαιώματα λήψης αποφάσεων είναι συναφή όταν επηρεάζουν τα οικονομικά οφέλη τα οποία απορρέουν από τη χρήση. Τα πιο συναφή δικαιώματα λήψης αποφάσεων πιθανόν να διαφέρουν για κάθε σύμβαση, αναλόγως της φύσης του περιουσιακού στοιχείου και των όρων και προϋποθέσεων της σύμβασης.

▼**M54**

B26 Ακολουθούν μερικά παραδείγματα δικαιωμάτων λήψης αποφάσεων τα οποία, αναλόγως των συνθηκών, εκχωρούν το δικαίωμα μεταβολής του τρόπου και του σκοπού χρήσης του περιουσιακού στοιχείου, στο πλαίσιο του πεδίου εφαρμογής του δικαιώματος χρήσης του πελάτη:

α) δικαιώματα μεταβολής του είδους προϊόντος που παράγεται με το περιουσιακό στοιχείο (για παράδειγμα, καλείται να αποφασίσει εάν ένα εμπορευματοκιβώτιο θα χρησιμοποιηθεί για τη μεταφορά αγαθών ή για αποθήκευση ή να αποφασίσει το μείγμα προϊόντων το οποίο θα πωλείται σε έναν χώρο καταστήματος λιανικής)·

β) δικαιώματα μεταβολής του χρόνου παραγωγής του προϊόντος (για παράδειγμα, να αποφασιστεί πότε θα χρησιμοποιηθεί ένα μηχάνημα ή ένας σταθμός παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας)·

γ) δικαιώματα μεταβολής του χώρου παραγωγής του προϊόντος (για παράδειγμα, καλείται να αποφασίσει τον προορισμό ενός φορτηγού ή ενός πλοίου ή να αποφασίσει πού θα χρησιμοποιηθεί ο εξοπλισμός)· και

δ) δικαιώματα μεταβολής της απόφασης για την παραγωγή ή όχι ενός προϊόντος και την ποσότητα του προϊόντος (για παράδειγμα, καλείται να αποφασίσει εάν και πόση ενέργεια θα παραχθεί από έναν σταθμό παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας).

B27 Στα παραδείγματα δικαιωμάτων λήψεως αποφάσεων τα οποία δεν εκχωρούν το δικαίωμα μεταβολής του τρόπου και του σκοπού χρήσης του περιουσιακού στοιχείου περιλαμβάνονται τα δικαιώματα τα οποία περιορίζονται στη λειτουργία ή συντήρηση του περιουσιακού στοιχείου. Τέτοια δικαιώματα μπορεί να έχει ο πελάτης ή ο προμηθευτής. Αν και συχνά τα δικαιώματα λειτουργίας ή συντήρησης ενός περιουσιακού στοιχείου είναι απαραίτητα για την αποδοτική χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου, δεν αποτελούν δικαιώματα τα οποία κατευθύνουν τον τρόπο και τον σκοπό της χρήσης του περιουσιακού στοιχείου και συχνά εξαρτώνται από τις αποφάσεις για τον τρόπο και τον σκοπό της χρήσης του περιουσιακού στοιχείου. Ωστόσο, τα δικαιώματα λειτουργίας ενός περιουσιακού στοιχείου ενδέχεται να εκχωρούν στον πελάτη το δικαίωμα να κατευθύνει τη χρήση του εάν οι συναφείς αποφάσεις για τον τρόπο και τον σκοπό της χρήσης του περιουσιακού στοιχείου είναι προκαθορισμένες [βλέπε παράγραφο B24 στοιχείο β) περίπτωση i)].

Αποφάσεις οι οποίες καθορίζονται πριν από την περίοδο χρήσης και στη διάρκεια αυτής

B28 Οι συναφείς αποφάσεις σχετικά με τον τρόπο και τον σκοπό της χρήσης του περιουσιακού δικαιώματος μπορούν να προκαθοριστούν με διάφορους τρόπους. Για παράδειγμα, οι συναφείς αποφάσεις ενδέχεται να έχουν προκαθοριστεί κατά τον σχεδιασμό του περιουσιακού στοιχείου ή με βάση συμβατικούς περιορισμούς σχετικά με τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου.

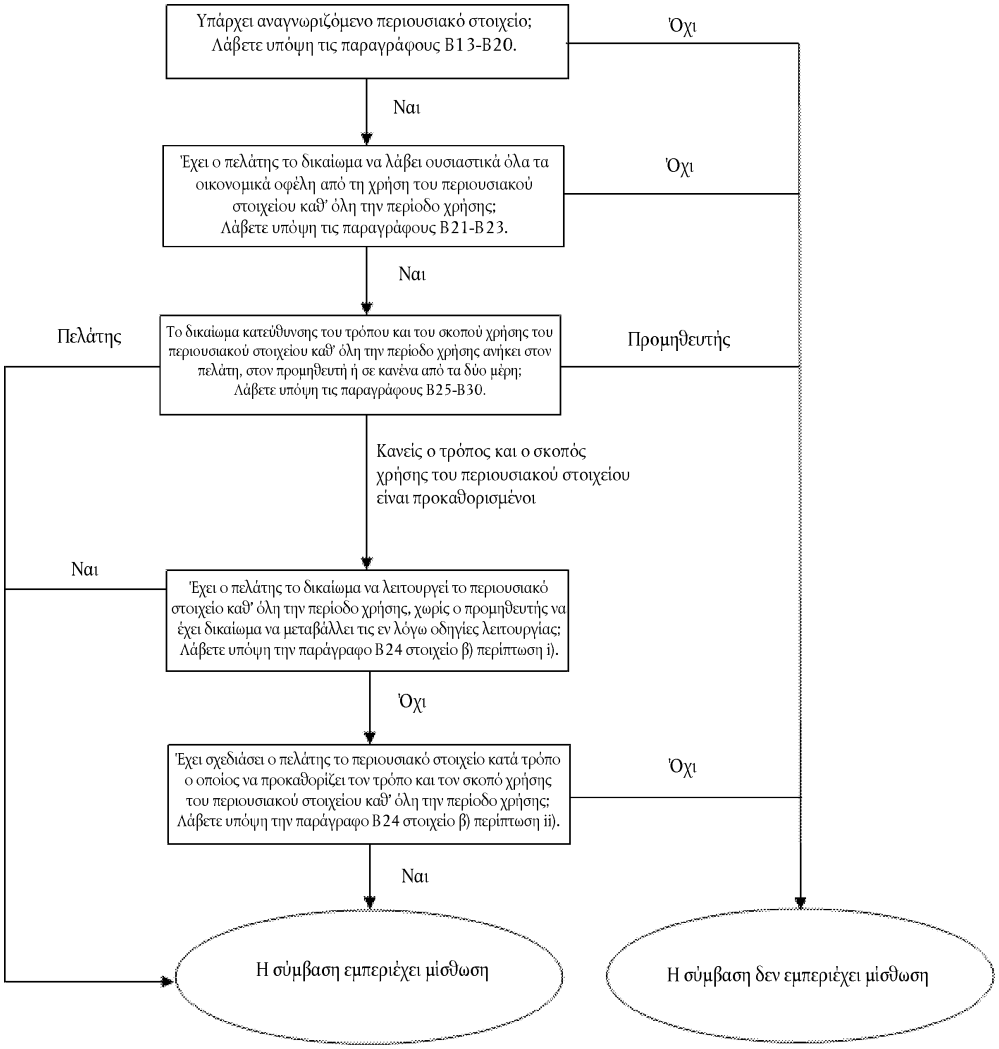
B29 Κατά την εκτίμηση του κατά πόσον ο πελάτης έχει το δικαίωμα να κατευθύνει τη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου, η οικονομική οντότητα εξετάζει μόνο τα δικαιώματα λήψης αποφάσεων σχετικά με τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου κατά την περίοδο χρήσης, εκτός εάν ο πελάτης έχει σχεδιάσει το περιουσιακό στοιχείο (ή συγκεκριμένες πτυχές του περιουσιακού στοιχείου) όπως περιγράφεται στην παράγραφο B24 στοιχείο β) περίπτωση ii). Κατά συνέπεια, με εξαίρεση την περίπτωση που πληρούνται οι προϋποθέσεις της παραγράφου B24 στοιχείο β) περίπτωση ii), η οικονομική οντότητα δεν εξετάζει αποφάσεις οι οποίες έχουν προκαθοριστεί πριν από την περίοδο χρήσης. Για παράδειγμα, εάν ο πελάτης μπορεί να προσδιορίσει το προϊόν ενός περιουσιακού στοιχείου μόνο πριν από την περίοδο χρήσης, δεν έχει το δικαίωμα να κατευθύνει τη χρήση του εν λόγω περιουσιακού στοιχείου. Η δυνατότητα προσδιορισμού του προϊόντος στη σύμβαση πριν από την περίοδο χρήσης, χωρίς κανένα άλλο δικαίωμα λήψης αποφάσεων που να αφορά τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου, παρέχει στον πελάτη τα ίδια δικαιώματα με κάθε άλλον πελάτη που αγοράζει αγαθά ή υπηρεσίες.

▼**M54**

Δικαιώματα προστασίας

B30 Μια σύμβαση ενδέχεται να περιέχει όρους και προϋποθέσεις που έχουν σχεδιαστεί έτσι ώστε να προστατεύουν τα συμφέροντα του προμηθευτή επί του περιουσιακού στοιχείου ή επί των περιουσιακών στοιχείων, να προστατεύουν το προσωπικό του ή να διασφαλίζουν τη συμμόρφωση του προμηθευτή με τους νόμους και τις κανονιστικές διατάξεις. Αυτοί οι όροι αποτελούν παραδείγματα δικαιωμάτων προστασίας. Για παράδειγμα, μια σύμβαση ενδέχεται i) να προσδιορίζει το ανώτατο ποσό χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου, ή να περιορίζει τον τόπο ή χρόνο χρήσης του περιουσιακού στοιχείου από τον πελάτη, ii) να απαιτεί από τον πελάτη να ακολουθεί συγκεκριμένες πρακτικές λειτουργίας, ή iii) να απαιτεί από τον πελάτη να ενημερώνει τον προμηθευτή για τυχόν μεταβολές στον τρόπο χρήσης του περιουσιακού στοιχείου. Τα δικαιώματα προστασίας συνήθως ορίζουν το πεδίο εφαρμογής του δικαιώματος χρήσης του πελάτη, αλλά δεν αποκλείουν, από μόνα τους, τον πελάτη από το δικαίωμα να κατευθύνει τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου.

B31 Το ακόλουθο διάγραμμα ροής μπορεί να βοηθήσει τις οικονομικές οντότητες να εκτιμήσουν εάν μια σύμβαση συνιστά ή εμπεριέχει μίσθωση.



▼M54

Διάκριση των στοιχείων της σύμβασης (παράγραφοι 12-17)

Β32 Το δικαίωμα χρήσης του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου αποτελεί χωριστό μισθωτικό στοιχείο εάν ισχύουν αμφότερα τα ακόλουθα:

α) ο μισθωτής μπορεί να επωφεληθεί από τη χρήση του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου είτε μόνου του είτε από κοινού με άλλους πόρους οι οποίοι είναι άμεσα διαθέσιμοι στον μισθωτή. Οι άμεσα διαθέσιμοι πόροι είναι αγαθά ή υπηρεσίες τα οποία πωλούνται ή μισθώνονται χωριστά (από τον εκμισθωτή ή άλλους προμηθευτές) ή πόροι τους οποίους έχει ήδη αποκτήσει ο μισθωτής (από τον εκμισθωτή ή από άλλες συναλλαγές ή γεγονότα)· και

β) το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο δεν εξαρτάται από ή δεν συνδέεται σε μεγάλο βαθμό με άλλα υποκείμενα περιουσιακά στοιχεία στη σύμβαση. Για παράδειγμα, το γεγονός ότι ο μισθωτής θα μπορούσε να αποφασίσει να μη μισθώσει το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο χωρίς να επηρεαστούν σημαντικά τα δικαιώματά του να χρησιμοποιήσει άλλα υποκείμενα περιουσιακά στοιχεία της σύμβασης ενδέχεται να υποδεικνύει ότι το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο δεν εξαρτάται από ή δεν συνδέεται σε μεγάλο βαθμό με αυτά τα άλλα υποκείμενα περιουσιακά στοιχεία.

Β33 Η σύμβαση μπορεί να περιλαμβάνει ένα ποσό πληρωτέο από τον μισθωτή για δραστηριότητες και δαπάνες οι οποίες δεν μεταβιβάζουν κάποιο αγαθό ή υπηρεσία στον μισθωτή. Για παράδειγμα, ο εκμισθωτής μπορεί να περιλαμβάνει στο συνολικό πληρωτέο ποσό κάποια χρέωση για διοικητικά καθήκοντα, ή άλλες δαπάνες τις οποίες διενήργησε σε σχέση με τη μίσθωση και οι οποίες δεν μεταβιβάζουν κάποιο αγαθό ή υπηρεσία στον μισθωτή. Τέτοιου είδους πληρωτέα ποσά δεν δημιουργούν χωριστό στοιχείο της μίσθωσης, αλλά θεωρούνται μέρος του συνολικού ανταλλάγματος το οποίο επιμερίζεται στα χωριστά στοιχεία τη σύμβασης.

Διάρκεια μίσθωσης (παράγραφοι 18-21)

Β34 Κατά τον καθορισμό της διάρκειας μίσθωσης και κατά την εκτίμηση της διάρκειας της αμετάκλητης χρονικής περιόδου της μίσθωσης, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τον ορισμό της σύμβασης και καθορίζει τη χρονική περίοδο κατά την οποία είναι εκτελεστή η σύμβαση. Η μίσθωση παύει να είναι εκτελεστή όταν καθένας εκ του μισθωτή και του εκμισθωτή έχει το δικαίωμα καταγγελίας της μίσθωσης χωρίς άδεια από το άλλο μέρος και χωρίς να απαιτείται να καταβάλει παρά μόνο μια αμελητέα ποινή.

Β35 Εάν μόνο ο μισθωτής έχει το δικαίωμα καταγγελίας της μίσθωσης, το εν λόγω δικαίωμα θεωρείται δικαίωμα του μισθωτή για καταγγελία της μίσθωσης και η οικονομική οντότητα το λαμβάνει υπόψη κατά τον καθορισμό της διάρκειας μίσθωσης. Εάν μόνο ο εκμισθωτής έχει το δικαίωμα καταγγελίας της μίσθωσης, η αμετάκλητη χρονική περίοδος της μίσθωσης περιλαμβάνει τη χρονική περίοδο την οποία καλύπτει το δικαίωμα καταγγελίας της μίσθωσης.

Β36 Η διάρκεια μίσθωσης ξεκινά κατά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου και περιλαμβάνει όλες τις δωρεάν χρονικές περιόδους τις οποίες παρέχει ο εκμισθωτής στον μισθωτή.

Β37 Κατά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου, η οικονομική οντότητα εκτιμά εάν είναι μάλλον βέβαιο ότι ο μισθωτής θα ασκήσει το δικαίωμα παράτασης της μίσθωσης ή αγοράς του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου ή εάν είναι μάλλον αβέβαιο ότι θα ασκήσει το δικαίωμα καταγγελίας της μίσθωσης. Η οικονομική οντότητα εξετάζει όλα τα συναφή γεγονότα και τις περιστάσεις που δημιουργούν οικονομικό κίνητρο στον μισθωτή να ασκήσει, ή να μην ασκήσει, το δικαίωμά του, μεταξύ άλλων τις αναμενόμενες μεταβολές σε γεγονότα και περιστάσεις από την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου έως την ημερομηνία άσκησης του δικαιώματος. Ακολουθούν μερικά παραδείγματα παραγόντων οι οποίοι θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη, μεταξύ άλλων:

▼**M54**

α) οι συμβατικοί όροι και προϋποθέσεις για τις προαιρετικές χρονικές περιόδους σε σχέση με τους όρους της αγοράς, όπως:

i) το ποσό των καταβολών για τη μίσθωση κατά οποιαδήποτε προαιρετική χρονική περίοδο·

ii) το ποσό τυχόν κυμαινόμενων μισθωμάτων για τη μίσθωση ή άλλων ενδεχόμενων καταβολών, όπως καταβολές που απορρέουν από ποινές καταγγελίας και εγγυήσεις υπολειμματικής αξίας· και

iii) οι όροι και προϋποθέσεις τυχόν δικαιωμάτων τα οποία μπορούν να ασκηθούν μετά τις αρχικές προαιρετικές περιόδους (για παράδειγμα, ένα δικαίωμα αγοράς το οποίο μπορεί να ασκηθεί στη λήξη μιας περιόδου παράτασης σε τιμή η οποία αυτή τη στιγμή είναι χαμηλότερη της αγοραίας)·

β) οι σημαντικές βελτιώσεις του μισθίου οι οποίες έχουν διενεργηθεί (ή αναμένεται να διενεργηθούν) κατά τη διάρκεια ισχύος της σύμβασης και οι οποίες αναμένεται να οδηγήσουν σε σημαντικό οικονομικό όφελος για τον μισθωτή όταν καταστεί δυνατή η άσκηση του δικαιώματος παράτασης ή καταγγελίας της μίσθωσης, ή του δικαιώματος αγοράς του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου·

γ) το κόστος που συνδέεται με την καταγγελία της μίσθωσης, όπως το κόστος διαπραγμάτευσης, επανεγκατάστασης ή προσδιορισμού άλλου υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου το οποίο θα είναι κατάλληλο για τις ανάγκες του μισθωτή, το κόστος ενσωμάτωσης ενός νέου περιουσιακού στοιχείου στις δραστηριότητες του μισθωτή, ή τυχόν ποινές καταγγελίας και παρόμοιες δαπάνες, περιλαμβανομένου του κόστους που συνδέεται με την επιστροφή του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου σε συμβατικά καθορισμένη κατάσταση ή τόπο·

δ) η σημασία του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου για τη δραστηριότητα του μισθωτή, λαμβάνοντας υπόψη, για παράδειγμα, εάν το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο είναι εξειδικευμένο, την τοποθεσία του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου και τη διαθεσιμότητα κατάλληλων εναλλακτικών περιουσιακών στοιχείων· και

ε) οι προϋποθέσεις που συνδέονται με την άσκηση του δικαιώματος (δηλαδή εάν το δικαίωμα μπορεί να ασκηθεί μόνο εφόσον πληρούνται μία ή περισσότερες προϋποθέσεις) και την πιθανότητα πλήρωσης των προϋποθέσεων.

B38 Το δικαίωμα παράτασης ή καταγγελίας της μίσθωσης μπορεί να συνδυάζεται με ένα ή περισσότερα συμβατικά χαρακτηριστικά (για παράδειγμα, μια εγγύηση υπολειμματικής αξίας) όπως ότι ο μισθωτής εγγυάται στον εκμισθωτή μια ελάχιστη ή σταθερή χρηματική απόδοση η οποία ουσιαστικά παραμένει αμετάβλητη ανεξάρτητα από την άσκηση ή μη του δικαιώματος. Σε αυτές τις περιπτώσεις, και κατά παρέκκλιση των οδηγιών για τα ουσιαστικά σταθερά μισθώματα της παραγράφου B42, η οικονομική οντότητα θεωρεί μάλλον βέβαιο ότι ο μισθωτής θα ασκήσει το δικαίωμα παράτασης της μίσθωσης ή ότι δεν θα ασκήσει το δικαίωμα καταγγελίας της μίσθωσης.

B39 Όσο μικρότερη είναι η αμετάκλητη χρονική περίοδος της μίσθωσης, τόσο πιθανότερη είναι η άσκηση του δικαιώματος του μισθωτή για παράταση της μίσθωσης ή η μη άσκηση του δικαιώματος για καταγγελία της μίσθωσης. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι το κόστος που συνδέεται με την αντικατάσταση του περιουσιακού στοιχείου πιθανόν θα είναι αναλογικά μεγαλύτερο όσο μικρότερη είναι η αμετάκλητη χρονική περίοδος.

▼**M54**

Β40 Η παρελθούσα τακτική ενός μισθωτή σχετικά με τη χρονική περίοδο συνήθους χρήσης συγκεκριμένων ειδών περιουσιακών στοιχείων (είτε μισθωμένων είτε ιδιόκτητων) και οι οικονομικοί λόγοι που τον οδηγούν σε αυτή την τακτική ενδέχεται να παρέχουν χρήσιμες πληροφορίες για να εκτιμηθεί εάν είναι μάλλον βέβαιο ότι ο μισθωτής θα ασκήσει ή ότι δεν θα ασκήσει ένα δικαίωμα. Για παράδειγμα, εάν ο μισθωτής συνηθίζει να χρησιμοποιεί συγκεκριμένα είδη περιουσιακών στοιχείων για συγκεκριμένη χρονική περίοδο ή εάν ο μισθωτής συνηθίζει να ασκεί συχνά δικαιώματα επί μισθώσεων συγκεκριμένων ειδών υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων, ο μισθωτής εξετάζει τους οικονομικούς λόγους γι' αυτή την παρελθούσα τακτική όταν εκτιμά κατά πόσο είναι μάλλον βέβαια η άσκηση ενός δικαιώματος επί μισθώσεων των εν λόγω περιουσιακών στοιχείων.

Β41 Σύμφωνα με την παράγραφο 20, μετά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου, ο μισθωτής επανεκτιμά τη διάρκεια μίσθωσης εφόσον επέλθει κάποιο σημαντικό γεγονός ή κάποια σημαντική μεταβολή των περιστάσεων που εμπίπτει στον έλεγχο του μισθωτή και επηρεάζει το κατά πόσο είναι μάλλον βέβαιο ότι ο μισθωτής θα ασκήσει ένα δικαίωμα το οποίο προηγουμένως δεν περιλαμβανόταν στον καθορισμό της διάρκειας μίσθωσης ή ότι δεν θα ασκήσει ένα δικαίωμα το οποίο προηγουμένως περιλαμβανόταν στον καθορισμό της διάρκειας μίσθωσης. Ακολουθούν μερικά παραδείγματα σημαντικών γεγονότων ή μεταβολών των περιστάσεων:

α) οι σημαντικές βελτιώσεις του μισθίου οι οποίες δεν αναμένονταν κατά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου και οι οποίες αναμένεται να αποφέρουν σημαντικό οικονομικό όφελος στον μισθωτή όταν καταστεί δυνατή η άσκηση του δικαιώματος παράτασης ή καταγγελίας της μίσθωσης, ή αγοράς του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου·

β) η σημαντική τροποποίηση, ή προσαρμογή, του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου η οποία δεν αναμενόταν κατά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου·

γ) η έναρξη υπομίσθωσης του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου για χρονική περίοδο η οποία ξεπερνά τη λήξη της διάρκειας μίσθωσης η οποία είχε προηγουμένως καθοριστεί· και

δ) μια επιχειρηματική απόφαση του μισθωτή η οποία συνδέεται άμεσα με την άσκηση, ή τη μη άσκηση, ενός δικαιώματος (για παράδειγμα, η απόφαση παράτασης της μίσθωσης ενός συμπληρωματικού περιουσιακού στοιχείου, η απόφαση πώλησης ενός εναλλακτικού περιουσιακού στοιχείου ή ενός επιχειρηματικού τομέα στον οποίο απασχολείται το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης).

Ουσιαστικά σταθερά μισθώματα [παράγραφοι 27 στοιχείο α), 36 στοιχείο γ) και 70 στοιχείο α)]

Β42 Τα μισθώματα περιλαμβάνουν οποιαδήποτε ουσιαστικά σταθερά μισθώματα. Τα ουσιαστικά σταθερά μισθώματα αφορούν καταβολές οι οποίες, τυπικά, περιλαμβάνουν κάποια μεταβλητότητα, αλλά, ουσιαστικά, είναι αναπόφευκτες. Για παράδειγμα, ουσιαστικά σταθερά μισθώματα υπάρχουν εάν:

α) οι καταβολές είναι δομημένες ως κυμαινόμενα μισθώματα, αλλά χωρίς να υπάρχει πραγματική μεταβλητότητα των καταβολών. Δηλαδή αυτές οι καταβολές περιλαμβάνουν ρήτρες μεταβλητότητας οι οποίες δεν έχουν πραγματική οικονομική υπόσταση. Ακολουθούν μερικά παραδείγματα αυτών των τύπων καταβολών:

i) καταβολές οι οποίες πρέπει να γίνουν μόνο εάν το περιουσιακό στοιχείο αποδειχθεί ικανό να λειτουργεί κατά τη διάρκεια της μίσθωσης ή εάν επέλθει ένα γεγονός για το οποίο δεν υπάρχει πραγματική πιθανότητα να μην επέλθει· ή

▼**M54**

ii) καταβολές οι οποίες είναι αρχικά δομημένες ως κυμαινόμενα μισθώματα τα οποία συνδέονται με τη χρήση του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου, αλλά των οποίων η μεταβλητότητα θα καθοριστεί σε κάποιο χρονικό σημείο μετά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου οπότε και οι καταβολές θα γίνουν σταθερές για την υπολειπόμενη διάρκεια μίσθωσης. Οι εν λόγω καταβολές γίνονται ουσιαστικά σταθερές καταβολές όταν καθοριστεί η μεταβλητότητα.

β) υπάρχουν περισσότερες από μία σειρές καταβολών τις οποίες θα μπορούσε να πραγματοποιήσει ο μισθωτής, αλλά μόνο μία εξ αυτών είναι ρεαλιστική. Σε αυτή την περίπτωση, η οικονομική οντότητα θεωρεί ότι η ρεαλιστική σειρά καταβολών αντιστοιχεί στα μισθώματα.

γ) υπάρχουν περισσότερες από μία σειρές καταβολών τις οποίες θα μπορούσε να πραγματοποιήσει ο μισθωτής, αλλά πρέπει να πραγματοποιήσει τουλάχιστον μία εξ αυτών. Σε αυτή την περίπτωση, η οικονομική οντότητα θεωρεί ότι η σειρά καταβολών με το χαμηλότερο συνολικό ποσό (μετά από προεξόφληση) αντιστοιχεί στα μισθώματα.

Εμπλοκή του μισθωτή με το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο πριν από την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου

Το κόστος του μισθωτή που αφορά την κατασκευή ή τον σχεδιασμό του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου

B43 Η οικονομική οντότητα μπορεί να διαπραγματευτεί τη μίσθωση πριν το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο καταστεί διαθέσιμο προς χρήση από τον μισθωτή. Σε κάποιες μισθώσεις, ενδέχεται το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο να πρέπει να κατασκευαστεί ή να επανασχεδιαστεί προκειμένου να χρησιμοποιηθεί από τον μισθωτή. Ανάλογα με τους όρους και τις προϋποθέσεις της σύμβασης, ο μισθωτής ενδέχεται να πρέπει να καταβάλλει ποσά τα οποία αφορούν την κατασκευή ή τον σχεδιασμό του περιουσιακού στοιχείου.

B44 Εάν ο μισθωτής επιβαρυνθεί με το κόστος που αφορά την κατασκευή ή τον σχεδιασμό του περιουσιακού στοιχείου, αντιμετωπίζει λογιστικά το εν λόγω κόστος εφαρμόζοντας άλλα ισχύοντα πρότυπα, όπως το ΔΛΠ 16. Το κόστος που αφορά την κατασκευή ή τον σχεδιασμό του περιουσιακού στοιχείου δεν περιλαμβάνει καταβολές του μισθωτή για το δικαίωμα χρήσης του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου. Οι καταβολές για το δικαίωμα χρήσης του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου θεωρούνται καταβολές για τη μίσθωση ανεξαρτήτως του χρόνου καταβολής τους.

Νομικός τίτλος του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου

B45 Ο μισθωτής μπορεί να αποκτήσει τον νομικό τίτλο ενός υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου πριν ο νομικός τίτλος μεταβιβαστεί στον εκμισθωτή και το περιουσιακό στοιχείο μισθωθεί από τον μισθωτή. Η απόκτηση του νομικού τίτλου δεν καθορίζει από μόνη της τη λογιστική αντιμετώπιση της συναλλαγής.

B46 Εάν ο μισθωτής ελέγχει το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο (ή αποκτήσει τον έλεγχό του) πριν το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο μεταβιβαστεί στον εκμισθωτή, πρόκειται για συναλλαγή πώλησης και επαναμίσθωσης η οποία αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με τις παραγράφους 98-103.

▼M54

B47 Ωστόσο, εάν ο μισθωτής δεν έχει αποκτήσει τον έλεγχο του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου πριν από τη μεταβίβαση του περιουσιακού στοιχείου στον εκμισθωτή, δεν πρόκειται για συναλλαγή πώλησης και επαναμίσθωσης. Για παράδειγμα, στην περίπτωση που ο κατασκευαστής, ο εκμισθωτής και ο μισθωτής διαπραγματεύονται μια συναλλαγή κατά την οποία ο εκμισθωτής αγοράζει ένα περιουσιακό στοιχείο από τον κατασκευαστή και στη συνέχεια το εκμισθώνει στον μισθωτή. Ο μισθωτής ενδέχεται να αποκτήσει τον νομικό τίτλο του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου πριν ο νομικός τίτλος μεταβιβαστεί στον εκμισθωτή. Σε αυτή την περίπτωση, εάν ο μισθωτής αποκτήσει τον νομικό τίτλο του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου αλλά όχι τον έλεγχό του πριν το περιουσιακό στοιχείο μεταβιβαστεί στον εκμισθωτή, η συναλλαγή δεν αντιμετωπίζεται λογιστικά ως συναλλαγή πώλησης και επαναμίσθωσης αλλά ως μίσθωση.

Γνωστοποιήσεις μισθωτή (παράγραφος 59)

B48 Όταν καθορίζει εάν είναι απαραίτητες οι πρόσθετες πληροφορίες σχετικά με τις μισθωτικές δραστηριότητές του στο πλαίσιο επίτευξης του στόχου γνωστοποιήσεων της παραγράφου 51, ο μισθωτής εξετάζει:

α) εάν οι πληροφορίες είναι σχετικές για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων. Ο μισθωτής παρέχει τις πρόσθετες πληροφορίες που προσδιορίζονται στην παράγραφο 59 μόνο εάν οι εν λόγω πληροφορίες αναμένεται να είναι σχετικές για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων. Κατά αυτή την έννοια, οι πληροφορίες αναμένεται να είναι σχετικές εάν βοηθούν τους χρήστες να κατανοήσουν:

   i) την ευελιξία που παρέχουν οι μισθώσεις. Οι μισθώσεις ενδέχεται να παρέχουν ευελιξία εάν, για παράδειγμα, ο μισθωτής μπορεί να μειώσει την έκθεσή του μέσω της άσκησης δικαιωμάτων καταγγελίας ή μέσω της ανανέωσης των μισθώσεων με ευνοϊκούς όρους και προϋποθέσεις.

   ii) τους περιορισμούς τους οποίους επιβάλλουν οι μισθώσεις. Οι μισθώσεις ενδέχεται να επιβάλλουν περιορισμούς, για παράδειγμα, να απαιτούν από τον μισθωτή να τηρεί συγκεκριμένους χρηματοοικονομικούς δείκτες.

   iii) την ευαισθησία των υποβαλλόμενων πληροφοριών σε βασικές παραμέτρους. Οι υποβαλλόμενες πληροφορίες ενδέχεται να είναι ευαίσθητες, για παράδειγμα, στα μελλοντικά κυμαινόμενα μισθώματα.

   iv) την έκθεση σε λοιπούς κινδύνους οι οποίοι απορρέουν από τις μισθώσεις.

   v) τις αποκλίσεις από τις πρακτικές του κλάδου. Σε αυτές τις αποκλίσεις μπορεί να περιλαμβάνονται, για παράδειγμα, ασυνήθιστοι ή μοναδικοί μισθωτικοί όροι και προϋποθέσεις οι οποίοι επηρεάζουν το μισθωτικό χαρτοφυλάκιο του μισθωτή.

β) εάν οι εν λόγω πληροφορίες εμπεριέχονται σε πληροφορίες που είτε παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις είτε γνωστοποιούνται στις σημειώσεις. Ο μισθωτής δεν χρειάζεται να επαναλάβει πληροφορίες οι οποίες παρουσιάζονται ήδη σε άλλο σημείο των οικονομικών καταστάσεων.

B49 Οι επιπρόσθετες πληροφορίες οι οποίες αφορούν τα κυμαινόμενα μισθώματα και οι οποίες, αναλόγως των περιστάσεων, ενδέχεται να απαιτούνται για την επίτευξη του στόχου γνωστοποιήσεων της παραγράφου 51 θα μπορούσαν να περιλαμβάνουν πληροφορίες οι οποίες βοηθούν τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να εκτιμήσουν, για παράδειγμα:

α) τους λόγους για τους οποίους ο μισθωτής χρησιμοποιεί τα κυμαινόμενα μισθώματα και τον βαθμό επικράτησης των εν λόγω καταβολών·

▼**M54**

β) το σχετικό μέγεθος των κυμαινόμενων μισθωμάτων έναντι των σταθερών μισθωμάτων·

γ) τις βασικές μεταβλητές από τις οποίες εξαρτώνται τα κυμαινόμενα επιτόκια και πώς αναμένεται να διαφοροποιούνται οι καταβολές ως αντίδραση στις μεταβολές των εν λόγω βασικών μεταβλητών· και

δ) άλλες λειτουργικές και χρηματοοικονομικές επιπτώσεις των κυμαινόμενων μισθωμάτων.

B50 Οι πρόσθετες πληροφορίες σχετικά με τα δικαιώματα παράτασης ή καταγγελίας οι οποίες, αναλόγως των περιστάσεων, ενδέχεται να απαιτούνται για την επίτευξη του στόχου γνωστοποιήσεων της παραγράφου 51 θα μπορούσαν να περιλαμβάνουν πληροφορίες οι οποίες βοηθούν τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να εκτιμήσουν, για παράδειγμα:

α) τους λόγους για τους οποίους ο μισθωτής χρησιμοποιεί τα δικαιώματα παράτασης ή καταγγελίας και τον βαθμό επικράτησης των εν λόγω δικαιωμάτων·

β) το σχετικό μέγεθος των *προαιρετικών μισθωμάτων* έναντι των μισθωμάτων·

γ) τον βαθμό επικράτησης της άσκησης αυτών των δικαιωμάτων τα οποία δεν περιλαμβάνονταν στην επιμέτρηση των υποχρεώσεων από μισθώσεις· και

δ) άλλες λειτουργικές και χρηματοοικονομικές επιπτώσεις αυτών των δικαιωμάτων.

B51 Οι πρόσθετες πληροφορίες σχετικά με τις εγγυήσεις υπολειμματικής αξίας οι οποίες, αναλόγως των περιστάσεων, ενδέχεται να απαιτούνται για την επίτευξη του στόχου γνωστοποιήσεων της παραγράφου 51 θα μπορούσαν να περιλαμβάνουν πληροφορίες οι οποίες βοηθούν τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να εκτιμήσουν, για παράδειγμα:

α) τους λόγους για τους οποίους ο μισθωτής παρέχει εγγυήσεις υπολειμματικής αξίας και τον βαθμό επικράτησης των εν λόγω εγγυήσεων·

β) το σχετικό μέγεθος της έκθεσης του μισθωτή σε κίνδυνο υπολειμματικής αξίας·

γ) τη φύση των υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων για τα οποία έχουν παρασχεθεί οι εν λόγω εγγυήσεις· και

δ) άλλες λειτουργικές και χρηματοοικονομικές επιπτώσεις αυτών των εγγυήσεων.

B52 Οι πρόσθετες πληροφορίες σχετικά με τις συμβάσεις πώλησης και επαναμίσθωσης οι οποίες, αναλόγως των περιστάσεων, ενδέχεται να απαιτούνται για την επίτευξη του στόχου γνωστοποιήσεων της παραγράφου 51, θα μπορούσαν να περιλαμβάνουν πληροφορίες οι οποίες βοηθούν τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να εκτιμήσουν, για παράδειγμα:

α) τους λόγους για τους οποίους ο μισθωτής εκτέλεσε τις συναλλαγές πώλησης και επαναμίσθωσης και τον βαθμό επικράτησης των εν λόγω συναλλαγών·

β) τους βασικούς όρους και τις προϋποθέσεις των επιμέρους συναλλαγών πώλησης και επαναμίσθωσης·

γ) τις καταβολές οι οποίες δεν περιλαμβάνονται στη μέτρηση των υποχρεώσεων από μισθώσεις· και

δ) τις επιπτώσεις των συναλλαγών πώλησης και επαναμίσθωσης στις ταμειακές ροές της περιόδου αναφοράς.

▼M54

Κατάταξη των μισθώσεων για τους εκμισθωτές (παράγραφοι 61-66)

B53 Η κατάταξη των μισθώσεων για τους εκμισθωτές στο παρόν Πρότυπο στηρίζεται στον βαθμό στον οποίο η μίσθωση μεταβιβάζει τους κινδύνους και τις ωφέλειες που συνεπάγεται η κυριότητα ενός υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου. Στους κινδύνους 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 υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου κατά τη διάρκεια της οικονομικής ζωής του και το κέρδος από ανατίμηση ή εκποίηση της υπολειμματικής αξίας.

B54 Μια σύμβαση μίσθωσης ενδέχεται να περιλαμβάνει όρους και προϋποθέσεις προκειμένου να προσαρμόζονται τα μισθώματα για συγκεκριμένες μεταβολές οι οποίες επέρχονται μεταξύ της ημερομηνίας έναρξης της μίσθωσης και της ημερομηνίας έναρξης της μισθωτικής περιόδου (όπως μια μεταβολή στο κόστος του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου για τον εκμισθωτή ή μια μεταβολή στο κόστος χρηματοδότησης του εκμισθωτή για τη μίσθωση). Σε μια τέτοια περίπτωση, για τους σκοπούς της κατάταξης της μίσθωσης, οι επιπτώσεις τυχόν τέτοιων μεταβολών θα θεωρούνται ότι συνέβησαν κατά την ημερομηνία έναρξης της μίσθωσης.

B55 Όταν μια μίσθωση περιλαμβάνει στοιχεία γης και κτιρίων, ο εκμισθωτής αξιολογεί την κατάταξη κάθε στοιχείου ως χρηματοδοτική μίσθωση ή λειτουργική μίσθωση χωριστά, εφαρμόζοντας τις παραγράφους 62–66 και B53–B54. Όταν προσδιορίζεται αν το στοιχείο γης συνιστά λειτουργική ή χρηματοδοτική μίσθωση, ένας σημαντικός παράγοντας που λαμβάνεται υπόψη είναι ότι η γη συνήθως έχει απεριόριστη οικονομική ζωή.

B56 Όποτε απαιτείται για την κατάταξη και τη λογιστική αντιμετώπιση μίσθωσης γης και κτιρίων, ο εκμισθωτής επιμερίζει τα μισθώματα (συμπεριλαμβανομένων όποιων εφάπαξ προπληρωμών) μεταξύ των στοιχείων γης και κτιρίων ανάλογα με τις σχετικές εύλογες αξίες της συμμετοχής του μισθίου στα στοιχεία της γης και των κτιρίων της μίσθωσης κατά την έναρξη της μίσθωσης. Αν οι καταβολές μισθωμάτων δεν μπορούν να επιμεριστούν αξιόπιστα μεταξύ των δύο αυτών στοιχείων, ολόκληρη η μίσθωση κατατάσσεται ως χρηματοδοτική μίσθωση, εκτός εάν είναι φανερό ότι αμφότερα τα στοιχεία συνιστούν λειτουργικές μισθώσεις, στην οποία περίπτωση η μίσθωση κατατάσσεται ως λειτουργική μίσθωση στο σύνολό της.

B57 Σε περίπτωση μίσθωσης γης και κτιρίων στην οποία το ποσό για το στοιχείο της γης είναι επουσιώδες για τη μίσθωση, ο εκμισθωτής μπορεί να αντιμετωπίσει τη γη και τα κτίρια ως ενιαία μονάδα για τους σκοπούς της κατάταξης της μίσθωσης και να την κατατάξει ως χρηματοδοτική μίσθωση ή ως λειτουργική μίσθωση εφαρμόζοντας τις παραγράφους 62-66 και B53-B54. Σε αυτή την περίπτωση, ο εκμισθωτής θεωρεί ότι η οικονομική ζωή των κτιρίων αποτελεί την οικονομική ζωή ολόκληρου του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου.

Κατάταξη υπομίσθωσης

B58 Κατά την κατάταξη μιας υπομίσθωσης, ένας ενδιάμεσος εκμισθωτής κατατάσσει την υπομίσθωση ως χρηματοδοτική μίσθωση ή ως λειτουργική μίσθωση ως εξής:

α) εάν η κύρια μίσθωση είναι βραχυπρόθεσμη μίσθωση την οποία η οικονομική οντότητα, ως μισθωτής, έχει αντιμετωπίσει λογιστικά με εφαρμογή της παραγράφου 6, η υπομίσθωση ταξινομείται ως λειτουργική μίσθωση.

▼M54

β) σε διαφορετική περίπτωση, η υπομίσθωση ταξινομείται με βάση το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης το οποίο προκύπτει από την κύρια μίσθωση και όχι με βάση το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο (για παράδειγμα, το στοιχείο ενσώματου παγίου το οποίο αποτελεί αντικείμενο της μίσθωσης).

Προσάρτημα Γ

Ημερομηνία έναρξης ισχύος και μεταβατική περίοδος

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του Προτύπου και έχει το ίδιο κύρος με τα λοιπά μέρη του Προτύπου.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

Γ1 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο για ετήσιες περιόδους αναφοράς που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2019 ή μεταγενέστερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή νωρίτερα για οικονομικές οντότητες οι οποίες εφαρμόζουν το ΔΠΧΑ 15 *Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες* κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής του παρόντος Προτύπου ή πριν από αυτή. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει το παρόν Πρότυπο νωρίτερα, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ

Γ2 Για τους σκοπούς των απαιτήσεων των παραγράφων Γ1-Γ19, η ημερομηνία αρχικής εφαρμογής είναι η έναρξη της ετήσιας περιόδου αναφοράς κατά την οποία η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο για πρώτη φορά.

Ορισμός της μίσθωσης

Γ3 Ως πρακτική λύση, η οικονομική οντότητα δεν απαιτείται να επανεκτιμά εάν μια σύμβαση αποτελεί, ή εμπεριέχει, μίσθωση κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής. Αντιθέτως, επιτρέπεται στην οικονομική οντότητα:

α) να εφαρμόσει το παρόν Πρότυπο σε συμβάσεις οι οποίες προηγουμένως είχαν αναγνωριστεί ως μισθώσεις σύμφωνα με το ΔΛΠ 17 *Μισθώσεις* και την ΕΔΔΠΧΑ 4 *Προσδιορισμός του εάν μια συμφωνία εμπεριέχει μίσθωση*. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις μεταβατικές απαιτήσεις των παραγράφων Γ5-Γ18 στις εν λόγω μισθώσεις.

β) να μην εφαρμόσει το παρόν Πρότυπο σε συμβάσεις οι οποίες δεν είχαν προηγουμένως αναγνωριστεί ως συμβάσεις που εμπεριέχουν μίσθωση σύμφωνα με το ΔΛΠ 17 και την ΕΔΔΠΧΑ 4.

Γ4 Εάν μια οικονομική οντότητα επιλέξει την πρακτική λύση της παραγράφου Γ3, γνωστοποιεί το γεγονός και εφαρμόζει την πρακτική λύση σε όλες τις συμβάσεις της. Ως εκ τούτου, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις απαιτήσεις των παραγράφων 9-11 μόνο στις συμβάσεις οι οποίες συνάπτονται (ή μεταβάλλονται) κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής ή μετά από αυτήν.

Μισθωτές

Γ5 Ο μισθωτής εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο στις μισθώσεις του είτε:

α) αναδρομικά, σε κάθε προηγούμενη περίοδο αναφοράς και με απεικόνιση όπως προβλέπεται στο ΔΛΠ 8 *Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη*· είτε

β) αναδρομικά, με τη σωρευτική επίδραση της αρχικής εφαρμογής του Προτύπου να αναγνωρίζεται κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής, σύμφωνα με τις παραγράφους Γ7–Γ13.

▼**M54**

Γ6 Ο μισθωτής εφαρμόζει την επιλογή που περιγράφεται στην παράγραφο Γ5 με συνέπεια σε όλες τις μισθώσεις στις οποίες συμβάλλεται ως μισθωτής.

Γ7 Εάν ο μισθωτής επιλέξει να εφαρμόσει το παρόν Πρότυπο σύμφωνα με την παράγραφο Γ5 στοιχείο β), ο μισθωτής δεν επαναδιατυπώνει τις συγκριτικές πληροφορίες. Αντιθέτως, ο μισθωτής αναγνωρίζει τη σωρευτική επίδραση της αρχικής εφαρμογής του παρόντος Προτύπου ως προσαρμογή στο υπόλοιπο έναρξης των κερδών εις νέον (ή άλλου στοιχείου της καθαρής θέσης, κατά περίπτωση) κατά την ημερομηνία πρώτης εφαρμογής.

Μισθώσεις οι οποίες προηγουμένως κατατάσσονταν ως λειτουργικές μισθώσεις

Γ8 Εάν ο μισθωτής επιλέξει να εφαρμόσει το παρόν Πρότυπο σύμφωνα με την παράγραφο Γ5 στοιχείο β), ο μισθωτής:

α) αναγνωρίζει την υποχρέωση από τη μίσθωση κατά την ημερομηνία πρώτης εφαρμογής για τις μισθώσεις οι οποίες προηγουμένως κατατάσσονταν ως λειτουργικές μισθώσεις σύμφωνα με το ΔΛΠ 17. Ο μισθωτής επιμετρά την υποχρέωση από τη μίσθωση στην παρούσα αξία των υπολειπόμενων μισθωμάτων, προεξοφλημένων με το διαφορικό επιτόκιο δανεισμού του μισθωτή κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής.

β) αναγνωρίζει περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής για τις μισθώσεις οι οποίες προηγουμένως κατατάσσονταν ως λειτουργικές μισθώσεις σύμφωνα με το ΔΛΠ 17. Ο μισθωτής επιλέγει, για κάθε μίσθωση χωριστά, να επιμετρήσει το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης είτε:

i) στη λογιστική αξία σαν να είχε εφαρμοστεί το Πρότυπο από την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου, αλλά προεξοφλημένη με το διαφορικό επιτόκιο δανεισμού του μισθωτή κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής· είτε

ii) στο ποσό που ισούται με την υποχρέωση από τη μίσθωση, προσαρμοσμένο κατά το ποσό τυχόν προπληρωμένων ή δουλευμένων μισθωμάτων που αφορούν την εν λόγω μίσθωση και τα οποία είχαν αναγνωριστεί στην κατάσταση οικονομικής θέσης αμέσως πριν από την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής.

γ) εφαρμόζει το ΔΛΠ 36 *Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων* στα περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής, εκτός εάν ο μισθωτής εφαρμόσει την πρακτική λύση της παραγράφου Γ10 στοιχείο β).

Γ9 Κατά παρέκκλιση των απαιτήσεων της παραγράφου Γ8, όσον αφορά μισθώσεις οι οποίες προηγουμένως κατατάσσονταν ως λειτουργικές μισθώσεις σύμφωνα με το ΔΛΠ 17, ο μισθωτής:

α) δεν απαιτείται να κάνει οποιαδήποτε προσαρμογή κατά τη μετάβαση για μισθώσεις υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων με χαμηλή αξία (όπως περιγράφονται στις παραγράφους Β3-Β8) οι οποίες θα αντιμετωπιστούν λογιστικά με εφαρμογή της παραγράφου 6. Ο μισθωτής αντιμετωπίζει λογιστικά τις εν λόγω μισθώσεις εφαρμόζοντας το παρόν Πρότυπο από την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής.

β) δεν απαιτείται να κάνει οποιαδήποτε προσαρμογή κατά τη μετάβαση για μισθώσεις οι οποίες προηγουμένως αντιμετωπίζονταν λογιστικά ως επενδύσεις σε ακίνητα με χρήση της μεθόδου εύλογης αξίας του ΔΛΠ 40 *Επενδύσεις σε ακίνητα*. Ο μισθωτής αντιμετωπίζει λογιστικά το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης και την υποχρέωση που προκύπτει από τις εν λόγω μισθώσεις εφαρμόζοντας το ΔΛΠ 40 και το παρόν Πρότυπο από την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής.

▼**M54**

γ) επιμετρά το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης στην εύλογη αξία κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής για μισθώσεις οι οποίες προηγουμένως κατατάσσονταν ως λειτουργικές μισθώσεις σύμφωνα με το ΔΛΠ 17 και οι οποίες θα αντιμετωπιστούν λογιστικά ως επενδύσεις σε ακίνητα με τη χρήση της μεθόδου εύλογης αξίας του ΔΛΠ 40 από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής. Ο μισθωτής αντιμετωπίζει λογιστικά το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης και την υποχρέωση που προκύπτει από τις εν λόγω μισθώσεις εφαρμόζοντας το ΔΛΠ 40 και το παρόν Πρότυπο από την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής.

Γ10 Ο μισθωτής μπορεί να χρησιμοποιήσει μία ή περισσότερες από τις ακόλουθες πρακτικές λύσεις όταν εφαρμόζει αναδρομικά το παρόν Πρότυπο σύμφωνα με την παράγραφο Γ5 στοιχείο β) σε μισθώσεις οι οποίες προηγουμένως κατατάσσονταν ως λειτουργικές μισθώσεις σύμφωνα με το ΔΛΠ 17. Ο μισθωτής επιτρέπεται να εφαρμόσει αυτές τις πρακτικές λύσεις ανά μίσθωση:

α) ο μισθωτής μπορεί να εφαρμόσει ένα ενιαίο προεξοφλητικό επιτόκιο σε ένα χαρτοφυλάκιο μισθώσεων με ευλόγως όμοια χαρακτηριστικά γνωρίσματα (όπως μισθώσεις με παρόμοια υπολειπόμενη διάρκεια μίσθωσης για υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο παρόμοιας κατηγορίας σε παρόμοιο οικονομικό περιβάλλον).

β) ο μισθωτής μπορεί να βασιστεί στην εκτίμησή του σχετικά με το εάν οι μισθώσεις είναι επαχθείς εφαρμόζοντας το ΔΛΠ 37 *Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία* αμέσως πριν από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής ως εναλλακτική λύση στη διενέργεια ελέγχου απομείωσης. Εάν ο μισθωτής επιλέξει αυτή την πρακτική λύση, τότε προσαρμόζει το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής κατά το ποσό τυχόν προβλέψεων για επαχθείς μισθώσεις το οποίο έχει αναγνωριστεί στην κατάσταση οικονομικής θέσης αμέσως πριν από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής.

γ) ο μισθωτής ενδέχεται να επιλέξει να μην εφαρμόσει τις απαιτήσεις της παραγράφου Γ8 σε μισθώσεις των οποίων η διάρκεια μίσθωσης λήγει εντός 12 μηνών από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής. Σε αυτή την περίπτωση, ο μισθωτής:

i) αντιμετωπίζει λογιστικά τις εν λόγω μισθώσεις κατά τον τρόπο λογιστικής αντιμετώπισης των βραχυπρόθεσμων μισθώσεων όπως περιγράφεται στην παράγραφο 6· και

ii) περιλαμβάνει το κόστος που συνδέεται με τις εν λόγω μισθώσεις στη γνωστοποίηση για το έξοδο βραχυπρόθεσμης μίσθωσης κατά την ετήσια περίοδο αναφοράς στην οποία περιλαμβάνεται η ημερομηνία αρχικής εφαρμογής.

δ) ο μισθωτής μπορεί να εξαιρέσει τις αρχικές άμεσες δαπάνες από την επιμέτρηση του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής.

ε) ο μισθωτής μπορεί να χρησιμοποιήσει την αποκτηθείσα γνώση, όπως κατά τον καθορισμό της διάρκειας μίσθωσης εάν η σύμβαση περιλαμβάνει δικαιώματα παράτασης ή καταγγελίας της μίσθωσης.

Μισθώσεις οι οποίες προηγουμένως κατατάσσονταν ως χρηματοδοτικές μισθώσεις

Γ11 Εάν ο μισθωτής επιλέξει να εφαρμόσει το παρόν Πρότυπο σύμφωνα με την παράγραφο Γ5 στοιχείο β), όσον αφορά μισθώσεις οι οποίες προηγουμένως κατατάσσονταν ως χρηματοδοτικές μισθώσεις σύμφωνα με το ΔΛΠ 17, η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης και της υποχρέωσης από τη μίσθωση κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής ισούται με τη λογιστική αξία του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου και της υποχρέωσης από μίσθωση που είχαν επιμετρηθεί πριν από την εν λόγω ημερομηνία σύμφωνα με το ΔΛΠ 17. Γι' αυτές τις μισθώσεις, ο μισθωτής αντιμετωπίζει λογιστικά το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης και την υποχρέωση από τη μίσθωση εφαρμόζοντας το παρόν Πρότυπο από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής.

▼**M54**

Γνωστοποίηση

Γ12 Εάν ο μισθωτής επιλέξει να εφαρμόσει το παρόν Πρότυπο σύμφωνα με την παράγραφο Γ5 στοιχείο β), ο μισθωτής γνωστοποιεί τις πληροφορίες για την αρχική εφαρμογή οι οποίες απαιτούνται από την παράγραφο 28 του ΔΛΠ 8, εκτός από τις πληροφορίες που ορίζονται στην παράγραφο 28 στοιχείο στ) του ΔΛΠ 8. Αντί για τις πληροφορίες που ορίζονται στην παράγραφο 28 στοιχείο στ) του ΔΛΠ 8, ο μισθωτής γνωστοποιεί:

α) το σταθμισμένο μέσο διαφορικό επιτόκιο δανεισμού του μισθωτή το οποίο έχει εφαρμοστεί στις υποχρεώσεις από μισθώσεις οι οποίες έχουν αναγνωριστεί στην κατάσταση οικονομικής θέσης κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής· και

β) επεξήγηση οποιασδήποτε διαφοράς προκύψει μεταξύ:

i) των δεσμεύσεων λειτουργικών μισθώσεων που γνωστοποιήθηκαν σύμφωνα με το ΔΛΠ 17 στη λήξη της ετήσιας περιόδου αναφοράς η οποία προηγήθηκε της ημερομηνίας αρχικής εφαρμογής, προεξοφλημένων με το διαφορικό επιτόκιο δανεισμού κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής όπως περιγράφεται στην παράγραφο Γ8 στοιχείο α)· και

ii) των υποχρεώσεων από μισθώσεις που αναγνωρίστηκαν στην κατάσταση οικονομικής θέσης κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής.

Γ13 Εάν ο μισθωτής χρησιμοποιήσει μία ή περισσότερες από τις πρακτικές λύσεις που προσδιορίζονται στην παράγραφο Γ10, γνωστοποιεί το γεγονός.

Εκμισθωτές

Γ14 Με εξαίρεση τα όσα περιγράφονται στην παράγραφο Γ15, ο εκμισθωτής δεν απαιτείται να κάνει κάποια προσαρμογή κατά τη μετάβαση για μισθώσεις στις οποίες συμβάλλεται ως εκμισθωτής και τις αντιμετωπίζει λογιστικά εφαρμόζοντας το παρόν Πρότυπο από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής.

Γ15 Ο ενδιάμεσος εκμισθωτής:

α) επανεκτιμά τις υπομισθώσεις οι οποίες κατατάσσονταν ως λειτουργικές μισθώσεις σύμφωνα με το ΔΛΠ 17 και συνεχίζουν να είναι ενεργές κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής, προκειμένου να καθορίσει εάν κάθε υπομίσθωση θα πρέπει να καταταχθεί ως λειτουργική μίσθωση ή ως χρηματοδοτική μίσθωση σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο. Ο ενδιάμεσος εκμισθωτής διενεργεί την εκτίμηση κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής βάσει των υπολειπόμενων συμβατικών όρων και προϋποθέσεων της κύριας μίσθωσης και της υπομίσθωσης κατά την εν λόγω ημερομηνία.

β) όσον αφορά υπομισθώσεις οι οποίες κατατάσσονταν ως λειτουργικές μισθώσεις σύμφωνα με το ΔΛΠ 17 αλλά ως χρηματοδοτικές μισθώσεις σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο, αντιμετωπίζει λογιστικά την υπομίσθωση ως νέα χρηματοδοτική μίσθωση η οποία συνάφθηκε κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής.

Συναλλαγές πώλησης και επαναμίσθωσης προγενέστερες από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής

Γ16 Η οικονομική οντότητα δεν επανεκτιμά τις συναλλαγές πώλησης και επαναμίσθωσης οι οποίες συνάφθηκαν πριν από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής προκειμένου να καθορίσει εάν η μεταβίβαση του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου πληροί τις απαιτήσεις του ΔΠΧΑ 15 για να αντιμετωπιστεί λογιστικά ως πώληση.

Γ17 Εάν, εφαρμόζοντας το ΔΛΠ 17, μια συναλλαγή πώλησης και επαναμίσθωσης αντιμετωπιζόταν λογιστικά ως πώληση και χρηματοδοτική μίσθωση, ο πωλητής-μισθωτής:

α) αντιμετωπίζει λογιστικά την επαναμίσθωση κατά τον ίδιο τρόπο που αντιμετωπίζει λογιστικά οποιαδήποτε άλλη χρηματοδοτική μίσθωση η οποία υπάρχει κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής· και

β) συνεχίζει να αποσβένει τυχόν κέρδος από την πώληση καθ' όλη τη διάρκεια της μίσθωσης.

▼M54

Γ18 Εάν, εφαρμόζοντας το ΔΛΠ 17, η συναλλαγή πώλησης και επαναμίσθωσης αντιμετωπιζόταν λογιστικά ως πώληση και λειτουργική μίσθωση, ο πωλητής-μισθωτής:

α) αντιμετωπίζει λογιστικά την επαναμίσθωση κατά τον ίδιο τρόπο που αντιμετωπίζει λογιστικά οποιαδήποτε άλλη λειτουργική μίσθωση η οποία υπάρχει κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής· και

β) προσαρμόζει το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης της επαναμίσθωσης για τυχόν αναβαλλόμενα κέρδη ή ζημίες, που σχετίζονται με όρους οι οποίοι δεν είναι αντιπροσωπευτικοί της αγοράς, και τα οποία είχαν αναγνωριστεί στην κατάσταση οικονομικής θέσης αμέσως πριν από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής·

Ποσά τα οποία είχαν προηγουμένως αναγνωριστεί αναφορικά με συνενώσεις επιχειρήσεων

Γ19 Εάν ο μισθωτής έχει προηγουμένως αναγνωρίσει ένα περιουσιακό στοιχείο ή μια υποχρέωση εφαρμόζοντας το ΔΠΧΑ 3 *Συνενώσεις επιχειρήσεων* που συνδέεται με ευνοϊκούς ή μη ευνοϊκούς όρους μιας λειτουργικής μίσθωσης η οποία αποκτήθηκε στο πλαίσιο συνένωσης επιχειρήσεων, ο μισθωτής παύει να αναγνωρίζει το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση και προσαρμόζει τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης κατά το αντίστοιχο ποσό την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής.

Παραπομπές στο ΔΠΧΑ 9

Γ20 Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο, αλλά δεν εφαρμόζει ακόμα το ΔΠΧΑ 9 *Χρηματοοικονομικά μέσα*, οποιαδήποτε παραπομπή του παρόντος Προτύπου στο ΔΠΧΑ 9 νοείται ως παραπομπή στο ΔΛΠ 39 *Χρηματοοικονομικά μέσα*: *Αναγνώριση και επιμέτρηση*.

ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΑΛΛΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

Γ21 Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά τα ακόλουθα Πρότυπα και Διερμηνείες:

α) ΔΛΠ 17 *Μισθώσεις*·

β) ΕΔΔΠΧΑ 4 *Προσδιορισμός του εάν μια συμφωνία εμπεριέχει μίσθωση*·

γ) ΜΕΔ-15 *Λειτουργικές μισθώσεις—Κίνητρα*· και

δ) ΜΕΔ-27 *Εκτίμηση της ουσίας των συναλλαγών που συνεπάγονται τον νομικό τύπο της μίσθωσης*.

Προσάρτημα Δ

Τροποποιήσεις σε άλλα Πρότυπα

Στο παρόν προσάρτημα ορίζονται οι τροποποιήσεις σε άλλα Πρότυπα λόγω της έκδοσης του παρόντος Προτύπου από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB). Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν τις παρούσες τροποποιήσεις για τις ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2019 ή αργότερα. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει το παρόν Πρότυπο για προγενέστερη περίοδο, οι παρούσες τροποποιήσεις εφαρμόζονται επίσης για την εν λόγω προγενέστερη περίοδο.

Οι οικονομικές οντότητες δεν επιτρέπεται να εφαρμόσουν το ΔΠΧΑ 16 πριν εφαρμόσουν το ΔΠΧΑ 15 Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες *(βλέπε παράγραφο Γ1).*

Ως εκ τούτου, για τα Πρότυπα που ήταν σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2016, οι τροποποιήσεις στο παρόν προσάρτημα παρουσιάζονται βάσει του κειμένου των εν λόγω Προτύπων που ίσχυε την 1η Ιανουαρίου 2016, όπως τροποποιήθηκε με το ΔΠΧΑ 15. Το κείμενο των εν λόγω Προτύπων στο παρόν προσάρτημα δεν περιλαμβάνει οποιεσδήποτε άλλες τροποποιήσεις οι οποίες δεν ήταν σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2016.

Για τα Πρότυπα που δεν ήταν σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2016, οι τροποποιήσεις στο παρόν προσάρτημα παρουσιάζονται βάσει του κειμένου της αρχικής δημοσίευσης του εκάστοτε Προτύπου, όπως τροποποιήθηκε με το ΔΠΧΑ 15. Το κείμενο των εν λόγω Προτύπων στο παρόν προσάρτημα δεν περιλαμβάνει οποιεσδήποτε άλλες τροποποιήσεις οι οποίες δεν ήταν σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2016.

▼B

ΔΙΕΡΜΗΝΕΊΑ ΕΔΔΠΧΑ 1

Μεταβολές σε υφιστάμενες υποχρεώσεις παροπλισμού, αποκατάστασης και συναφείς υποχρεώσεις

ΠΑΡΑΠΟΜΠΕς

▼M54

— ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων* (όπως αναθεωρήθηκε το 2007)

▼B

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

— ΔΛΠ 16 *Ενσώματα πάγια* (όπως αναθεωρήθηκε το 2003)

— ΔΛΠ 23 *Κόστος δανεισμού*

— ΔΛΠ 36 *Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων* (όπως αναθεωρήθηκε το 2004)

— ΔΛΠ 37 *Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία*

▼M54

— ΔΠΧΑ 16 *Μισθώσεις*

▼B

ΠΛΑΊΣΙΟ

1. Πολλές οικονομικές οντότητες έχουν τη δέσμευση να αποσυναρμολογήσουν, να απομακρύνουν και να αποκαταστήσουν στοιχεία των ενσώματων παγίων. Στην παρούσα Διερμηνεία, οι δεσμεύσεις αυτές αναφέρονται ως «παροπλισμός, 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 οικονομική 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 του παροπλισμού, της αποκατάστασης και των συναφών υποχρεώσεων. Η παρούσα Διερμηνεία παρέχει καθοδήγηση για τη λογιστική αντιμετώπιση της επίδρασης των μεταβολών στην επιμέτρηση των υφιστάμενων υποχρεώσεων παροπλισμού, αποκατάστασης και των συναφών υποχρεώσεων.

ΠΕΔΊΟ ΕΦΑΡΜΟΓΉς

▼M54

2. Η παρούσα Διερμηνεία εφαρμόζεται σε μεταβολές στην επιμέτρηση κάθε υφιστάμενης υποχρέωσης παροπλισμού, αποκατάστασης ή συναφούς υποχρέωσης που:

α) αναγνωρίζεται ως μέρος του κόστους ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 ή ως μέρος του κόστους περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 16· και

▼B

β) αναγνωρίζεται ως υποχρέωση σύμφωνα με το ΔΛΠ 37.

Για παράδειγμα μια υποχρέωση παροπλισμού, αποκατάστασης ή συναφούς υποχρέωσης μπορεί να υφίσταται για την παροπλισμό ενός εργοστασίου, την αποκατάσταση ενός χώρου που υπέστη περιβαλλοντικές ζημίες σε εξορυκτικές βιομηχανίες ή την απομάκρυνση εξοπλισμού.

ΘΈΜΑ

3. Η παρούσα Διερμηνεία ασχολείται με την λογιστική αντιμετώπιση της επίδρασης των ακόλουθων γεγονότων που μεταβάλλουν την επιμέτρηση υποχρέωσης παροπλισμού, αποκατάστασης ή συναφούς υποχρέωσης:

▼B

α) μια μεταβολή στην εκτιμώμενη εκροή πόρων που αντιπροσωπεύουν οικονομικά οφέλη (π.χ. ταμιακές ροές), η οποία απαιτείται για το διακανονισμό της δέσμευσης·

β) μια μεταβολή στο τρέχον προεξοφλητικό επιτόκιο της αγοράς, όπως ορίζεται στην παράγραφο 47 του ΔΛΠ 37 (περιλαμβάνει τις μεταβολές στη διαχρονική αξία του χρήματος και τους κινδύνους που αφορούν τη συγκεκριμένη υποχρέωση) και

γ) μια αύξηση που αντικατοπτρίζει την πάροδο του χρόνου (αναφέρεται και ως αναστροφή της προεξόφλησης).

ΟΜΌΦΩΝΗ ΑΠΟΔΟΧΉ

4. Οι μεταβολές στην επιμέτρηση υφιστάμενων υποχρεώσεων παροπλισμού, αποκατάστασης ή συναφών υποχρεώσεων που ανακύπτουν από μεταβολές στο εκτιμώμενο χρονοδιάγραμμα ή στο ύψος της εκροής πόρων που αντιπροσωπεύουν οικονομικά οφέλη, οι οποίοι απαιτούνται για τον διακανονισμό της δέσμευσης ή από μια μεταβολή του προεξοφλητικού επιτοκίου αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με τις παραγράφους 5-7 κατωτέρω.

5. Αν το σχετικό περιουσιακό στοιχείο επιμετράται με τη μέθοδο του κόστους:

α) με την επιφύλαξη του στοιχείου β), οι μεταβολές στην υποχρέωση προστίθενται ή αφαιρούνται από το κόστος του σχετικού περιουσιακού στοιχείου στην τρέχουσα περίοδο·

β) το ποσό που αφαιρείται από το κόστος του περιουσιακού στοιχείου δεν υπερβαίνει τη λογιστική αξία του. Αν μια μείωση της υποχρέωσης υπερβαίνει τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, η υπέρβαση αναγνωρίζεται αμέσως στα αποτελέσματα·

γ) αν η προσαρμογή καταλήγει σε αύξηση του κόστους ενός περιουσιακού στοιχείου, η οικονομική οντότητα εξετάζει αν αυτό αποτελεί ένδειξη ότι η νέα λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να μην είναι πλήρως ανακτήσιμη. Αν αποτελεί τέτοια ένδειξη, η οικονομική οντότητα ελέγχει το περιουσιακό στοιχείο για απομείωση αξίας εκτιμώντας το ανακτήσιμο ποσό επ' αυτού και αντιμετωπίζει λογιστικά κάθε ζημία απομείωσης σύμφωνα με το ΔΛΠ 36.

6. Αν το σχετικό περιουσιακό στοιχείο επιμετράται με τη μέθοδο της αναπροσαρμογής:

α) οι μεταβολές της υποχρέωσης μεταβάλλουν το πλεόνασμα ή το έλλειμμα αναπροσαρμογής που είχε αναγνωριστεί προηγουμένως για το περιουσιακό στοιχείο, ώστε:

►M5 i) μία μείωση της υποχρέωσης (υποκείμενη στη (β)) θα αναγνωρίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα και θα αυξάνει το πλεόνασμα αναπροσαρμογής που περιλαμβάνεται στα ίδια κεφάλαια, ◄ με τη διαφορά ότι θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα στο μέτρο που αναστρέφει ένα έλλειμμα αναπροσαρμογής επί του περιουσιακού στοιχείου που προηγουμένως είχε αναγνωριστεί στα αποτελέσματα,

►M5 ii) μία αύξηση της υποχρέωσης θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, με τη διαφορά ότι θα αναγνωρίζεται απευθείας στα λοιπά συνολικά έσοδα και θα μειώνει το πλεόνασμα αναπροσαρμογής που περιλαμβάνεται στα ίδια κεφάλαια κατά την έκταση που ◄ περιλαμβάνεται στα ίδια κεφάλαια στο μέτρο που υπάρχει πιστωτικό υπόλοιπο για το περιουσιακό στοιχείο εκείνο στο πλεόνασμα αναπροσαρμογής·

β) στην περίπτωση που μια 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·

▼B

γ) μια 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. ►M5 Κάθε τέτοια αναπροσαρμογή θα λαμβάνεται υπόψη κατά τον προσδιορισμό των ποσών που αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα ή τα συνολικά έσοδα βάσει της (α). Αν απαιτείται αναπροσαρμογή, όλα τα περιουσιακά στοιχεία εκείνης της κατηγορίας θα αναπροσαρμόζονται· ◄

▼M5

δ) Το Δ.Λ.Π. 1 απαιτεί γνωστοποίηση στην κατάσταση των συνολικών εσόδων κάθε στοιχείου των λοιπών συνολικών εσόδων ή εξόδων. 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.

▼B

7. Το προσαρμοσμένο αποσβέσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου αποσβένεται καθ' όλη τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. Συνεπώς, όταν το σχετικό περιουσιακό στοιχείο φθάσει στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του, κάθε μεταγενέστερη μεταβολή στην υποχρέωση αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα όταν πραγματοποιείται. Αυτό εφαρμόζεται είτε με τη μέθοδο του κόστους είτε με τη μέθοδο της αναπροσαρμογής.

▼M1

8. Η περιοδική ανέλιξη της προεξόφλησης θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα ως έξοδα τόκων όταν πραγματοποιείται. Η κεφαλαιοποίηση σύμφωνα με το ΔΛΠ 23 δεν επιτρέπεται.

▼B

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΈΝΑΡΞΗς ΙΣΧΥΟς

9. Η παρούσα Διερμηνεία τίθεται σε εφαρμογή από τις οικονομικές οντότητες για τις ετήσιες διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από ή μετά την 1η Σεπτεμβρίου 2004. Η εφαρμογή νωρίτερα ενθαρρύνεται. Αν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει τη Διερμηνεία για λογιστικές περιόδους που αρχίζουν πριν από την 1η Σεπτεμβρίου 2004, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼M5

9Α. Στο Δ.Λ.Π. 1 (όπως αναθεωρήθηκε το 2007) τροποποιήθηκε η ορολογία που χρησιμοποιείται στα Δ.Π.Χ.Α. Επιπροσθέτως, τροποποιήθηκε η παράγραφος 6. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την 1η Ιανουαρίου 2009 ή μετά από αυτήν, Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει το Δ.Λ.Π. 1 (που αναθεωρήθηκε το 2007) για προγενέστερη περίοδο, οι τροποποιήσεις εφαρμόζονται σε εκείνη την προγενέστερη περίοδο.

▼M54

9Β. Με το ΔΠΧΑ 16, το οποίο εκδόθηκε τον Ιανουάριο του 2016, τροποποιήθηκε η παράγραφος 2. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 16, οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν την εν λόγω τροποποίηση.

▼B

ΜΕΤΆΒΑΣΗ

10. Οι μεταβολές των λογιστικών πολιτικών αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 8 *Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη* ([1]).

([1]) Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει τη Διερμηνεία αυτή για περίοδο που αρχίζει πριν την 1η Ιανουαρίου 2005, 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 οικονομική οντότητα εφαρμόζει την αναθεωρημένη έκδοση του Προτύπου για εκείνη την προγενέστερη περίοδο.

▼B

ΔΙΕΡΜΗΝΕΊΑ ΕΔΔΠΧΑ 2

Μετοχές μελών σε συνεταιριστικές οικονομικές οντότητες και παρεμφερή μέσα

ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ

— ΔΛΠ 32 *Χρηματοοικονομικά μέσα: Γνωστοποίηση και παρουσίαση* (όπως αναθεωρήθηκε το 2003) ([1])

▼M53

———————

— ΔΠΧΑ 9 *Χρηματοοικονομικά μέσα*

▼M33

— ΔΠΧΑ 13 *Επιμέτρηση εύλογης αξίας.*

▼B

ΠΛΑΊΣΙΟ

1. Οι συλλογικές και άλλες παρόμοιες οντότητες δημιουργούνται από ομάδες ατόμων που επιθυμούν να καλύψουν κοινές οικονομικές ή κοινωνικές ανάγκες. Οι εθνικοί νόμοι συνήθως περιγράφουν μια συλλογική οντότητα ως μια κοινωνική δομή που επιδιώκει να προαγάγει την οικονομική εξέλιξη τον μελών της δια μέσου ενός κοινού εγχειρήματος (η αρχή της αυτοβοηθείας). Η συμμετοχή των μελών σε μια συλλογική οντότητα συχνά χαρακτηρίζεται ως μερίδια 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 στα μερίδια των μελών σε μια συλλογική οικονομική οντότητα 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 κατάταξη τους ως υποχρεώσεις ή ίδια κεφάλαια.

ΠΕΔΊΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

3. Η παρούσα Διερμηνεία εφαρμόζεται σε χρηματοοικονομικά μέσα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 32, συμπεριλαμβανομένων των χρηματοοικονομικών μέσων που εκδίδονται προς τα μέλη συλλογικών 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 των 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;

([1]) ►M6 Τον Αύγουστο του 2005, τροποποιήθηκε το Δ.Λ.Π. 32 σε Δ.Λ.Π. 32 *Χρηματοοικονομικά Μέσα: Παρουσίαση*. Τον Φεβρουάριο 2008 το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Σ.Δ.Λ.Π.) τροποποίησε το Δ.Λ.Π. 32 και απαιτεί τα μέσα να κατατάσσονται ως ίδια κεφάλαια εάν αυτά τα μέσα περιλαμβάνουν όλα τα χαρακτηριστικά και πληρούν τις προϋποθέσεις των παραγράφων 16Α και 16Β ή των παραγράφων 16Γ και 16Δ του Δ.Λ.Π. 32. ◄

▼B

ΣΥΝΑΊΝΕΣΗ

5. Το συμβατικό δικαίωμα του κατόχου ενός χρηματοοικονομικού μέσου (συμπεριλαμβανομένων των μεριδίων μελών σε συλλογικές 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.

▼M6

6. Μετοχές μελών που θα κατατάσσονταν ως ίδια κεφάλαια εάν τα μέλη δεν είχαν το δικαίωμα να ζητήσουν εξόφληση, είναι ίδια κεφάλαια εάν υφίσταται οποιαδήποτε από τις προϋποθέσεις που περιγράφονται στις παραγράφους 7 και 8, ή οι μετοχές των μελών έχουν όλα τα χαρακτηριστικά και πληρούν τις προϋποθέσεις των παραγράφων 16Α και 16Β ή των παραγράφων 16Γ και 16Δ. του Δ.Λ.Π. 32. Οι καταθέσεις όψεως, περιλαμβανομένων των τρεχούμενων λογαριασμών, των καταθετικών λογαριασμών και τις παρόμοιες συμβάσεις των παρόμοιων συμβάσεων που προκύπτουν όταν τα μέλη φέρονται ως πελάτες, είναι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις της οικονομικής οντότητας.

▼B

7. Οι μετοχές των μελών θεωρούνται ίδια κεφάλαια αν η οικονομική οντότητα έχει άνευ όρων δικαίωμα να αρνηθεί να εξοφλήσει τις μετοχές των μελών.

8. Οι τοπικοί νόμοι ή οι κανονισμοί ή το καταστατικό της οικονομικής οντότητας δύνανται να επιβάλλουν διάφορες απαγορεύσεις στην εξόφληση των μετοχών των μελών, 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.

▼M6

9. Μια άνευ όρων απαγόρευση μπορεί να είναι απόλυτη, με την έννοια ότι απαγορεύονται όλες οι εξοφλήσεις. Μια 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. Μετοχές μελών που υπερβαίνουν την απαγόρευση εξόφλησης είναι υποχρεώσεις, εκτός εάν η οικονομική οντότητα έχει το άνευ όρων δικαίωμα άρνησης της εξαγοράς όπως περιγράφεται στην παράγραφο 7 ή οι μετοχές των μελών περιλαμβάνουν όλα τα χαρακτηριστικά και πληρούν τις προϋποθέσεις των παραγράφων 16Α και 16Β ή των παραγράφων 16Γ και 16Δ του Δ.Λ.Π. 32. Σε μερικές περιπτώσεις, ο αριθμός των μετοχών ή το ποσό καταβεβλημένου κεφαλαίου που υπόκειται σε απαγόρευση εξαγοράς μπορεί να αλλάζει από χρόνο σε χρόνο. Μια τέτοια μεταβολή στην απαγόρευση εξόφλησης οδηγεί σε μια μεταφορά ανάμεσα σε χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις και ίδια κεφάλαια.

▼B

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 (βλ. παράδειγμα 3).

▼M36

11. Όπως απαιτείται βάσει της παραγράφου 35 του ΔΛΠ 32, οι διανομές προς τους κατόχους συμμετοχικών τίτλων αναγνωρίζονται απευθείας στα ίδια κεφάλαια. Οι τόκοι, τα μερίσματα και άλλες αποδόσεις που σχετίζονται με χρηματοοικονομικά μέσα που κατατάσσονται ως χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις είναι έξοδα, ανεξάρτητα αν τα ποσά που καταβάλλονται χαρακτηρίζονται σύμφωνα με τον νόμο ως μερίσματα, τόκοι ή αλλιώς.

▼B

12. Το προσάρτημα, που αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της συναίνεσης, παρέχει παραδείγματα της εφαρμογής αυτής της ομόφωνης αποδοχής.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

13. Όταν μια αλλαγή στην απαγόρευση εξόφλησης οδηγεί σε μεταβίβαση ανάμεσα στις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις και τα ίδια κεφάλαια, η οντότητα θα γνωστοποιεί ιδιαιτέρως το ποσό, τον χρονισμό και τον λόγο της μεταβίβασης.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΈΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

14. Η ημερομηνία έναρξης ισχύος και οι μεταβατικές διατάξεις αυτής της Διερμηνείας είναι ίδιες με εκείνες του ΔΛΠ 32 (όπως αναθεωρήθηκε το 2003). Η παρούσα Διερμηνεία τίθεται σε εφαρμογή, από τις οικονομικές οντότητες, για τις ετήσιες διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει την παρούσα διερμηνεία για μια περίοδο η οποία αρχίζει πριν από την 1η Μαρτίου 2005, πρέπει να το γνωστοποιήσει. Η Διερμηνεία αυτή εφαρμόζεται αναδρομικά.

▼M6

14Α. Μια οικονομική οντότητα θα εφαρμόσει τις τροποποιήσεις των παραγράφων 6, 9, Α1 και Α12 για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την 1η Ιανουαρίου 2009 ή αργότερα. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει το έγγραφο *Χρηματοοικονομικά μέσα με δικαίωμα αποπληρωμής και Δεσμεύσεις που Ανακύπτουν κατά την Εκκαθάριση* (Τροποποιήσεις στα Δ.Λ.Π. 32 και Δ.Λ.Π. 1), που εξεδόθη τον Φεβρουάριο 2008, για προγενέστερη περίοδο, οι τροποποιήσεις των παραγράφων 6, 9, Α1 και Α12 θα εφαρμόζονται για αυτή την προγενέστερη περίοδο.

▼M33

16. Το ΔΠΧΑ 13, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2011, προβλέπει τροποποίηση της παραγράφου Α8. Μια οντότητα θα πρέπει να εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 13.

▼M36

17. Με τον *κύκλο ετήσιων βελτιώσεων 2009–2011*, που εκδόθηκε τον Μάιο του 2012, τροποποιήθηκε η παράγραφος 11. Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν την εν λόγω τροποποίηση αναδρομικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 *Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη* για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2013 ή αργότερα. Αν μια οντότητα εφαρμόσει την τροποποίηση του ΔΛΠ 32 στο πλαίσιο του *κύκλου ετήσιων βελτιώσεων 2009–2011* (που εκδόθηκε τον Μάιο του 2012) για προγενέστερη περίοδο, η τροποποίηση της παραγράφου 11 εφαρμόζεται από την εν λόγω προγενέστερη περίοδο.

▼M53

19. Με το ΔΠΧΑ 9, όπως εκδόθηκε τον Ιούλιο του 2014, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι Α8 και Α10 και διαγράφηκαν οι παράγραφοι 15 και 18. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις.

▼B

Προσάρτημα

Παράδειγμα της εφαρμογής της συναίνεσης

Το προσάρτημα αυτό αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της Διερμηνείας.

▼M6

Α1. Στο προσάρτημα αυτό παρατίθενται επτά παραδείγματα της εφαρμογής της ομόφωνης αποδοχής της Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Α. Τα παραδείγματα αυτά δεν εξαντλούν το θέμα.Είναι πιθανό η δομή των γεγονότων να είναι άλλη. Κάθε παράδειγμα τεκμαίρει ότι δεν υπάρχουν προϋποθέσεις άλλες από αυτές που παρατίθενται στα δεδομένα του παραδείγματος που θα απαιτούσαν το χρηματοοικονομικό μέσο να καταταγεί ως χρηματοοικονομική υποχρέωση και ότι το χρηματοοικονομικό μέσο δεν έχει όλα τα χαρακτηριστικά ή δεν πληροί όλες τις προϋποθέσεις των παραγράφων 16Α και 16Β ή των παραγράφων 16Γ και 16Δ του Δ.Λ.Π. 32.

▼B

ΆΝΕΥ ΌΡΩΝ ΔΙΚΑΊΩΜΑ ΓΙΑ ΆΡΝΗΣΗ ΤΗΣ ΕΞΌΦΛΗΣΗΣ (παράγραφοσ 7)

Παράδειγμα 1

Δεδομένα

Α2. 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 ποτέ αρνηθεί να εξοφλήσει μετοχές των μελών της, σε οποιαδήποτε στιγμή της ύπαρξής της, αν και το διοικητικό της συμβούλιο έχει το δικαίωμα αυτό.

Κατάταξη

Α3. 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) μια 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

Α4. 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.

Κατάταξη

Α5. 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:

▼B

Οι προνομιούχες μετοχές μπορεί να εκδίδονται με διάφορα δικαιώματα. Κατά τον προσδιορισμό αν μια 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 μια χρηματοοικονομική δέσμευση, επειδή ο εκδότης έχει την υποχρέωση να μεταβιβάσει χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία στον κάτοχο της μετοχής. *Η πιθανή αδυναμία ενός εκδότη να ικανοποιήσει την δέσμευση εξόφλησης μιας προνομιούχου μετοχής, όταν συμβατικά απαιτείται η εξόφληση, λόγω έλλειψης κεφαλαίων, καταστατικού περιορισμού ή ανεπαρκών κερδών ή αποθεματικών, δεν αναιρεί την υποχρέωση.* [Τα έντονα γράμματα προστέθηκαν.]

ΑΠΑΓΟΡΕΎΣΕΙΣ ΕΞΌΦΛΗΣΗΣ (παράγραφοι 8 και 9)

Παράδειγμα 3

Δεδομένα

Α6. Μια συλλογική οικονομική οντότητα έχει εκδώσει μερίδια στα μέλη της σε διαφορετικές ημερομηνίες και για διαφορετικά ποσά στο παρελθόν, όπως ακολουθεί:

α) την 1η Ιανουαρίου 20Χ1 100 000 μετοχές έναντι ΝΜ10 εκάστη (ΝΜ1 000 000)·

β) την 1η Ιανουαρίου 20Χ2 100 000 μετοχές έναντι ΝΜ20 εκάστη (ακόμη ΝΜ2 000 000, έτσι ώστε το σύνολο των εκδοθεισών μετοχών να είναι ΝΜ3 000 000).

Οι μετοχές είναι εξοφλητέες σε πρώτη ζήτηση στο ποσό έναντι του οποίου εκδόθηκαν.

Α7. Το καταστατικό της εταιρείας ορίζει ότι οι συνολικές εξοφλήσεις δεν μπορούν να υπερβούν το 20 τοις εκατό του υψηλότερου αριθμού των μεριδίων των μελών της σε κυκλοφορία ανά πάσα στιγμή. Την 31η Δεκεμβρίου 20Χ2, 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 20Χ3, η οικονομική οντότητα τροποποιεί το καταστατικό της και αυξάνει το επιτρεπόμενο επίπεδο των συνολικών εξοφλήσεων στο 25 τοις εκατό του υψηλότερου αριθμού των μεριδίων των μελών της σε κυκλοφορία που έχει υπάρξει ποτέ.

Κατάταξη

Προτού τροποποιηθεί το καταστατικό

▼M53

Α8. Οι μετοχές μελών πέραν εκείνων για τις οποίες υπάρχει απαγόρευση εξαγοράς συνιστούν χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις. Η συνεταιριστική οικονομική οντότητα επιμετρά τη συγκεκριμένη χρηματοοικονομική υποχρέωση στην εύλογη αξία κατά την αρχική αναγνώριση. Δεδομένου ότι οι εν λόγω μετοχές είναι εξοφλητέες σε πρώτη ζήτηση, η συνεταιριστική οικονομική οντότητα επιμετρά την εύλογη αξία των εν λόγω χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων σύμφωνα με την παράγραφο 47 του ΔΠΧΑ 13: «Η εύλογη αξία μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης με χαρακτηριστικό απαίτησης (π.χ. μια κατάθεση όψεως) δεν υπολείπεται του ποσού που είναι πληρωτέο σε πρώτη ζήτηση…». Ως εκ τούτου, η συνεταιριστική οικονομική οντότητα ανακατατάσσει ως χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις το μέγιστο ποσό καταβλητέο σε πρώτη ζήτηση σύμφωνα με τις διατάξεις περί εξόφλησης.

▼B

Α9. Την 1η Ιανουαρίου 20Χ1 το μέγιστο ποσό που είναι καταβλητέο σύμφωνα με τις διατάξεις περί εξόφλησης είναι 20 000 μετοχές των ΝΜ10 εκάστη και συνεπώς, η οικονομική οντότητα κατατάσσει ΝΜ200 000 ως χρηματοοικονομική υποχρέωση και ΝΜ800 000 ως ίδια κεφάλαια. Όμως, την 1η Ιανουαρίου 20Χ2, λόγω της νέας έκδοσης μετοχών των ΝΜ20, το μέγιστο ποσό που είναι καταβλητέο σύμφωνα με τις διατάξεις περί εξόφλησης αυξάνεται σε 40 000 μετοχές των ΝΜ20 εκάστη. Η έκδοση των επιπρόσθετων μετοχών των ΝΜ20 δημιουργεί μια 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 εκδοθεισών μετοχών (200 000), επιμετρώμενων με ΝΜ20, ή ΝΜ800 000. Αυτό απαιτεί την αναγνώριση μιας επιπρόσθετης υποχρέωσης των ΝΜ600 000. Στο παράδειγμα αυτό, δεν αναγνωρίζεται κέρδος ή ζημία. Κατά συνέπεια, η οικονομική οντότητα κατατάσσει ΝΜ800 000 ως χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις και ΝΜ2 200 000 ως ίδια κεφάλαια. Για τους σκοπούς του παραδείγματος, θεωρείται ότι τα ποσά αυτά δεν μεταβάλλονται από την 1η Ιανουαρίου 20Χ1 μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 20Χ2.

Μετά την τροποποίηση του καταστατικού

▼M53

Α10. Μετά την αλλαγή του καταστατικού της, μπορεί πλέον να απαιτηθεί από τη συνεταιριστική οικονομική οντότητα να εξοφλήσει έως το 25 τοις εκατό των μεριδίων της σε κυκλοφορία ή έως 50 000 μερίδια έναντι ΝΜ20 έκαστο. Ως εκ τούτου, την 1η Ιανουαρίου 20Χ3, η συνεταιριστική οικονομική οντότητα κατατάσσει ως χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις ποσό ύψους ΝΜ1 000 000, που αποτελεί το μέγιστο ποσό καταβλητέο σε πρώτη ζήτηση, σύμφωνα με τις διατάξεις περί εξόφλησης όπως προσδιορίζονται στην παράγραφο 47 του ΔΠΧΑ 13. Συνεπώς, την 1η Ιανουαρίου 20Χ3 μεταφέρει το ποσό των ΝΜ200 000 από τα ίδια κεφάλαια στις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις, αφήνοντας στην κατάταξη των ιδίων κεφαλαίων ένα ποσό ΝΜ2 000 000. Στο παράδειγμα αυτό, η οικονομική οντότητα δεν αναγνωρίζει κέρδος ή ζημία κατά τη μεταφορά.

▼B

Παράδειγμα 4

Δεδομένα

Α11. Ο τοπικός νόμος που διέπει τη λειτουργία των συλλογικών οικονομικών οντοτήτων ή οι όροι του καταστατικού της οικονομικής οντότητας, απαγορεύουν στην οικονομική οντότητα να εξοφλήσει τα μερίδια των μελών εάν, με την εξόφληση αυτή, θα μείωνε το καταβλητέο κεφάλαιο από μερίδια μελών σε λιγότερο από το 75 τοις εκατό του υψηλότερου ποσού του καταβλητέου κεφαλαίου από μερίδια μελών. Το υψηλότερο ποσό για μια συγκεκριμένη συνεταιριστική οικονομική οντότητα είναι ΝΜ1 000 000. Κατά την ημερομηνία του ισολογισμού το υπόλοιπο του καταβλητέου κεφαλαίου είναι ΝΜ900 000.

Κατάταξη

Α12. Στην περίπτωση αυτή, ΝΜ750 000θα κατατάσσονταν ως ίδια κεφάλαια και ΝΜ150 000 θα κατατάσσονταν ως χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις. Εκτός από τις παραγράφους που ήδη αναφέρθηκαν, μέρος της παραγράφου 18 στοιχείο β) του ΔΛΠ 32 επισημαίνει:

▼M6

… ένα χρηματοοικονομικό μέσο που δίνει στον κάτοχο το δικαίωμα να το διαθέσει ξανά στον εκδότη έναντι μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, (ένα Μέσο με δικαίωμα αποπληρωμής) είναι χρηματοοικονομική υποχρέωση, με εξαίρεση εκείνα τα μέσα που κατατάσσονται ως συμμετοχικοί τίτλοι, σύμφωνα με τις παραγράφους 16Α και 16Β ή τις παραγράφους 16Γ και 16Δ. Το χρηματοοικονομικό μέσο είναι χρηματοοικονομική υποχρέωση, ακόμα και όταν το ποσό των μετρητών ή των άλλων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων προσδιορίζεται βάσει κάποιου δείκτη ή άλλου στοιχείου που έχει τη δυνατότητα να αυξηθεί ή να μειωθεί. Η ύπαρξη προαίρεσης για τον κάτοχο να διαθέσει το μέσο ξανά στον εκδότη έναντι μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, σημαίνει ότι το διαθέσιμο στοιχείο πληροί τον ορισμό της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης, με εξαίρεση εκείνα τα μέσα που κατατάσσονται ως συμμετοχικοί τίτλοι, σύμφωνα με τις παραγράφους 16Α και 16Β ή τις παραγράφους 16Γ και 16Δ.

▼B

A13. 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. 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 δεν μπορεί, σε κάθε περίπτωση, να εξοφληθεί, εκτός από την περίπτωση της εκκαθάρισης της οικονομικής οντότητας.

Παράδειγμα 5

Δεδομένα

A14. 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 δεν μπορεί να καταβάλει περισσότερα από ΝΜ50 000 προκειμένου να εξοφλήσει τις μετοχές των μελών.

Κατάταξη

A15. Όπως και στο παράδειγμα 4, η οικονομική οντότητα κατατάσσει ΝΜ750 000 ως ίδια κεφάλαια και ΝΜ150 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

A16. 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 οποίες μέλη έχουν ζητήσει την εξόφληση. Κατά τα τρία τελευταία έτη, οι πρόσοδοι από την έκδοση μετοχών μελών ήταν ΝΜ12 000 και δεν έχει εξοφληθεί καμία μετοχή μέλους.

Κατάταξη

A17. Η οντότητα κατατάσσει ΝΜ12 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. Μια 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 μια 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.

▼B

Παράδειγμα 7

Δεδομένα

Α18. Η οικονομική οντότητα είναι μια 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 20Χ1, η οικονομική οντότητα έχει ανεξόφλητες υποχρεώσεις των ΝΜ200 000, εκ των οποίων ΝΜ125 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

Α19. 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. Πιο συγκεκριμένα, η οντότητα μπορεί να χρειαστεί να εξοφλήσει ολόκληρο το ποσό των μεριδίων των μελών (ΝΜ125 000) εάν εξοφλήσει όλες τις λοιπές υποχρεώσεις της (ΝΜ75 000). Συνεπώς, η απαγόρευση της εξόφλησης δεν εμποδίζει την οικονομική οντότητα να αναλάβει μια χρηματοοικονομική υποχρέωση να εξοφλήσει περισσότερο από έναν συγκεκριμένο αριθμό των μετοχών των μελών ή ενός ποσού του καταβεβλημένου κεφαλαίου. Επιτρέπει στην οικονομική οντότητα να αναβάλλει την εξόφληση έως ότου πληρωθεί μια 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.

▼B

ΔΙΕΡΜΗΝΕΊΑ ΕΔΔΠΧΑ 4

Ο προσδιορισμός του εάν μια συμφωνία εμπεριέχει μίσθωση

ΠΑΡΑΠΟΜΠΕς

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

— ΔΛΠ 16 *Ενσώματα πάγια* (όπως αναθεωρήθηκε το 2003)

— ΔΛΠ 17 *Μισθώσεις* (όπως αναθεωρήθηκε το 2003)

— ΔΛΠ 38 *Άυλα περιουσιακά στοιχεία* (όπως αναθεωρήθηκε το 2004)

▼M33

— ΔΠΧΑ 13 *Επιμέτρηση εύλογης αξίας*

▼B

ΠΛΑΊΣΙΟ

1. Μια οικονομική οντότητα μπορεί να συνάψει μια συμφωνία, που εμπεριέχει μια συναλλαγή ή μια σειρά σχετιζόμενων συναλλαγών, που δεν έχει τον νομικό τύπο μιας μίσθωσης αλλά εκχωρεί το δικαίωμα χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου (π.χ. ένα στοιχείο των ενσωμάτων παγίων) έναντι μιας πληρωμής ή μιας σειράς πληρωμών. Στα παραδείγματα των συμφωνιών στα πλαίσια των οποίων μια οικονομική οντότητα (ο προμηθευτής) μπορεί να εκχωρήσει ένα τέτοιο δικαίωμα χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου σε μια άλλη οικονομική οντότητα (τον αγοραστή), συχνά μαζί με τις σχετιζόμενες υπηρεσίες, συμπεριλαμβάνονται:

   — οι συμφωνίες ανάθεσης εργασιών σε εξωτερικούς προμηθευτές (π.χ. η ανάθεση των εργασιών επεξεργασίας δεδομένων μιας οντότητας),

   — οι συμφωνίες στον κλάδο τηλεπικοινωνιών, στις οποίες οι προμηθευτές ισχύος δικτύου συνάπτουν συμβάσεις βάσει των οποίων παρέχονται στους αγοραστές δικαιώματα χρήσης της ισχύος,

   — οι συμφωνίες υποχρεωτικής αγοράς ανεξαρτήτως παραλαβής (γνωστές και ως συμβάσεις «take or pay») ή παρόμοιες συμβάσεις βάσει των οποίων οι αγοραστές έχουν υποχρέωση να καταβάλλουν συγκεκριμένες πληρωμές ανεξάρτητα αν παραλαμβάνουν τα συμβατικά προϊόντα ή τις υπηρεσίες (π.χ. μια σύμβαση υποχρεωτικής αγοράς ανεξαρτήτως παραλαβής για την αγορά ουσιαστικά ολόκληρης της ισχύος που παράγει μια γεννήτρια).

2. Η Διερμηνεία αυτή παρέχει καθοδήγηση προκειμένου να είναι δυνατός ο προσδιορισμός αν τέτοιες συμφωνίες είναι ή εμπεριέχουν μισθώσεις που θα πρέπει να αντιμετωπιστούν λογιστικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 17. Δεν παρέχει καθοδήγηση για τον τρόπο κατάταξης μιας μίσθωσης σύμφωνα με το Πρότυπο εκείνο.

3. Σε ορισμένες συμφωνίες, το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο που είναι το αντικείμενο της μίσθωσης αποτελεί μέρος ενός μεγαλύτερου περιουσιακού στοιχείου. Η Διερμηνεία αυτή δεν ασχολείται με τον προσδιορισμό εάν ένα μέρος ενός μεγαλύτερου περιουσιακού στοιχείου είναι το ίδιο το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο για τους σκοπούς της εφαρμογής του ΔΛΠ 17. Παρ' όλα αυτά, οι συμφωνίες στις οποίες το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο θα αντιπροσώπευε μια μονάδα υπολογισμού είτε στο ΔΛΠ 16 είτε στο ΔΛΠ 38 εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της Διερμηνείας αυτής.

ΠΕΔΊΟ ΕΦΑΡΜΟΓΉς

▼M9

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*.

▼B

ΖΗΤΗΜΑΤΑ

5. Τα ζητήματα με τα οποία ασχολείται η παρούσα Διερμηνεία είναι:

α) πώς προσδιορίζεται αν μια συμφωνία είναι, ή εμπεριέχει, μίσθωση όπως περιγράφεται στο ΔΛΠ 17·

β) πότε πρέπει να γίνεται αξιολόγηση ή εκ νέου αξιολόγηση του αν μια συμφωνία είναι, ή εμπεριέχει, μίσθωση και

γ) αν μια συμφωνία είναι, ή εμπεριέχει μίσθωση, πώς πρέπει να διαχωρίζονται οι πληρωμές για τη μίσθωση από τις πληρωμές για οποιαδήποτε άλλα στοιχεία της συμφωνίας.

ΣΥΝΑΊΝΕΣΗ

Ο προσδιορισμός αν μια συμφωνία είναι ή εμπεριέχει μίσθωση

6. Ο προσδιορισμός αν μια συμφωνία είναι, ή εμπεριέχει, μίσθωση θα βασίζεται στην ουσία της συμφωνίας και απαιτείται αξιολόγηση εάν:

α) η εκπλήρωση της συμφωνίας εξαρτάται από τη χρήση ενός συγκεκριμένου περιουσιακού στοιχείου ή συγκεκριμένων περιουσιακών στοιχείων (το περιουσιακό στοιχείο) και

β) η συμφωνία εκχωρεί ένα δικαίωμα χρήσης του περιουσιακού στοιχείου.

Η εκπλήρωση της συμφωνίας εξαρτάται από τη χρήση ενός συγκεκριμένου περιουσιακού στοιχείου

7. Αν και ένα συγκεκριμένο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να προσδιορίζεται ρητά σε μια συμφωνία, δεν αποτελεί το αντικείμενο της συμφωνίας αν η εκπλήρωση της συμφωνίας δεν εξαρτάται από τη χρήση αυτού του συγκεκριμένου περιουσιακού στοιχείου. Για παράδειγμα, αν ο προμηθευτής έχει υποχρέωση να παραδώσει μια συγκεκριμένη ποσότητα αγαθών ή υπηρεσιών και έχει το δικαίωμα και τη δυνατότητα να παράσχει αυτά τα αγαθά ή τις υπηρεσίες χρησιμοποιώντας άλλα περιουσιακά στοιχεία που δεν καθορίζονται στη συμφωνία, τότε η εκπλήρωση της συμφωνίας δεν εξαρτάται από το συγκεκριμένο περιουσιακό στοιχείο και η συμφωνία δεν εμπεριέχει μίσθωση. Μια δέσμευση εγγύησης που επιτρέπει ή απαιτεί την αντικατάσταση των ίδιων ή παρόμοιων περιουσιακών στοιχείων όταν το συγκεκριμένο στοιχείο δεν λειτουργεί σωστά δεν αποκλείει τον χειρισμό ως μίσθωση. Επιπροσθέτως, ένας όρος της σύμβασης (είτε είναι ενδεχόμενος είτε όχι) που επιτρέπει ή υποχρεώνει τον προμηθευτή να αντικαταστήσει τα περιουσιακά στοιχεία για οποιονδήποτε λόγο την ή μετά από μια καθορισμένη ημερομηνία δεν αποκλείει τον χειρισμό ως μίσθωση πριν από την ημερομηνία της αντικατάστασης.

8. Ένα περιουσιακό στοιχείο έχει προσδιοριστεί ρητά εάν, για παράδειγμα, ο προμηθευτής κατέχει ή μισθώνει μόνον ένα περιουσιακό στοιχείο με το οποίο μπορεί να εκπληρώσει τη δέσμευση και δεν είναι οικονομικά εφικτό ή πρακτικά δυνατό ο προμηθευτής να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις του με τη χρήση εναλλακτικών περιουσιακών στοιχείων.

Η συμφωνία εκχωρεί ένα δικαίωμα χρήσης του περιουσιακού στοιχείου.

9. Η συμφωνία εκχωρεί το δικαίωμα της χρήσης του περιουσιακού στοιχείου εφόσον αυτή εκχωρεί στον αγοραστή (τον μισθωτή) το δικαίωμα να ελέγχει τη χρήση του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου. Το δικαίωμα του ελέγχου της χρήσης του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου εκχωρείται εφόσον πληρούται οποιοσδήποτε από τους ακόλουθους όρους:

α) ο αγοραστής έχει τη δυνατότητα ή το δικαίωμα να λειτουργήσει το περιουσιακό στοιχείο ή να κατευθύνει άλλους προκειμένου να το λειτουργήσουν κατά τον τρόπο που ορίζει ενώ ταυτόχρονα λαμβάνει ή ελέγχει μια ποσότητα της παραγωγής ή άλλης ωφέλειας του περιουσιακού στοιχείου η οποία δεν είναι ασήμαντη·

▼B

β) ο αγοραστής έχει τη δυνατότητα ή το δικαίωμα να ελέγξει τη φυσική πρόσβαση στο υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο ενώ ταυτόχρονα λαμβάνει ή ελέγχει μια ποσότητα της παραγωγής ή άλλης ωφέλειας του περιουσιακού στοιχείου η οποία δεν είναι ασήμαντη·

γ) τα δεδομένα και οι περιστάσεις υποδεικνύουν ότι η πιθανότητα να λάβουν ένα ή περισσότερα μέρη εκτός του αγοραστή ποσότητα της παραγωγής ή άλλης ωφέλειας που θα παράγει ή θα δημιουργήσει το περιουσιακού στοιχείο κατά τη διάρκεια της συμφωνίας η οποία δεν είναι ασήμαντη είναι απομακρυσμένη και η τιμή που ο αγοραστής θα καταβάλει για την παραγωγή δεν είναι ούτε συμβατικά καθορισμένη ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος ούτε ίση με την τρέχουσα αγοραία τιμή ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος κατά τον χρόνο της παράδοσης αυτού του παραγόμενου προϊόντος.

Αξιολόγηση ή επαναξιολόγηση του αν μια συμφωνία είναι ή εμπεριέχει μίσθωση

10. Η αξιολόγηση αν μια συμφωνία εμπεριέχει μίσθωση θα γίνεται στην έναρξη της συμφωνίας, που είναι η ενωρίτερη ημερομηνία μεταξύ της ημερομηνίας της συμφωνίας και της ημερομηνίας της δέσμευσης των μερών σε ό,τι αφορά τους κύριους όρους της συμφωνίας, βάσει όλων των δεδομένων και των περιστάσεων. Μια νέα αξιολόγηση αν μια συμφωνία εμπεριέχει μίσθωση μετά την έναρξη της συμφωνίας θα γίνεται μόνον εφόσον πληρούται οποιοσδήποτε από τους ακόλουθους όρους:

α) υπάρχει μεταβολή των συμβατικών όρων, εκτός αν η μεταβολή αφορά μόνο την ανανέωση ή την παράταση της συμφωνίας·

β) ένα δικαίωμα προαίρεσης για ανανέωση ασκείται ή οι συμβαλλόμενοι συμφωνούν να παρατείνουν τη διάρκεια της συμφωνίας, εκτός αν το διάστημα της ανανέωσης ή η παράταση είχε αρχικά συμπεριληφθεί στη διάρκεια της μίσθωσης σύμφωνα με την παράγραφο 4 του ΔΛΠ 17. Μια ανανέωση ή παράταση της συμφωνίας που δεν περιλαμβάνει τροποποίηση οποιωνδήποτε όρων της αρχικής συμφωνίας πριν από το τέλος της διάρκειας της αρχικής συμφωνίας θα αξιολογείται σύμφωνα με τις παραγράφους 6-9 μόνο σε ό,τι αφορά τη διάρκεια της ανανέωσης ή της παράτασης·

γ) υπάρχει μεταβολή στον προσδιορισμό του αν η εκπλήρωση εξαρτάται από συγκεκριμένο περιουσιακό στοιχείο·

δ) το περιουσιακό στοιχείο έχει υποστεί σημαντική μεταβολή, για παράδειγμα μια σημαντική φυσική μεταβολή σε πάγια περιουσιακά στοιχεία.

11. Μια εκ νέου αξιολόγηση μιας συμφωνίας θα βασίζεται σε δεδομένα και περιστάσεις που ίσχυαν κατά την ημερομηνία της νέας αξιολόγησης, συμπεριλαμβανομένης της υπολειπόμενης διάρκειας της συμφωνίας. Μεταβολές εκτιμήσεων (για παράδειγμα, η εκτιμώμενη ποσότητα παραγόμενου προϊόντος που πρέπει να παραδοθεί στον αγοραστή ή σε άλλους δυνητικούς αγοραστές) δεν ενεργοποιούν μια εκ νέου αξιολόγηση. Εάν μια συμφωνία αξιολογηθεί εκ νέου και προσδιοριστεί ότι εμπεριέχει μίσθωση (ή ότι δεν εμπεριέχει μίσθωση), θα εφαρμόζεται (ή θα πάψει να εφαρμόζεται) η λογιστική για τις μισθώσεις από:

α) στα στοιχεία α), γ) ή δ) της παραγράφου 10, όταν υπάρξει αλλαγή στις περιστάσεις που δημιουργεί την ανάγκη της νέας αξιολόγησης·

β) στο στοιχείο β) της παραγράφου 10, κατά την έναρξη της ανανέωσης ή της παράτασης της διάρκειας.

▼B

Ο διαχωρισμός των πληρωμών που αφορούν τη μίσθωση από άλλες πληρωμές

12. Εάν μια συμφωνία εμπεριέχει μίσθωση, οι συμβαλλόμενοι θα εφαρμόζουν τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 17 στο στοιχείο της συμφωνίας που αναφέρεται στην μίσθωση, εκτός αν απαλλάσσονται από τις απαιτήσεις αυτές σύμφωνα με την παράγραφο 2 του ΔΛΠ 17. Κατά συνέπεια, αν μια συμφωνία εμπεριέχει μίσθωση, η μίσθωση εκείνη θα κατατάσσεται ως χρηματοδοτική μίσθωση ή ως λειτουργική μίσθωση σύμφωνα με τις παραγράφους 7-19 του ΔΛΠ 17. Άλλα στοιχεία της συμφωνίας που δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 17 θα λογιστικοποιούνται σύμφωνα με άλλα Πρότυπα.

13. Για το σκοπό της εφαρμογής των απαιτήσεων του ΔΛΠ 17, οι πληρωμές και τα λοιπά ανταλλάγματα που απαιτούνται από τη συμφωνία θα διαχωρίζονται κατά την έναρξη της συμφωνίας ή κατά την εκ νέου αξιολόγηση της συμφωνίας σε στοιχεία που αφορούν τη μίσθωση και σε άλλα στοιχεία βάσει των σχετικών εύλογων αξιών τους. Οι ελάχιστές πληρωμές μισθωμάτων όπως ορίζονται στην παράγραφο 4 του ΔΛΠ 17 περιλαμβάνουν μόνον πληρωμές για τη μίσθωση (ήτοι το δικαίωμα της χρήσης του περιουσιακού στοιχείου) και αποκλείουν τις πληρωμές που αφορούν άλλα στοιχεία της συμφωνίας (π.χ. για υπηρεσίες και το κόστος των υλικών).

14. Σε ορισμένες περιπτώσεις, ο διαχωρισμός των πληρωμών για τη μίσθωση από τις άλλες πληρωμές απαιτεί τη χρήση τεχνικής υπολογισμού από τον αγοραστή. Για παράδειγμα, ένας αγοραστής μπορεί να υπολογίζει τις πληρωμές για τη μίσθωση σύμφωνα με μια μισθωτική συμφωνία που αφορά ένα συγκρίσιμο περιουσιακό στοιχείο που δεν εμπεριέχει άλλα στοιχεία, ή υπολογίζοντας τις πληρωμές για άλλα στοιχεία της συμφωνίας σύμφωνα με συγκρίσιμες συμφωνίες και εν συνεχεία αφαιρώντας τις πληρωμές αυτές από τις συνολικές πληρωμές που ορίζει η συμφωνία.

15. Αν ένας αγοραστής καταλήξει στο συμπέρασμα ότι δεν είναι εφικτό να γίνει ο διαχωρισμός των πληρωμών με αξιοπιστία:

α) στην περίπτωση μιας χρηματοδοτικής μίσθωσης, θα αναγνωρίσει ένα περιουσιακό στοιχείο και μια υποχρέωση σε ποσό που ισούται με την ([1]) που είχε προσδιοριστεί στις παραγράφους 7 και 8 ως το αντικείμενο της μίσθωσης. Εν συνεχεία, η υποχρέωση θα μειωθεί καθώς καταβάλλονται οι πληρωμές και θα αναγνωριστεί μια τεκμαρτή χρηματοδοτική χρέωση επί της υποχρέωσης χρησιμοποιώντας το διαφορικό επιτόκιο δανεισμού του αγοραστή ([2])·

β) στην περίπτωση μιας λειτουργικής μίσθωσης, θα χειρίζεται όλες τις πληρωμές που αφορούν τη συμφωνία ως πληρωμές μισθωμάτων για τους σκοπούς της συμμόρφωσης με τις απαιτούμενες γνωστοποιήσεις του ΔΛΠ 17, αλλά

i) θα γνωστοποιεί τις πληρωμές αυτές ξεχωριστά από τις ελάχιστες πληρωμές μισθωμάτων άλλων συμφωνιών που δεν περιλαμβάνουν πληρωμές για στοιχεία εκτός της μίσθωσης και

ii) θα δηλώνει ότι οι γνωστοποιούμενες πληρωμές περιλαμβάνουν επίσης πληρωμές για στοιχεία της συμφωνίας που δεν αφορούν τη μίσθωση.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΈΝΑΡΞΗς ΙΣΧΎΟς

16. Η παρούσα Διερμηνεία τίθεται σε εφαρμογή, από τις οικονομικές οντότητες, για τις ετήσιες διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2006. Η εφαρμογή νωρίτερα ενθαρρύνεται. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει αυτήν την Διερμηνεία για περίοδο που ξεκινά πριν από την 1η Ιανουαρίου 2006, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

([1]) ►**M33** Το ΔΛΠ 17 χρησιμοποιεί τον όριο «εύλογη αξία» κατά τρόπο που διαφέρει από ορισμένες απόψεις από τον ορισμό της εύλογης αξίας στο ΔΠΧΑ 13. Ως εκ τούτου, κατά την εφαρμογή του ΔΛΠ 17, μια οντότητα επιμετρά την εύλογη αξία σύμφωνα με το ΔΛΠ 17 όχι το ΔΠΧΑ 13. ◄

([2]) Ήτοι το διαφορικό επιτόκιο δανεισμού του μισθωτή, καθώς ορίστηκε στην παράγραφο 4 του ΔΛΠ 17.

▼B

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΈς ΔΙΑΤΆΞΕΙς

17. Το ΔΛΠ 8 καθορίζει πώς μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει μια μεταβολή σε λογιστική πολιτική που προκύπτει από την αρχική εφαρμογή μιας Διερμηνείας. Δεν απαιτείται από μια οικονομική οντότητα να συμμορφωθεί προς τις απαιτήσεις αυτές κατά την αρχική εφαρμογή της παρούσας Διερμηνείας. Αν μια οικονομική οντότητα κάνει χρήση αυτής της εξαίρεσης, εφαρμόζει τις παραγράφους 6-9 της Διερμηνείας στις συμφωνίες που υφίστανται κατά την έναρξη της παλαιότερης περιόδου για την οποία παρουσιάζεται συγκριτική πληροφόρηση σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ, βάσει των δεδομένων και των περιστάσεων που υπήρχαν κατά την έναρξη εκείνης της περιόδου.

▼B

ΔΙΕΡΜΗΝΕΊΑ ΕΔΔΠΧΑ 5

Δικαιώματα συμμετοχών σε ταμεία παροπλισμού, αποκατάστασης και περιβαλλοντικής εξυγίανσης

ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ

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

▼M32

———————

— ΔΛΠ 28 *Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες*

———————

▼B

— ΔΛΠ 37 *Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία*

▼M53

———————

— ΔΠΧΑ 9 *Χρηματοοικονομικά μέσα*

▼M32

— ΜΕΔ-10 *Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις*

— ΜΕΔ-11 *Κοινές ρυθμίσεις*

▼B

— ΜΕΔ-12 *Ενοποίηση — Οικονομικές οντότητες ειδικού σκοπού* (όπως αναθεωρήθηκε το 2004)

ΠΛΑΊΣΙΟ

1. Ο σκοπός των ταμείων για τον παροπλισμό, την αποκατάσταση και την περιβαλλοντική εξυγίανση, που στο εξής θα αποκαλούνται «ταμεία παροπλισμού» ή «ταμεία», είναι ο διαχωρισμός περιουσιακών στοιχείων με σκοπό τη χρηματοδότηση μέρους ή ολόκληρου του κόστους παροπλισμού μιας εγκατάστασης (όπως ένα εργοστάσιο πυρηνικής ενέργειας) ή κάποιου εξοπλισμού (όπως αυτοκίνητα) ή για την ανάληψη περιβαλλοντικής εξυγίανσης (όπως η απορρύπανση του νερού ή η αποκατάσταση γης που έχει υποστεί εξόρυξη). Οι ενέργειες αυτές αποκαλούνται συλλογικά «παροπλισμός».

2. Οι συνεισφορές στα ταμεία αυτά μπορεί να γίνονται εθελοντικά ή να είναι υποχρεωτικές βάσει κανονισμών ή νόμων. Τα ταμεία μπορεί να έχουν μία από τις ακόλουθες δομές:

   α) ταμεία που δημιουργούνται από έναν μοναδικό συνεισφέροντα για τη χρηματοδότηση των δικών του δεσμεύσεων παροπλισμού, είτε πρόκειται για συγκεκριμένη εγκατάσταση είτε για έναν αριθμό εγκαταστάσεων σε διάφορα γεωγραφικά σημεία·

   β) ταμεία που συστήνονται με πολλαπλούς συνεισφέροντες οι οποίοι χρηματοδοτούν τις ιδιαίτερες ή κοινές δεσμεύσεις παροπλισμού, όταν οι συνεισφέροντες δικαιούνται αποζημίωση για τις δαπάνες παροπλισμού μέχρι το όριο των συνεισφορών τους προσαυξημένων από οποιαδήποτε πραγματικά κέρδη επί των συνεισφορών αυτών και απομειωμένων κατά τη συμμετοχή τους στο κόστος διαχείρισης του ταμείου. Οι συνεισφέροντες μπορεί να έχουν τη δέσμευση να συνεισφέρουν επιπρόσθετα ποσά, για παράδειγμα σε περίπτωση πτώχευσης ενός άλλου συνεισφέροντος·

   γ) ταμεία με πολλαπλούς συνεισφέροντες που χρηματοδοτούν τις ιδιαίτερες ή κοινές δεσμεύσεις παροπλισμού όταν το απαιτούμενο επίπεδο των συνεισφορών βασίζεται στην τρέχουσα δραστηριότητα ενός εκ των συνεισφερόντων και το όφελος που λαμβάνεται από τον συνεισφέροντα εκείνον βασίζεται σε παρελθούσα δραστηριότητα. Στις περιπτώσεις αυτές, υπάρχει πιθανότητα να μην ισοσκελίζεται το ποσό των συνεισφορών ενός συνεισφέροντος (βάση της τρέχουσας δραστηριότητας) με την αξία που μπορεί να προσφέρει το ταμείο (βάση μιας παρελθούσας δραστηριότητας).

3. Τα ταμεία αυτά έχουν συνήθως τα ακόλουθα χαρακτηριστικά:

   α) το ταμείο διαχειρίζονται ανεξάρτητοι θεματοφύλακες·

▼B

β) οι οικονομικές οντότητες (οι συνεισφέροντες) συνεισφέρουν οικονομικά στο ταμείο και οι εισφορές αυτές επενδύονται σε μια σειρά περιουσιακών στοιχείων που μπορεί να συμπεριλαμβάνουν επενδύσεις σε χρεωστικούς και συμμετοχικούς τίτλους και διατίθενται για την κάλυψη μέρους του κόστους παροπλισμού των συνεισφερόντων. Οι θεματοφύλακες καθορίζουν πώς επενδύονται οι εισφορές, ανάλογα με τους περιορισμούς που θέτει το καταστατικό του ταμείου και σύμφωνα με την εφαρμοστέα νομοθεσία ή άλλους κανονισμούς·

γ) οι συνεισφέροντες διατηρούν τη δέσμευση να καλύψουν το κόστος παροπλισμού. Ωστόσο, οι συνεισφέροντες έχουν τη δυνατότητα να λάβουν επιστροφή από το ταμείο για τα έξοδα παροπλισμού, το ύψος της οποίας ανέρχεται μέχρι το χαμηλότερο ποσό ανάμεσα στα πραγματοποιηθέντα έξοδα παροπλισμού και στο μερίδιο του συνεισφέροντος στα περιουσιακά στοιχεία του ταμείου·

δ) οι συνεισφέροντες δύνανται να έχουν περιορισμένη ή και καμία πρόσβαση στα πλεονάζοντα περιουσιακά στοιχεία του ταμείου μετά την κάλυψη των επιλέξιμων εξόδων παροπλισμού.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

4. Η παρούσα Διερμηνεία εφαρμόζεται στη λογιστικοποίηση στις οικονομικές καταστάσεις ενός συνεισφέροντα των δικαιωμάτων που απορρέουν από ταμεία παροπλισμού που έχουν αμφότερα τα ακόλουθα χαρακτηριστικά:

α) η διαχείριση των περιουσιακών στοιχείων γίνεται σε ξεχωριστή βάση (είτε μέσω μιας ξεχωριστής νομικής οντότητας είτε ως διαχωριζόμενα περιουσιακά στοιχεία σε μια άλλη οικονομική οντότητα) και

β) το δικαίωμα πρόσβασης στα περιουσιακά στοιχεία των συνεισφερόντων είναι περιορισμένο.

▼M53

5. Ένα υπολειμματικό δικαίωμα σε ταμείο που υπερβαίνει το δικαίωμα αποζημίωσης, όπως είναι ένα συμβατικό δικαίωμα επί των διανομών όταν έχει ολοκληρωθεί ο παροπλισμός ή κατά την εκκαθάριση του ταμείου, μπορεί να είναι συμμετοχικός τίτλος που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 9 και όχι στο πεδίο εφαρμογής της παρούσας Διερμηνείας.

▼B

ΖΗΤΗΜΑΤΑ

6. Τα θέματα με τα οποία ασχολείται η παρούσα Διερμηνεία είναι:

α) πώς πρέπει ένας συνεισφέρων να λογιστικοποιεί τη συμμετοχή του σε ένα ταμείο;

β) όταν ένας συνεισφέρων έχει δέσμευση να προβεί σε επιπρόσθετες συνεισφορές, για παράδειγμα, στην περίπτωση χρεοκοπίας ενός άλλου συνεισφέροντος, πώς αντιμετωπίζεται λογιστικά η δέσμευση αυτή;

ΣΥΝΑΊΝΕΣΗ

Η λογιστικοποίηση της συμμετοχής σε ταμείο

7. Ο συνεισφέρων αναγνωρίζει τη δέσμευσή του να καταβάλει έξοδα παροπλισμού ως υποχρέωση και αναγνωρίζει τη συμμετοχή του στο ταμείο ξεχωριστά, εκτός αν ο συνεισφέρων δεν έχει υποχρέωση να καλύψει έξοδα παροπλισμού ακόμη και όταν το ταμείο δεν πληρώσει.

▼M32

8. Ο συνεισφέρων θα προσδιορίσει αν έχει τον έλεγχο ή τον από κοινού έλεγχο ή ασκεί σημαντική επιρροή στο ταμείο σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 10, το ΔΠΧΑ 11 και το ΔΛΠ 28. Σε καταφατική περίπτωση, ο συνεισφέρων θα λογιστικοποιήσει τη συμμετοχή του στο ταμείο σύμφωνα με τα πρότυπα αυτά.

▼M32

9. Αν ο συνεισφέρων δεν έχει τον έλεγχο, τον από κοινού έλεγχο ή σημαντική επιρροή επί του ταμείου, θα αναγνωρίσει το δικαίωμα να λάβει επιστροφή από το ταμείο σύμφωνα με το ΔΛΠ 37. Η επιστροφή αυτή θα επιμετρηθεί στην χαμηλότερη αξία μεταξύ:

▼B

α) του ποσού της δέσμευσης παροπλισμού που αναγνωρίστηκε και

β) του μεριδίου του συνεισφέροντος στην εύλογη αξία των καθαρών περιουσιακών στοιχείων του ταμείου που αποδίδεται σε συνεισφέροντες.

Οι μεταβολές στη λογιστική αξία του δικαιώματος λήψης επιστροφής εκτός από εισφορές προς και πληρωμές από το ταμείο θα αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα στην περίοδο κατά την οποία πραγματοποιούνται.

Η λογιστικοποίηση των δεσμεύσεων για πρόσθετες εισφορές

10. Όταν ένας συνεισφέρων έχει δεσμευτεί να προβεί σε πιθανές πρόσθετες εισφορές, για παράδειγμα σε περίπτωση χρεοκοπίας ενός άλλου συνεισφέροντος ή αν η αξία των επενδεδυμένων περιουσιακών στοιχείων του ταμείου μειωθεί τόσο ώστε αυτά να μην επαρκούν για την κάλυψη των δεσμεύσεων καταβολής επιστροφών από το ταμείο, η δέσμευση αυτή είναι ενδεχόμενη υποχρέωση που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 37. Ο συνεισφέρων θα αναγνωρίσει υποχρέωση μόνον εφόσον είναι πιθανό να γίνουν πρόσθετες εισφορές.

Γνωστοποιήσεις

11. Ο συνεισφέρων γνωστοποιεί τη φύση της συμμετοχής του σε ταμείο και κάθε περιορισμό πρόσβασης στα περιουσιακά στοιχεία του ταμείου.

12. Όταν ο συνεισφέρων έχει δέσμευση να προβεί σε πιθανές πρόσθετες εισφορές που δεν αναγνωρίζεται ως υποχρέωση (βλ. παράγραφο 10), προβαίνει στις γνωστοποιήσεις που ορίζει η παράγραφος 86 του ΔΛΠ 37.

13. Όταν ο συνεισφέρων λογιστικοποιεί τη συμμετοχή του στο ταμείο σύμφωνα με την παράγραφο 9, προβαίνει στις γνωστοποιήσεις που ορίζει η παράγραφος 85 στοιχείο γ) του ΔΛΠ 37.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΊΑ ΈΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΎΟΣ

14. Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν την παρούσα Διερμηνεία για τις ετήσιες διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2006 ή μεταγενέστερα. Ενθαρρύνεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Αν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει τη Διερμηνεία για περίοδο που ξεκινά πριν από την 1η Ιανουαρίου 2006, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼M32

14Β. Το ΔΠΧΑ 10 και το ΔΠΧΑ 11, τα οποία εκδόθηκαν τον Μάιο του 2011, τροποποίησαν τις παραγράφους 8 και 9. Μια οικονομική οντότητα θα πρέπει να εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις όταν εφαρμόζει τα ΔΠΧΑ 10 και ΔΠΧΑ 11.

▼M53

14Δ. Με το ΔΠΧΑ 9, όπως εκδόθηκε τον Ιούλιο του 2014, τροποποιήθηκε η παράγραφος 5 και διαγράφηκαν οι παράγραφοι 14Α και 14Γ. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις.

▼B

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΈΣ ΔΙΑΤΆΞΕΙΣ

15. Οι μεταβολές των λογιστικών πολιτικών λογιστικοποιούνται σύμφωνα με τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 8.

▼B

ΔΙΕΡΜΗΝΕΊΑ ΕΔΔΠΧΑ 6

Υποχρεώσεις που απορρέουν από τη συμμετοχή σε συγκεκριμένη αγορά — Απόβλητα ηλεκτρολογικού και ηλεκτρονικού εξοπλισμού

ΠΑΡΑΠΟΜΠΕς

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

— ΔΛΠ 37 *Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία*

ΠΛΑΊΣΙΟ

1. Η παράγραφος 17 του ΔΛΠ 37 καθορίζει ότι δεσμευτικό γεγονός είναι ένα παρελθόν γεγονός το οποίο επιφέρει μια παρούσα δέσμευση για την οποία η οικονομική οντότητα δεν έχει άλλη ρεαλιστική εναλλακτική επιλογή από τη διευθέτηση της.

2. Η παράγραφος 19 του ΔΛΠ 37 ορίζει ότι προβλέψεις αναγνωρίζονται μόνον για «δεσμεύσεις, οι οποίες προκύπτουν από παρελθόντα γεγονότα που υπάρχουν, ανεξάρτητα από τις μελλοντικές ενέργειες μιας οικονομικής οντότητας».

3. Η οδηγία της Ευρωπαϊκής ένωσης για τα απόβλητα ηλεκτρολογικού και ηλεκτρονικού εξοπλισμού (ΑΗ&ΗΕ), η οποία ρυθμίζει τη συλλογή, επεξεργασία, αξιοποίηση και την περιβαλλοντικά ασφαλή διάθεση των ΑΗ&ΗΕ δημιούργησε ερωτηματικά ως προς το πότε πρέπει να αναγνωρίζεται η υποχρέωση για την απόσυρση των ΑΗ&ΗΕ. Η οδηγία κάνει την διάκριση μεταξύ των «νέων» και των «ιστορικών» αποβλήτων, όπως και μεταξύ των αποβλήτων οικιακής προέλευσης και των αποβλήτων από άλλες πηγές. Τα νέα απόβλητα αφορούν προϊόντα που πουλήθηκαν μετά τις 13 Αυγούστου 2005. Όλα τα είδη οικιακού εξοπλισμού που πουλήθηκαν πριν από την ημερομηνία αυτή θεωρείται ότι αποτελούν «ιστορικά» απόβλητα για τους σκοπούς της οδηγίας. Όλα τα είδη οικιακού εξοπλισμού που πουλήθηκαν πριν από την ημερομηνία αυτή θεωρείται ότι αποτελούν «ιστορικά» απόβλητα για τους σκοπούς της οδηγίας.

4. Η Οδηγία ορίζει ότι το κόστος διαχείρισης των αποβλήτων, για τα «ιστορικά» είδη οικιακού εξοπλισμού, πρέπει να το επωμίζονται οι παραγωγοί αυτού του είδους προϊόντων, οι οποίοι βρίσκονται στην αγορά κατά την περίοδο, η οποία καθορίζεται από τη νομοθεσία που ισχύει σε κάθε κράτος μέλος (περίοδος επιμέτρησης). Η Οδηγία ορίζει ότι κάθε κράτος μέλος δημιουργεί έναν μηχανισμό που υποχρεώνει τους παραγωγούς να συνεισφέρουν σε αυτό το κόστος αναλογικά (π.χ. κατ' αναλογία με το σχετικό μερίδιό τους στην αγορά ανά τύπο εξοπλισμού).

5. Αρκετοί όροι που χρησιμοποιούνται στη Διερμηνεία, όπως «μερίδιο αγοράς» και «περίοδος επιμέτρησης» ενδέχεται να ορίζονται εντελώς διαφορετικά από την ισχύουσα νομοθεσία των επιμέρους κρατών μελών. Για παράδειγμα, η διάρκεια της περιόδου επιμέτρησης μπορεί να είναι ένα έτος ή μόνο ένας μήνας. Παρομοίως, η μέτρηση του μεριδίου αγοράς και οι μαθηματικοί τύποι υπολογισμού της δέσμευσης μπορεί να διαφέρουν μεταξύ των εθνικών νομοθεσιών. Ωστόσο, όλα αυτά τα παραδείγματα αφορούν μόνο στην επιμέτρηση της υποχρέωσης, η οποία δεν υπάγεται στο πεδίο εφαρμογής της Διερμηνείας.

ΠΕΔΊΟ ΕΦΑΡΜΟΓΉς

6. Η παρούσα Διερμηνεία παρέχει οδηγίες σχετικά με την αναγνώριση, στις οικονομικές καταστάσεις των παραγωγών, των υποχρεώσεων που απορρέουν από τη διαχείριση αποβλήτων με βάση την οδηγία της ΕΕ για τα ΑΗ&ΗΕ όσον αφορά στις πωλήσεις «ιστορικών» ειδών οικιακού εξοπλισμού.

▼B

7. Η Διερμηνεία δεν αφορά ούτε τα νέα ούτε τα «ιστορικά» απόβλητα από άλλες πηγές πλην των ιδιωτικών νοικοκυριών. Η υποχρέωση για τη διαχείριση των εν λόγω αποβλήτων καλύπτεται επαρκώς από το ΔΛΠ 37. Ωστόσο, εάν με βάση την εθνική νομοθεσία, τα νέα οικιακά απόβλητα τυγχάνουν παρόμοιας μεταχείρισης με τα «ιστορικά» απόβλητα των ιδιωτικών νοικοκυριών, οι αρχές της Διερμηνείας ισχύουν με αναφορά στην ακολουθία των παραγράφων 10 έως 12 του ΔΛΠ 8. Η ακολουθία του ΔΛΠ 8 αφορά και άλλες ρυθμίσεις που επιβάλλουν δεσμεύσεις κατά τρόπο που προσιδιάζει στο υπόδειγμα καταλογισμού του κόστους, όπως καθορίζεται στην οδηγία της ΕΕ.

ΘΈΜΑ

8. Ζητήθηκε από την ΕΔΔΠΧΑ να καθορίσει, στο πλαίσιο της απόσυρσης των ΑΗ&ΗΕ τι συνιστά δεσμευτικό γεγονός σύμφωνα με την παράγραφο 14 στοιχείο α) του ΔΛΠ 37 για την αναγνώριση μιας πρόβλεψης που αφορά στο κόστος διαχείρισης των αποβλήτων:

— η βιομηχανική παραγωγή ή η πώληση των «ιστορικών» ειδών οικιακού εξοπλισμού;

— η συμμετοχή στην αγορά κατά την περίοδο επιμέτρησης;

— η επιβάρυνση του κόστους διεκπεραίωσης των δραστηριοτήτων διαχείρισης των αποβλήτων;

ΣΥΝΑΊΝΕΣΗ

9. Η συμμετοχή στην αγορά κατά την περίοδο επιμέτρησης αποτελεί το δεσμευτικό γεγονός σύμφωνα με την παράγραφο 14 στοιχείο α) του ΔΛΠ 37. Κατά συνέπεια, δεν ανακύπτει υποχρέωση για το κόστος διαχείρισης των αποβλήτων από «ιστορικά» είδη οικιακού εξοπλισμού κατά τη βιομηχανική παραγωγή ή κατά την πώληση των εν λόγω προϊόντων. Επειδή η δέσμευση για τα «ιστορικά» είδη οικιακού εξοπλισμού συνδέεται με τη συμμετοχή στην αγορά κατά την περίοδο επιμέτρησης, και όχι με την παραγωγή ή την πώληση των προς απόρριψη ειδών, δεν υφίσταται δέσμευση παρά μόνον εάν και εφόσον υφίσταται μερίδιο αγοράς κατά την περίοδο επιμέτρησης. Ο χρόνος επέλευσης του δεσμευτικού γεγονότος μπορεί επίσης να μην σχετίζεται με την περίοδο κατά την οποία αναλαμβάνονται οι δραστηριότητες διαχείρισης των αποβλήτων οπότε προκύπτει και το σχετικό κόστος.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΈΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΎΟΣ

10. Η παρούσα Διερμηνεία τίθεται σε εφαρμογή, από τις οικονομικές οντότητες, για τις ετήσιες διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από ή μετά την 1η Δεκεμβρίου 2005. Η εφαρμογή νωρίτερα ενθαρρύνεται. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει την Διερμηνεία για διαχειριστική περίοδο που αρχίζει πριν από την 1η Δεκεμβρίου 2005, οφείλει να γνωστοποιήσει αυτό το γεγονός.

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΈΣ ΔΙΑΤΆΞΕΙΣ

11. Οι μεταβολές των λογιστικών πολιτικών θα λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 8.

▼B

ΔΙΕΡΜΗΝΕΊΑ ΕΔΔΠΧΑ 7

Εφαρμογή της προσέγγισης της επαναδιατύπωσης βάσει του ΔΛΠ 29 Χρηματοοικονομική αναφορά σε υπερπληθωριστικές οικονομίες

ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ

— ΔΛΠ 12 *Φόροι εισοδήματος*

— ΔΛΠ 29 *Χρηματοοικονομική αναφορά σε υπερπληθωριστικές οικονομίες*

ΠΛΑΊΣΙΟ

1. Η παρούσα Διερμηνεία παρέχει καθοδήγηση ως προς τον τρόπο εφαρμογής των απαιτήσεων του ΔΛΠ 29 σε μια περίοδο αναφοράς κατά την οποία μια οικονομική οντότητα διαπιστώνει ([1]) την ύπαρξη υπερπληθωρισμού στην οικονομία του νομίσματος λειτουργίας της, εφόσον η οικονομία δεν ήταν υπερπληθωριστική κατά την προηγούμενη περίοδο, με αποτέλεσμα η οικονομική οντότητα να αναπροσαρμόζει τις οικονομικές της καταστάσεις σύμφωνα με το ΔΛΠ 29.

ΖΗΤΗΜΑΤΑ

2. Τα θέματα που εξετάζει η παρούσα Διερμηνεία είναι:

   α) πώς πρέπει να ερμηνευθεί η απαίτηση που διατυπώνεται στην παράγραφο 8 του ΔΛΠ 29 «…θα διατυπώνονται επίσης βάσει των τρεχουσών μονάδων μέτρησης κατά την ημερομηνία του ισολογισμού», όταν η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το Πρότυπο;

   β) πώς πρέπει η οικονομική οντότητα να χειρίζεται λογιστικά το υπόλοιπο έναρξης των λογαριασμών των αναβαλλόμενων φορολογικών περιουσιακών στοιχείων/υποχρεώσεων στις επαναδιατυπωμένες οικονομικές της καταστάσεις;

ΣΥΝΑΊΝΕΣΗ

3. Σε μια περίοδο αναφοράς κατά την οποία μια οικονομική οντότητα διαπιστώνει την ύπαρξη υπερπληθωρισμού στην οικονομία του νομίσματος λειτουργίας της, χωρίς να υπήρξε υπερπληθωρισμός την προηγούμενη περίοδο, εφαρμόζει τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 29 σαν να ήταν πάντοτε η οικονομία σε κατάσταση υπερπληθωρισμού. Ως εκ τούτου, σε σχέση με μη χρηματικά στοιχεία επιμετρώμενα στο ιστορικό τους κόστος, η ►**M5** κατάσταση οικονομικής θέσης ◄ έναρξης της παλαιότερης περιόδου που περιλαμβάνεται στις οικονομικές της καταστάσεις, επαναδιατυπώνεται ώστε να αντικατοπτρίζει την επίδραση του πληθωρισμού από την ημερομηνία απόκτησης των περιουσιακών στοιχείων και πραγματοποίησης ή ανάληψης των υποχρεώσεων έως το ►**M5** τέλος της περιόδου αναφοράς ◄. Για μη χρηματικά στοιχεία εμφανιζόμενα στον ισολογισμό έναρξης σε τρέχοντα ποσά με ημερομηνίες αναφοράς διαφορετικές από τις ημερομηνίες απόκτησης ή πραγματοποίησης, η επαναδιατύπωση θα αντικατοπτρίζει την επίδραση του πληθωρισμού από τις ημερομηνίες καθορισμού των εν λόγω ποσών έως την ημερομηνία του ►**M5** τέλους της περιόδου αναφοράς ◄.

4. Κατά την ημερομηνία του ισολογισμού κλεισίματος, τα αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία/υποχρεώσεις αναγνωρίζονται και επιμετρώνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 12. Ωστόσο, τα αναβαλλόμενα φορολογικά ποσά στον ισολογισμό έναρξης της περιόδου αναφοράς, προσδιορίζονται ως εξής:

   α) η οικονομική οντότητα προβαίνει σε εκ νέου μέτρηση των αναβαλλόμενων φορολογικών περιουσιακών στοιχείων/υποχρεώσεων σύμφωνα με το ΔΛΠ 12 αφού πρώτα επαναδιατυπώσει την ονομαστική λογιστική αξία των μη νομισματικών στοιχείων κατά την ημερομηνία του ισολογισμού έναρξης της περιόδου αναφοράς εφαρμόζοντας την μονάδα μέτρησης την ημερομηνία εκείνη·

([1]) Η διαπίστωση υπερπληθωρισμού βασίζεται στο πως η οντότητα αντιλαμβάνεται την κατάσταση με βάση τα κριτήρια που αναφέρονται στην παράγραφο 3 του ΔΛΠ 29.

▼B

β) τα αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία/υποχρεώσεις που έχουν επιμετρηθεί εκ νέου βάσει του στοιχείου α) επαναδιατυπώνονται κατά το ποσό της μεταβολής της μονάδας μέτρησης από την ημερομηνία του ισολογισμού έναρξης της περιόδου αναφοράς έως την ημερομηνία ►M5 του τέλους εκείνης της περιόδου αναφοράς ◄.

Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την προσέγγιση που αναφέρεται στα στοιχεία α) και β) κατά την επαναδιατύπωση των αναβαλλόμενων φορολογικών περιουσιακών στοιχείων/υποχρεώσεων στον ισολογισμό έναρξης οποιασδήποτε άλλης συγκριτικής περιόδου περιλαμβάνεται στις επαναδιατυπωμένες οικονομικές καταστάσεις για την περίοδο κατά την οποία η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το ΔΛΠ 29.

5. Αφού η οικονομική οντότητα επαναδιατυπώσει τις οικονομικές της καταστάσεις, όλα τα αντίστοιχα ποσά στις οικονομικές καταστάσεις μιας μεταγενέστερης περιόδου αναφοράς, περιλαμβανομένων των αναβαλλόμενων φορολογικών περιουσιακών στοιχείων/υποχρεώσεων, επαναδιατυπώνονται εφαρμόζοντας την μεταβολή της μονάδας μέτρησης για την εν λόγω μεταγενέστερη περίοδο αναφοράς μόνον στις επαναδιατυπωμένες οικονομικές καταστάσεις της προηγούμενης περιόδου αναφοράς.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΈΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΎΟΣ

6. Η παρούσα Διερμηνεία τίθεται σε εφαρμογή, από τις οικονομικές οντότητες, για τις ετήσιες περιόδους που αρχίζουν από ή μετά την 1η Μαρτίου 2006. Η εφαρμογή νωρίτερα ενθαρρύνεται. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει την παρούσα Διερμηνεία σε οικονομικές καταστάσεις περιόδου με ημερομηνία έναρξης πριν από την 1η Μαρτίου 2006, οφείλει να το κοινοποιήσει.

▼M23

_____

▼M53

_____

▼B

ΔΙΕΡΜΗΝΕΊΑ ΕΔΔΠΧΑ 10

Ενδιάμεση οικονομική αναφορά και απομείωση

ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ

— ΔΛΠ 34 *Ενδιάμεση οικονομική αναφορά*

— ΔΛΠ 36 *Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων*

▼M53

_____

— ΔΠΧΑ 9 *Χρηματοοικονομικά μέσα*

▼B

ΠΛΑΊΣΙΟ

▼M53

1. Η οικονομική οντότητα υποχρεούται να αξιολογεί την υπεραξία για απομείωση στη λήξη κάθε περιόδου αναφοράς και, εάν απαιτείται, να αναγνωρίζει τη ζημία απομείωσης στην ίδια ημερομηνία σύμφωνα με το ΔΛΠ 36. Ωστόσο ενδέχεται, στη λήξη μεταγενέστερης περιόδου αναφοράς, οι συνθήκες να έχουν μεταβληθεί με τέτοιο τρόπο ώστε η ζημία απομείωσης να είχε μειωθεί ή να είχε αποφευχθεί, εάν η εκτίμηση της απομείωσης είχε γίνει μόνο κατά την εν λόγω ημερομηνία. Η παρούσα Διερμηνεία παρέχει διευκρινίσεις για το κατά πόσον επιτρέπεται η αναστροφή των εν λόγω ζημιών απομείωσης.

2. Η Διερμηνεία πραγματεύεται την αλληλεπίδραση μεταξύ των απαιτήσεων του ΔΛΠ 34 και της αναγνώρισης των ζημιών απομείωσης επί της υπεραξίας στο ΔΛΠ 36, καθώς και το αποτέλεσμα της αλληλεπίδρασης αυτής σε μεταγενέστερες ενδιάμεσες και ετήσιες οικονομικές καταστάσεις.

▼B

ΘΈΜΑ

3. Το ΔΛΠ 34 προβλέπει στην παράγραφο 28 ότι μια επιχείρηση πρέπει να εφαρμόζει στις ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις της τις ίδιες λογιστικές πολιτικές με εκείνες που εφαρμόζονται στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της. Αναφέρει επίσης ότι «η συχνότητα σύνταξης αναφορών μιας οικονομικής οντότητας (ετησίως, εξαμηνιαίως ή τριμηνιαίως) δεν πρέπει να επηρεάζει την επιμέτρηση των ετήσιων αποτελεσμάτων της. Για να επιτευχθεί αυτός ο αντικειμενικός στόχος, οι επιμετρήσεις για τους σκοπούς της ενδιάμεσης αναφοράς θα γίνονται πάνω σε μια βάση από την έναρξη μέχρι τέλους περιόδου.».

4. Η παράγραφος 124 του ΔΛΠ 36 αναφέρει ότι «Ζημία απομείωσης που αναγνωρίζεται για υπεραξία δεν θα αναστρέφεται σε επόμενες περιόδους».

▼M53

5. [Διαγράφηκε]

6. [Διαγράφηκε]

7. Στη Διερμηνεία εξετάζεται το ακόλουθο ερώτημα:

Θα πρέπει η οικονομική οντότητα να αναστρέφει ζημίες απομείωσης οι οποίες έχουν αναγνωριστεί σε ενδιάμεση περίοδο και αφορούν υπεραξία, εάν δεν είχε αναγνωριστεί ζημία ή είχε αναγνωριστεί μικρότερη ζημία, σε περίπτωση που είχε γίνει εκτίμηση της απομείωσης της αξίας στη λήξη μιας μεταγενέστερης περιόδου αναφοράς;

▼B

ΟΜΌΦΩΝΗ ΑΠΟΔΟΧΉ

▼M53

8. Η οικονομική οντότητα δεν αναστρέφει ζημία απομείωσης που έχει αναγνωριστεί σε προγενέστερη ενδιάμεση περίοδο και αφορά υπεραξία.

▼B

9. Μια οικονομική οντότητα δεν δύναται να επεκτείνει κατ' αναλογία την εφαρμογή της παρούσας ομόφωνης γνώμης σε άλλα πεδία πιθανής σύγκρουσης μεταξύ του ΔΛΠ 34 και άλλων προτύπων.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΊΑ ΈΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΎΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΉ ΠΕΡΊΟΔΟΣ

10. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν ΔΠΧΑ για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Νοεμβρίου 2006 ή αργότερα. Η εφαρμογή νωρίτερα ενθαρρύνεται. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει την Διερμηνεία για διαχειριστική περίοδο που αρχίζει πριν από την 1η Νοεμβρίου 2006, οφείλει να γνωστοποιήσει αυτό το γεγονός. Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν τη Διερμηνεία στην υπεραξία, μελλοντικά από την ημερομηνία κατά την οποία εφαρμόζουν για πρώτη φορά το ΔΛΠ 36· εφαρμόζουν τη Διερμηνεία για τις επενδύσεις σε συμμετοχικούς τίτλους ή σε χρηματοοικονομικά μέσα που επιμετρώνται στο κόστος, μελλοντικά από την ημερομηνία κατά την οποία εφαρμόζουν για πρώτη φορά τα κριτήρια επιμέτρησης του ΔΛΠ 39.

▼M53

14. Με το ΔΠΧΑ 9, όπως εκδόθηκε τον Ιούλιο του 2014, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 1, 2, 7 και 8 και διαγράφηκαν οι παράγραφοι 5, 6, 11–13. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις.

▼M23

_____

▼M9

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*

▼M53

— ΔΠΧΠ 9 *Χρηματοοικονομικά Μέσα*

▼M52

— ΔΠΧΑ 15 *Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες*

▼M54

— ΔΠΧΑ 16 *Μισθώσεις*

▼M9

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

▼M52

_____

▼M9

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

— ΔΛΠ 17 *Μισθώσεις*

▼M52

_____

▼M9

— 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*

▼M53

_____

▼M9

— 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.

▼**M9**

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.

▼M9

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.

▼M52

13 Ο φορέας εκμετάλλευσης αναγνωρίζει και επιμετρά τα έσοδα σύμφωνα με το ΔΛΠ 15 για τις υπηρεσίες που εκτελεί. 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 κατωτέρω.

Υπηρεσίες κατασκευής ή αναβάθμισης

14 Ο φορέας εκμετάλλευσης καταλογίζει τις υπηρεσίες κατασκευής ή αναβάθμισης σύμφωνα με το ΔΛΠ 15.

Αντάλλαγμα που χορηγεί η παραχωρούσα αρχή στον φορέα εκμετάλλευσης

15 Εάν ο φορέας εκμετάλλευσης παρέχει υπηρεσίες κατασκευής ή αναβάθμισης, το εισπραχθέν ή εισπρακτέο από τον φορέα εκμετάλλευσης αντάλλαγμα αναγνωρίζεται σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 15. Το αντάλλαγμα μπορεί να είναι δικαιώματα σε:

▼M9

(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.

▼M52

18 Εάν 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 χωριστή λογιστική καταχώριση για κάθε συνιστώσα του ανταλλάγματος που λαμβάνει ο φορέας εκμετάλλευσης. Το εισπραχθέν ή εισπρακτέο αντάλλαγμα για τις δύο συνιστώσες αναγνωρίζεται αρχικά σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 15.

19 Η φύση του ανταλλάγματος που παρέχει η παραχωρούσα αρχή στον φορέα εκμετάλλευσης καθορίζεται βάσει των συμβατικών όρων και, εάν υπάρχει, της σχετικής νομοθεσίας για τις συμβάσεις. Η φύση του ανταλλάγματος καθορίζει τη μεταγενέστερη λογιστική αντιμετώπιση όπως περιγράφεται στις παραγράφους 23–26. Ωστόσο, και τα δύο είδη ανταλλάγματος κατατάσσονται ως συμβατικά περιουσιακά στοιχεία κατά τη διάρκεια της περιόδου κατασκευής ή αναβάθμισης σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 15.

▼M52

Υπηρεσίες λειτουργίας

20 Ο φορέας εκμετάλλευσης καταλογίζει τις υπηρεσίες λειτουργίας σύμφωνα με το ΔΛΠ 15.

▼M9

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

▼M53

23 Τα ΔΛΠ 32 και τα ΔΠΧΑ 7 και 9 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 αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9 ως επιμετρούμενο:

α) στο αποσβεσμένο κόστος·

β) στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων· ή

γ) στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων.

25 Εάν το πληρωτέο ποσό εκ μέρους της παραχωρούσας αρχής επιμετράται στο αποσβεσμένο κόστος ή στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων, το ΔΠΧΑ 9 απαιτεί την αναγνώριση του τόκου που υπολογίζεται βάσει της μεθόδου του πραγματικού επιτοκίου να αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.

▼M9

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.

▼M52

Στοιχεία που παρέχει η παραχωρούσα αρχή στον φορέα εκμετάλλευσης

27 Σύμφωνα με την παράγραφο 11, τα στοιχεία υποδομής στα οποία η παραχωρούσα αρχή παρέχει πρόσβαση στον φορέα εκμετάλλευσης για τους σκοπούς της συμφωνίας παραχώρησης δικαιώματος παροχής υπηρεσιών δεν αναγνωρίζονται ως ενσώματα πάγια του φορέα εκμετάλλευσης. Η παραχωρούσα αρχή μπορεί επίσης να παρέχει άλλα στοιχεία στον φορέα εκμετάλλευσης, τα οποία ο φορέας εκμετάλλευσης μπορεί να κρατήσει ή να διαθέσει όπως επιθυμεί. Εάν τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία αποτελούν μέρος του πληρωτέου από την παραχωρούσα αρχή ανταλλάγματος για τις υπηρεσίες, δεν συνιστούν κρατικές επιχορηγήσεις όπως ορίζονται στο ΔΛΠ 20. Αντ' αυτού αντιμετωπίζονται λογιστικά ως μέρος της τιμής συναλλαγής, όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 15.

▼M9

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.

▼M52

28Δ Με το ΔΠΧΑ 15 *Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες*, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2014, τροποποιήθηκε η ενότητα «Σχετικά έγγραφα» και οι παράγραφοι 13–15, 18–20 και 27. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 15, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις.

▼M53

28Ε Με το ΔΠΧΑ 9, όπως εκδόθηκε τον Ιούλιο του 2014, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 23-25 και διαγράφηκαν οι παράγραφοι 28Α–28Γ. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις.

▼M54

28ΣΤ Με το ΔΠΧΑ 16, το οποίο εκδόθηκε τον Ιανουάριο του 2016, τροποποιήθηκε η παράγραφος ΟΕ8 και το προσάρτημα Β. Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν τις εν λόγω τροποποιήσεις όταν εφαρμόζουν το ΔΠΧΑ 16.

▼M9

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.

▼M9

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.

▼**M9**

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.

▼**M54**

ΟΕ8 Ο φορέας εκμετάλλευσης μπορεί να έχει το δικαίωμα να χρησιμοποιεί την υποδομή που μπορεί να διαχωριστεί, όπως περιγράφεται στην παράγραφο ΟΕ7 στοιχείο α), ή τις εγκαταστάσεις που χρησιμοποιούνται για την παροχή βοηθητικών υπηρεσιών που δεν υπόκεινται σε ρυθμίσεις, όπως περιγράφονται στην παράγραφο ΟΕ7 στοιχείο β). Και στις δύο περιπτώσεις, μπορεί στην ουσία να υπάρχει εκμίσθωση από την παραχωρούσα αρχή στον φορέα εκμετάλλευσης· εάν συμβαίνει αυτό, ο λογιστικός χειρισμός γίνεται σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 16.

▼M3

ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΕΔΔΠΧΠ 13

Προγράμματα Εμπιστοσύνης Πελατών

ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ

— ΔΛΠ 8 *Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές στις Λογιστικές Εκτιμήσεις και Λάθη*

— ΔΛΠ 18 *Έσοδα*

— ΔΛΠ 37 *Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες απαιτήσεις*

▼M33

— ΔΠΧΑ 13 *Επιμέτρηση εύλογης αξίας.*

▼M3

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

1 Τα προγράμματα εμπιστοσύνης πελατών χρησιμοποιούνται από τις οικονομικές οντότητες ώστε να παρέχουν στους πελάτες τους κίνητρα προκειμένου να αγοράσουν τα προϊόντα ή τις υπηρεσίες τους. Όταν ένας πελάτης αγοράσει προϊόντα ή υπηρεσίες, η οικονομική οντότητα παρέχει στον πελάτη κάποια ανταμοιβή (συνήθως «πόντους»). Ο πελάτης έχει τη δυνατότητα να εξαργυρώσει τους πόντους ώστε να αποκτήσει προϊόντα ή υπηρεσίες δωρεάν ή με έκπτωση.

2 Τα προγράμματα λειτουργούν με διάφορους τρόπους. Μπορεί οι πελάτες να πρέπει να συγκεντρώσουν έναν συγκεκριμένο ελάχιστο αριθμό ή μια συγκεκριμένη ελάχιστη αξία πόντων για να μπορέσουν να τους εξαργυρώσουν. Οι πόντοι που χορηγούνται με αυτόν τον τρόπο μπορεί να συνδέονται με μεμονωμένες αγορές ή ομάδες αγορών ή την συνεχιζόμενη πελατειακή προτίμηση κατά τη διάρκεια μιας συγκεκριμένης περιόδου. Η οικονομική οντότητα μπορεί να εφαρμόζει το πρόγραμμα εμπιστοσύνης πελατών η ίδια ή να συμμετέχει σε πρόγραμμα που εφαρμόζουν άλλοι. Η προσφερόμενη ανταμοιβή μπορεί να συνίσταται σε αγαθά ή υπηρεσίες που παρέχει η ίδια η οικονομική οντότητα ή/και στο δικαίωμα παροχής αγαθών ή υπηρεσιών από ένα τρίτο μέρος.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

3 Η παρούσα Διερμηνεία αφορά την ανταμοιβή εμπιστοσύνης πελατών που:

(α) μια οικονομική οντότητα παρέχει στους πελάτες της στα πλαίσια μιας συναλλαγής πώλησης, ήτοι την πώληση αγαθών, την παροχή υπηρεσιών ή τη χρήση των περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας από τον πελάτη· και,

(β) εφόσον πληρούνται οι εκάστοτε προϋποθέσεις, οι πελάτες μπορούν να εξαργυρώσουν στο μέλλον προκειμένου να λάβουν αγαθά ή προϊόντα δωρεάν ή με έκπτωση.

Η Διερμηνεία ασχολείται με τη λογιστική που εφαρμόζει μια οικονομική οντότητα που ανταμείβει τους πελάτες της με αυτόν τον τρόπο.

ΘΕΜΑΤΑ

4 Τα θέματα που αντιμετωπίζονται στην παρούσα Διερμηνεία είναι:

(α) εάν η υποχρέωση της οικονομικής οντότητας να παρέχει αγαθά ή υπηρεσίες δωρεάν ή με έκπτωση (η «ανταμοιβή») στο μέλλον θα πρέπει να αναγνωρίζεται και να επιμετράται μέσω:

(i) του επιμερισμού μέρους του ανταλλάγματος, που έλαβε ή που πρόκειται να λάβει από τη συναλλαγή πώλησης, στην ανταμοιβή και να αναβάλει την αναγνώριση του εσόδου (εφαρμόζοντας την παράγραφο 13 του ΔΛΠ 18) ή

(ii) των εκτιμώμενων μελλοντικών εξόδων της παροχής των ανταμοιβών (εφαρμόζοντας την παράγραφο 19 του ΔΛΠ 18)· και

(β) εφόσον το τίμημα επιμεριστεί στην ανταμοιβή:

(i) σε τι ποσοστό θα πρέπει να επιμεριστεί,

▼M3

(ii) πότε πρέπει να αναγνωριστεί το έσοδο, και

(iii) στην περίπτωση που η ανταμοιβή παρέχεται από τρίτο μέρος, πώς πρέπει να επιμετράται το έσοδο.

ΟΜΟΦΩΝΗ ΑΠΟΔΟΧΗ

5 Η οικονομική οντότητα θα εφαρμόζει την παράγραφο 13 του ΔΛΠ 18 και θα αναγνωρίζει την ανταμοιβή ως κατ' είδος αναγνωρίσιμο στοιχείο της συναλλαγής (των συναλλαγών) πώλησης κατά την οποία παρέχονται (η «αρχική πώληση»). Η εύλογη αξία του ανταλλάγματος που λαμβάνεται ή που είναι εισπρακτέο στο μέλλον σε σχέση με την αρχική πώληση θα επιμερίζεται στην ανταμοιβή και στα λοιπά στοιχεία της πώλησης.

▼M33

6 Το αντάλλαγμα που κατανέμεται στους πόντους ανταμοιβής επιμετράται βάσει της εύλογης αξίας τους.

▼M3

7 Εάν η οικονομική οντότητα παρέχει η ίδια την ανταμοιβή, θα αναγνωρίζει το αντάλλαγμα που επιμερίστηκε για τους πόντους ανταμοιβής ως έσοδο κατά την εξαργύρωσή τους, όταν εκπληρώνει την υποχρέωσή της να παράσχει αυτή την ανταμοιβή. Το ποσό του εσόδου που αναγνωρίζεται θα βασίζεται στον αριθμό των πόντων που έχουν εξαργυρωθεί ώστε να αποκτηθεί η ανταμοιβή, σε σχέση με τον συνολικό αριθμό των πόντων που αναμένεται να εξαργυρωθεί.

8 Εφόσον ένα τρίτο μέρος παρέχει την ανταμοιβή, η οικονομική οντότητα θα αξιολογεί εάν εισπράττει το αντάλλαγμα που επιμερίζεται στους πόντους ανταμοιβής για δικό της λογαριασμό (δηλαδή ως εντολέας) ή για λογαριασμό του τρίτου μέρους (ήτοι ως αντιπρόσωπος του τρίτου μέρους).

(α) Εάν η οικονομική οντότητα εισπράττει το αντάλλαγμα για λογαριασμό του τρίτου μέρος, θα:

(i) επιμετρά τα έσοδά της ως το καθαρό ποσό που διακρατεί για λογαριασμό της, δηλαδή τη διαφορά ανάμεσα στο αντάλλαγμα που επιμερίστηκε στους πόντους ανταμοιβής και το ποσό που καταβάλλεται στο τρίτο μέρος για την παροχή της ανταμοιβής· και

(ii) αναγνωρίζει αυτό το καθαρό ποσό ως έσοδο όταν το τρίτο μέρος υποχρεούται να παράσχει την ανταμοιβή και δικαιούται να λάβει αντάλλαγμα γι' αυτήν την πράξη. Τα γεγονότα αυτά ενδέχεται να συμβούν αμέσως μόλις παρασχεθεί η ανταμοιβή. Εναλλακτικά, εάν ο πελάτης επιλέγει αν θα ζητήσει την ανταμοιβή από την οικονομική οντότητα ή το τρίτο μέρος, τα γεγονότα αυτά λαμβάνουν χώρα μόνο όταν ο πελάτης επιλέγει να ζητήσει την ανταμοιβή από το τρίτο μέρος.

(β) Εάν η οικονομική οντότητα εισπράττει το αντάλλαγμα για δικό της λογαριασμό, θα επιμετρά το έσοδό της ως το μικτό αντάλλαγμα που επιμερίστηκε στους πόντους ανταμοιβής και θα αναγνωρίζει το έσοδο όταν εκπληρώνει τις υποχρεώσεις της σε σχέση με την ανταμοιβή.

9 Εάν, σε οποιαδήποτε στιγμή, τα αναπόφευκτα κόστη της εκπλήρωσης της υποχρέωσης παροχής της ανταμοιβής αναμένεται να υπερβούν το αντάλλαγμα που εισπράχθηκε ή είναι εισπρακτέο γι' αυτήν (ήτοι το αντάλλαγμα που είχε επιμεριστεί στους πόντους ανταμοιβής, όταν έλαβε χώρα η αρχική πώληση που δεν έχει ακόμα αναγνωριστεί ως έσοδο συν οποιοδήποτε περαιτέρω εισπρακτέο αντάλλαγμα όταν ο πελάτης εξαργυρώσει τους πόντους), τότε θεωρείται ότι η οικονομική οντότητα έχει συμβληθεί σε επαχθείς συμβάσεις. Μια υποχρέωση θα αναγνωρίζεται για το υπερβάλλον ποσό σύμφωνα με το ΔΛΠ 37. Η ανάγκη να αναγνωριστεί μια τέτοια υποχρέωση θα μπορούσε να προκύψει εάν τα αναμενόμενα κόστη της παροχής των ανταμοιβών αυξηθούν, για παράδειγμα εάν η οικονομική οντότητα αναθεωρήσει τις προσδοκίες της σχετικά με τον αριθμό των πόντων ανταμοιβής που θα εξαργυρωθεί.

▼M3

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ

10 Η οικονομική οντότητα θα εφαρμόσει την παρούσα Διερμηνεία για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιουλίου 2008. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Αν μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτή την Διερμηνεία για λογιστικές περιόδους που αρχίζουν πριν την 1η Ιουλίου 2008, πρέπει να το γνωστοποιήσει.

▼M29

10A Η παράγραφος ΟΕ2 τροποποιήθηκε από *τις βελτιώσεις στα ΔΠΧΑ* που εκδόθηκαν τον Μάιο του 2010. Η παράγραφος 1 τροποποιήθηκε από τις Βελτιώσεις στα Δ.Π.Χ.Α. που εκδόθηκαν τον Μάιο του 2008 Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτή την τροποποίηση για τις ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2011 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Αν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει την τροποποίηση για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼M33

10B Το ΔΠΧΑ 13, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2011, προβλέπει τροποποίηση των παραγράφων 6 και ΟΕ1-ΟΕ3. Μια οντότητα θα πρέπει να εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 13.

▼M3

11 Οι αλλαγές στην λογιστική πολιτική θα αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 8.

Προσάρτημα

Οδηγίες Εφαρμογής

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της Διερμηνείας.

Η επιμέτρηση της εύλογης αξίας των πόντων ανταμοιβής

▼M33

ΟΕ1 Σύμφωνα με την παράγραφο 6 της ομόφωνης αποδοχής, το αντάλλαγμα που κατανέμεται στους πόντους ανταμοιβής πρέπει να επιμετράται βάσει της εύλογης αξίας τους. Εάν δεν υπάρχει επίσημη αγοραία τιμή για πανομοιότυπους πόντους ανταμοιβής, η εύλογη αξία πρέπει να επιμετράται χρησιμοποιώντας άλλη τεχνική αποτίμησης.

ΟΕ2 Μια οντότητα δύναται να επιμετρά την εύλογη αξία των πόντων ανταμοιβής βάσει της εύλογης αξίας των ανταμοιβών έναντι των οποίων θα μπορούσαν να εξαργυρωθούν. Η εύλογη αξία των πόντων ανταμοιβής λαμβάνει υπόψη, κατά περίπτωση, τα εξής:

α) το ποσό των εκπτώσεων ή των κινήτρων που σε άλλη περίπτωση θα προσφέρονταν σε πελάτες που δεν έχουν αποκτήσει πόντους ανταμοιβής από μια αρχική πώληση·

β) το ποσοστό των πόντων ανταμοιβής που δεν αναμένεται να εξαργυρωθούν από πελάτες· και

γ) τον κίνδυνο μη εκπλήρωσης υποχρεώσεων.

Εάν οι πελάτες έχουν τη δυνατότητα να επιλέξουν ανάμεσα σε μια σειρά από διάφορες ανταμοιβές, η εύλογη αξία των πόντων ανταμοιβής αντανακλά την εύλογη αξία της σειράς των διαθέσιμων ανταμοιβών, σταθμισμένη σε συνάρτηση με τη συχνότητα με την οποία αναμένεται να επιλέγεται κάθε ανταμοιβή.

ΟΕ3 Σε ορισμένες περιπτώσεις δύναται να χρησιμοποιηθούν άλλες τεχνικές αποτίμησης. Για παράδειγμα, εάν τρίτο μέρος προμηθεύει τις ανταμοιβές και η οντότητα πληρώνει το τρίτο μέρος για κάθε πόντο ανταμοιβής που παραχωρεί, θα μπορούσε να επιμετρήσει την εύλογη αξία των πόντων ανταμοιβής βάσει του ποσού που πληρώνει στο τρίτο μέρος, προσθέτοντας ένα εύλογο περιθώριο κέρδους. Απαιτείται λήψη απόφασης κατά περίπτωση για την επιλογή και την εφαρμογή της τεχνικής αποτίμησης που εκπληρώνει τις απαιτήσεις της παραγράφου 6 της ομόφωνης αποδοχής και είναι καταλληλότερη για τις περιστάσεις.

▼M4

ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΕΔΔΠΧΠ 14

ΔΛΠ 19 — *Το όριο σε ένα περιουσιακό στοιχείο καθορισμένων παροχών, οι ελάχιστες κεφαλαιακές υποχρεώσεις και οι αλληλεπιδράσεις τους*

ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ

— ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων*

— ΔΛΠ 8 *Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές στις Λογιστικές Εκτιμήσεις και Λάθη*

— ΔΛΠ 19 *Παροχές σε Εργαζομένους* ►M31 (όπως τροποποιήθηκε το 2011) ◄

— ΔΛΠ 37 *Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις*

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

▼M31

1 Η παράγραφος 64 του ΔΛΠ 19 περιορίζει την επιμέτρηση ενός καθαρού περιουσιακού στοιχείου καθορισμένων παροχών στο χαμηλότερο μεταξύ του πλεονάσματος στο πρόγραμμα καθορισμένων παροχών και του ανωτάτου ορίου του περιουσιακού στοιχείου. Η παράγραφος 8 του ΔΛΠ 19 ορίζει το ανώτατο όριο του περιουσιακού στοιχείου ως «την παρούσα αξία οποιωνδήποτε οικονομικών παροχών διαθέσιμων με τη μορφή επιστροφών από το πρόγραμμα ή μειώσεων μελλοντικών εισφορών στο πρόγραμμα». Έχουν εγερθεί ερωτήματα σχετικά με το πότε θα πρέπει οι επιστροφές ή οι μειώσεις των μελλοντικών εισφορών να θεωρηθεί ότι είναι διαθέσιμες, ιδίως όταν υπάρχει ελάχιστη κεφαλαιακή υποχρέωση.

▼M4

2 Σε πολλές χώρες υφίστανται ελάχιστες κεφαλαιακές υποχρεώσεις που έχουν σκοπό τη βελτίωση της ασφάλειας της υπόσχεσης που γίνεται στα μέλη ενός προγράμματος παροχών σε εργαζομένους σχετικά με τις παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία. Οι υποχρεώσεις αυτές συνήθως συνίστανται σε ένα ελάχιστο ποσό ή επίπεδο εισφορών που πρέπει να καταβάλλεται σε ένα πρόγραμμα κατά τη διάρκεια μιας δεδομένης χρονικής περιόδου. Συνεπώς, μια ελάχιστη κεφαλαιακή υποχρέωση μπορεί να περιορίζει την ικανότητα μιας οικονομικής οντότητας να μειώσει τις μελλοντικές εισφορές.

3 Επιπροσθέτως, ένα όριο στην επιμέτρηση ενός περιουσιακού στοιχείου καθορισμένων παροχών μπορεί να καταστήσει επαχθή μια ελάχιστη κεφαλαιακή υποχρέωση. Συνήθως, η υποχρέωση εισφοράς σε ένα πρόγραμμα δεν επηρεάζει την επιμέτρηση του περιουσιακού στοιχείου καθορισμένης παροχής ή της υποχρέωσης. Αυτό συμβαίνει επειδή οι εισφορές, όταν καταβληθούν, θα αποτελέσουν περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος και συνεπώς η επιπρόσθετη καθαρή υποχρέωση είναι μηδενική. Όμως, μια ελάχιστη κεφαλαιακή υποχρέωση μπορεί να δημιουργήσει υποχρέωση εάν οι απαιτούμενες εισφορές δεν θα είναι διαθέσιμες στην οικονομική οντότητα μετά την καταβολή τους.

▼M27

3Α Το Νοέμβριο του 2009, το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων τροποποίησε την ΕΔΔΠΧΑ 14 προκειμένου να εξαλείψει ακούσια επίπτωση που προέκυπτε από τον χειρισμό των προπληρωμών μελλοντικών εισφορών σε ορισμένες περιστάσεις όπου προβλέπεται ελάχιστη κεφαλαιακή υποχρέωση.

▼M4

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

4 Η Διερμηνεία αυτή εφαρμόζεται σε όλες τις παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία και τις λοιπές μακροπρόθεσμες παροχές σε εργαζόμενους.

5 Για τους σκοπούς της παρούσας Διερμηνείας, οι ελάχιστες κεφαλαιακές υποχρεώσεις είναι οποιεσδήποτε κεφαλαιακές υποχρεώσεις αφορούν τη χρηματοδότηση ενός προγράμματος παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία ή άλλου προγράμματος μακροπρόθεσμων παροχών σε εργαζομένους.

▼M4

ΘΕΜΑΤΑ

▼M31

6 Τα θέματα που αντιμετωπίζονται στην παρούσα Διερμηνεία είναι:

α) Πότε πρέπει οι επιστροφές ή οι μειώσεις των μελλοντικών εισφορών να θεωρούνται ως διαθέσιμες σύμφωνα με τον ορισμό του ανωτάτου ορίου στην παράγραφο 8 του ΔΛΠ 19.

▼M4

(β) Πώς μια ελάχιστη κεφαλαιακή υποχρέωση μπορεί να επηρεάσει την δυνατότητα μείωσης των μελλοντικών καταβολών.

(γ) Πότε μια ελάχιστη κεφαλαιακή υποχρέωση μπορεί να δημιουργήσει υποχρέωση.

ΟΜΟΦΩΝΗ ΑΠΟΔΟΧΗ

Ύπαρξη επιστροφής χρημάτων ή μείωση μελλοντικών εισφορών

7 Η οικονομική οντότητα θα προσδιορίζει την ύπαρξη επιστροφής χρημάτων ή τη μείωση μελλοντικών εισφορών σύμφωνα με τους όρους και τις προϋποθέσεις του προγράμματος και οποιεσδήποτε νομοθετικές διατάξεις διέπουν το πρόγραμμα.

8 Υφίσταται οικονομικό όφελος με τη μορφή επιστροφής χρημάτων ή μείωσης των μελλοντικών εισφορών εάν η οικονομική οντότητα μπορεί να την ρευστοποιήσει κατά τη διάρκεια ισχύος του προγράμματος ή όταν διακανονιστούν οι υποχρεώσεις του προγράμματος. Ειδικότερα, ένα τέτοιο οικονομικό όφελος μπορεί να υπάρχει ακόμα και αν δεν είναι άμεσα ρευστοποιήσιμο κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

9 Το υφιστάμενο οικονομικό όφελος δεν εξαρτάται από τον τρόπο που η οικονομική οντότητα σκοπεύει να χρησιμοποιήσει το πλεόνασμα. Η οικονομική οντότητα θα προσδιορίζει το μέγιστο οικονομικό όφελος των επιστροφών χρημάτων ή των μειώσεων των μελλοντικών προσφορών ή του συνδυασμού των δύο. Η οικονομική οντότητα δεν πρέπει να αναγνωρίζει οικονομικά οφέλη που πηγάζουν από συνδυασμό επιστροφών χρημάτων και μειώσεων των μελλοντικών εισφορών βάσει παραδοχών που είναι αμοιβαία εξαιρετέες.

10 Σύμφωνα με το ΔΛΠ 1, η οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί πληροφορίες σχετικά με τις κύριες παραδοχές για το μέλλον και άλλες κύριες πηγές αβεβαιότητας των εκτιμήσεων, κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, που υπάρχει σοβαρός κίνδυνος να προκαλέσουν σημαντικές προσαρμογές στη λογιστική αξία ►M5 καθαρή υποχρέωση ή καθαρό περιουσιακό στοιχείο που αναγνωρίζεται στην κατάσταση οικονομικής θέσης ◄. Αυτό ενδέχεται να περιλαμβάνει την γνωστοποίηση των ορίων που έχουν τεθεί επί της ρευστοποίησης του πλεονάσματος επί του παρόντος ή γνωστοποίηση της βάσης που έχει χρησιμοποιηθεί για τον προσδιορισμό του ύψους του διαθέσιμου οικονομικού οφέλους.

Το οικονομικό όφελος που είναι διαθέσιμο με τη μορφή επιστροφής χρημάτων

Το δικαίωμα επιστροφής χρημάτων

11 Μια οικονομική οντότητα δικαιούται επιστροφή χρημάτων μόνον εφόσον έχει άνευ όρων δικαίωμα να λάβει επιστροφή χρημάτων:

(α) κατά τη διάρκεια ισχύος του προγράμματος, χωρίς να πρέπει να τακτοποιηθούν οι υποχρεώσεις του προγράμματος ώστε να εισπραχθεί η επιστροφή (π.χ. σε ορισμένες δικαιοδοσίες, ενδέχεται η οικονομική οντότητα να έχει δικαίωμα να λάβει επιστροφή χρημάτων κατά τη διάρκεια ισχύος του προγράμματος, ανεξάρτητα από τον διακανονισμό των υποχρεώσεων του προγράμματος) ή

(β) αναλαμβάνοντας τον σταδιακό διακανονισμό των υποχρεώσεων του προγράμματος έως ότου όλα τα μέλη έχουν αποχωρήσει από το πρόγραμμα ή

▼M4

(γ) αναλαμβάνοντας τον εξολοκλήρου διακανονισμό των υποχρεώσεων του προγράμματος στα πλαίσια ενός μοναδικού γεγονότος (ήτοι την εκκαθάριση του προγράμματος).

Ενδέχεται να υφίσταται άνευ όρων δικαίωμα στην επιστροφή των χρημάτων ανεξάρτητα από το επίπεδο του κεφαλαίου ενός προγράμματος κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

12 Εάν το δικαίωμα της οικονομικής οντότητας να λάβει επιστροφή χρημάτων εξαρτάται από την πραγματοποίηση ή τη μη πραγματοποίηση ενός ή περισσότερων αβέβαιων μελλοντικών γεγονότων που δεν ελέγχει πλήρως, η οικονομική οντότητα δεν έχει άνευ όρων δικαίωμα και δεν πρέπει να αναγνωρίσει περιουσιακό στοιχείο.

13 Η οικονομική οντότητα θα επιμετρά το οικονομικό όφελος που διατίθεται με τη μορφή επιστροφής χρημάτων ως το ποσό του πλεονάσματος κατά την ημερομηνία του ισολογισμού (που είναι η εύλογη αξία των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος μείον την παρούσα αξία της δέσμευσης καθορισμένης παροχής) που η οικονομική οντότητα έχει δικαίωμα να λάβει ως επιστροφή χρημάτων, μείον τυχόν σχετικά έξοδα. Για παράδειγμα, εάν μια επιστροφή χρημάτων υπόκειται σε φόρους εκτός από φόρους εισοδήματος, η οικονομική οντότητα θα επιμετρά το ποσό της επιστροφής πριν από τον φόρο.

14 Κατά την επιμέτρηση του διαθέσιμου ποσού της επιστροφής χρημάτων όταν γίνεται η εκκαθάριση του προγράμματος (παράγραφος 11γ), η οικονομική οντότητα θα περιλαμβάνει τα έξοδα του διακανονισμού των υποχρεώσεων του προγράμματος και τις καταβολής της επιστροφής των χρημάτων. Για παράδειγμα, η οικονομική οντότητα θα αφαιρεί αμοιβές για επαγγελματικές υπηρεσίες, εφόσον αυτές καταβάλλονται από το πρόγραμμα και όχι την οικονομική οντότητα και τα έξοδα τυχόν ασφαλίστρων που ενδέχεται να απαιτούνται προκειμένου να διασφαλιστεί η υποχρέωση κατά την εκκαθάριση.

15 Εάν το ποσό της επιστροφής προσδιορίζεται ως ολόκληρο το πλεόνασμα ή μέρος αυτού, αντί ως καθορισμένο ποσό, η οικονομική οντότητα δεν πρέπει να προβεί σε προσαρμογή για την διαχρονική αξία του χρήματος, έστω και αν η επιστροφή είναι ρευστοποιήσιμη σε κάποια μελλοντική ημερομηνία.

Το οικονομικό όφελος με τη μορφή μείωσης της εισφοράς

▼M27

16 Εάν δεν υπάρχει ελάχιστη κεφαλαιακή υποχρέωση για εισφορές που συνδέονται με μελλοντική υπηρεσία, το οικονομικό όφελος που διατίθεται με τη μορφή μείωσης των μελλοντικών εισφορών είναι:

(α) [απαλείφθηκε]

(β) Το κόστος της μελλοντικής απασχόλησης για την οντότητα για κάθε περίοδο που ορίζεται ως η βραχύτερη μεταξύ της αναμενόμενης διάρκειας ισχύος του προγράμματος και της αναμενόμενης διάρκειας ζωής της οικονομικής οντότητας. Το κόστος της μελλοντικής απασχόλησης για την οντότητα δεν περιλαμβάνει ποσά που θα επιβαρύνουν τους εργαζόμενους.

▼M31

17 Η οικονομική οντότητα προσδιορίζει το μελλοντικό κόστος υπηρεσίας χρησιμοποιώντας παραδοχές που συνάδουν με εκείνες που χρησιμοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό της δέσμευσης καθορισμένων παροχών και με την κατάσταση που επικρατεί κατά την λήξη της περιόδου αναφοράς, όπως προσδιορίστηκε σύμφωνα με το ΔΛΠ 19. Συνεπώς, η οικονομική οντότητα δεν θα υποθέσει οποιαδήποτε αλλαγή των παροχών που πρόκειται να χορηγηθούν από ένα πρόγραμμα μελλοντικά, έως ότου τροποποιηθεί το πρόγραμμα, και θα θεωρήσει ότι ο αριθμός των εργαζομένων θα παραμείνει σταθερός στο μέλλον, εκτός εάν η οικονομική οντότητα μειώσει τον αριθμό των εργαζομένων που καλύπτονται από το πρόγραμμα. Στην τελευταία περίπτωση, η παραδοχή σχετικά με τον μελλοντικό αριθμό τον εργαζομένων θα περιλαμβάνει τη μείωση.

▼M27

Η επίδραση της ελάχιστης κεφαλαιακής υποχρέωσης στο οικονομικό όφελος που διατίθεται με τη μορφή μείωσης των μελλοντικών εισφορών

18 Η οικονομική οντότητα θα αναλύει οποιαδήποτε ελάχιστη κεφαλαιακή υποχρέωση σε μια δεδομένη ημερομηνία σε εισφορές που απαιτούνται για την κάλυψη (α) τυχόν ελλειμμάτων που αφορούν προηγούμενη υπηρεσία σε σχέση με την ελάχιστη κεφαλαιακή υποχρέωση και (β) της μελλοντικής υπηρεσίας.

▼M4

19 Οι εισφορές που προορίζονται για την κάλυψη τυχόν ελλείμματος βάσει της ελάχιστης κεφαλαιακής υποχρέωσης αναφορικά με ήδη δεδουλευμένες υπηρεσίες δεν επηρεάζουν τις μελλοντικές εισφορές για μελλοντικές υπηρεσίες. Αυτό ενδέχεται να δημιουργήσει υποχρέωση σύμφωνα με τις παραγράφους 23-26.

▼M27

20 Εάν υπάρχει ελάχιστη κεφαλαιακή υποχρέωση για εισφορές που συνδέονται με μελλοντική υπηρεσία, το διαθέσιμο οικονομικό όφελος με τη μορφή μείωσης των μελλοντικών εισφορών είναι το άθροισμα:

(α) οιουδήποτε ποσού που μειώνει τις μελλοντικές εισφορές στο πλαίσιο της ελάχιστης κεφαλαιακής υποχρέωσης για μελλοντική υπηρεσία, επειδή η οντότητα πραγματοποίησε προπληρωμή (δηλαδή κατέβαλε το ποσό προτού καταστεί απαιτητό)· και

(β) του εκτιμώμενου μελλοντικού κόστους απασχόλησης κάθε περιόδου σύμφωνα με τις παραγράφους 16 και 17, μείον τις εκτιμώμενες εισφορές στο πλαίσιο της ελάχιστης κεφαλαιακής υποχρέωσης που απαιτούνται για μελλοντικές υπηρεσίες κατά τις εν λόγω περιόδους εάν δεν είχαν πραγματοποιηθεί προπληρωμές σύμφωνα με το σημείο (α).

21 Οι οικονομικές οντότητες εκτιμούν τις μελλοντικές ελάχιστες κεφαλαιακές εισφορές για μελλοντική υπηρεσία, λαμβάνοντας υπόψη την επίδραση τυχόν υφιστάμενου πλεονάσματος που προσδιορίζεται βάσει της ελάχιστης κεφαλαιακής υποχρέωσης, εξαιρουμένης όμως της προπληρωμής που περιγράφεται στην παράγραφο 20(α). Η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί παραδοχές που συνάδουν με την βάση της ελάχιστης χρηματοδότησης και, για οποιαδήποτε στοιχεία που δεν καθορίζονται στη βάση αυτή, θα χρησιμοποιούνται παραδοχές που συνάδουν με εκείνες που χρησιμοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό της δέσμευσης καθορισμένων παροχών και με την κατάσταση που υφίσταται στο τέλος της περιόδου αναφοράς, όπως προβλέπεται στο ΔΛΠ 19. Η εκτίμηση περιλαμβάνει τυχόν αλλαγές που αναμένονται λόγω της καταβολής από την οικονομική οντότητα των ελάχιστων εισφορών που οφείλονται. Ωστόσο, η εκτίμηση δεν περιλαμβάνει την επίδραση των αναμενόμενων αλλαγών στους όρους και τις προϋποθέσεις της ελάχιστης κεφαλαιουχικής υποχρέωσης που δεν έχουν ουσιωδώς θεσπιστεί ή συμβατικώς συμφωνηθεί, στη λήξη της περιόδου αναφοράς.

22 Όταν μια οικονομική οντότητα προσδιορίζει το ποσό που περιγράφεται στην παράγραφο 20(β), εάν οι μελλοντικές εισφορές βάσει της υποχρέωσης ελάχιστης χρηματοδότησης για μελλοντική υπηρεσία υπερβαίνουν το μελλοντικό κόστος απασχόλησης βάσει του ΔΛΠ 19 σε οιαδήποτε περίοδο, το πλεόνασμα αυτό αφαιρείται από το ποσό του διαθέσιμου οικονομικού οφέλους ως μείωση των μελλοντικών εισφορών. Ωστόσο, το ποσό που περιγράφεται στην παράγραφο 20(β) δεν μπορεί να είναι μικρότερο από μηδέν.

▼M4

Όταν μια ελάχιστη κεφαλαιακή υποχρέωση μπορεί να δημιουργήσει υποχρέωση.

23 Εάν βάσει μιας ελάχιστης κεφαλαιακής υποχρέωσης μια οικονομική οντότητα έχει υποχρέωση να καταβάλλει εισφορές για να καλύψει ένα υπάρχον έλλειμμα βάσει της ελάχιστης κεφαλαιακής υποχρέωσης σε σχέση με υπηρεσίες που έχουν ήδη παρασχεθεί, η οικονομική οντότητα θα πρέπει να καθορίσει εάν οι καταβλητέες εισφορές θα είναι διαθέσιμες με τη μορφή επιστροφής χρημάτων ή ως μείωση των μελλοντικών εισφορών μετά την καταβολή τους στο πρόγραμμα.

▼M31

24 Στο βαθμό που οι καταβλητέες εισφορές δεν θα είναι διαθέσιμες μετά την καταβολή τους στο πρόγραμμα, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει μια υποχρέωση όταν ανακύψει η δέσμευση. Η υποχρέωση μειώνει το καθαρό περιουσιακό στοιχείο καθορισμένων παροχών ή αυξάνει την καθαρή υποχρέωση καθορισμένων παροχών ώστε να μην αναμένεται ούτε κέρδος ούτε ζημία από την εφαρμογή της παραγράφου 64 του ΔΛΠ 19, όταν καταβληθούν οι εισφορές.

———————

▼M4

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

27 Η οικονομική οντότητα θα εφαρμόσει τη Διερμηνεία αυτή για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2008. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται.

▼M5

27A Στο Δ.Λ.Π. 1 (όπως αναθεωρήθηκε το 2007) τροποποιήθηκε η ορολογία που χρησιμοποιείται στα Δ.Π.Χ.Α. Επιπροσθέτως, τροποποιήθηκε η παράγραφος 26. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την 1η Ιανουαρίου 2009 ή μετά από αυτήν. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει το Δ.Λ.Π. 1 (που αναθεωρήθηκε το 2007) για προγενέστερη περίοδο, οι τροποποιήσεις εφαρμόζονται σε εκείνη την προγενέστερη περίοδο.

▼M27

27B Οι *Προπληρωμές* Ελάχιστης Κεφαλαιακής Υποχρέωσης προσθέτουν την παράγραφο 3Α και τροποποιούν τις παραγράφους 16-18 και 20-22. Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν τις τροποποιήσεις αυτές για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2011 ή αργότερα. Επιτρέπεται η προγενέστερη εφαρμογή. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις τροποποιήσεις αυτές για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼M31

27C Το ΔΛΠ 19 (όπως τροποποιήθηκε το 2011) τροποποίησε τις παραγράφους 1, 6 17 και 24 και απαλείφθηκαν οι παράγραφοι 25 και 26. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές όταν εφαρμόζει το ΔΛΠ 19 (όπως τροποποιήθηκε τον Ιούνιο του 2011).

▼M4

ΜΕΤΑΒΑΣΗ

28 Η οικονομική οντότητα θα εφαρμόζει την παρούσα Διερμηνεία από την αρχή της πρώτης περιόδου που παρουσιάζεται στις πρώτες οικονομικές καταστάσεις στις οποίες εφαρμόζεται η Διερμηνεία. Η οικονομική οντότητα θα αναγνωρίζει οποιαδήποτε προσαρμογή ανακύπτει από την εφαρμογή αυτής της Διερμηνείας στα κέρδη εις νέον στην αρχή εκείνης της περιόδου.

▼M27

29 Οι οντότητες εφαρμόζουν τις τροποποιήσεις στις παραγράφους 3Α, 16-18 και 20-22 από την έναρξη της πρώτης συγκριτικής περιόδου που παρουσιάζεται στις πρώτες οικονομικές καταστάσεις στις οποίες η οντότητα εφαρμόζει την παρούσα Διερμηνεία. Εάν η οντότητα είχε προηγουμένως εφαρμόσει την παρούσα Διερμηνεία προτού εφαρμόσει τις τροποποιήσεις, αναγνωρίζει την προσαρμογή που προκύπτει από την εφαρμογή των τροποποιήσεων στα μη διανεμόμενα κέρδη στην αρχή της πρώτης συγκριτικής περιόδου που παρουσιάζεται.

▼**M13**

ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Α. 15

Συμβάσεις για την Κατασκευή Ακινήτων

ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ

— Δ.Λ.Π.1 *Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων* (όπως τροποποιήθηκε το 2007)

— Δ.Λ.Π. 8 *Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη*

— Δ.Λ.Π. 11 *Συμβάσεις Κατασκευής*

— Δ.Λ.Π. 18 *Έσοδα*

— Δ.Λ.Π. 37 *Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενα Περιουσιακά Στοιχεία*

— Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Α. 12 *Συμφωνία Παραχώρησης Δικαιώματος Παροχής Υπηρεσιών*

— Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Α. 13 *Προγράμματα Πιστότητας Πελατών*

ΠΛΑΙΣΙΟ

1 Στον κλάδο των ακινήτων, οι οικονομικές οντότητες που αναλαμβάνουν την κατασκευή ακινήτων απευθείας ή μέσω υπεργολάβων, μπορούν να συνάψουν συμφωνίες με έναν ή περισσότερους αγοραστές πριν την ολοκλήρωση της κατασκευής. Αυτές οι συμφωνίες παίρνουν διαφορετικές μορφές.

2 Για παράδειγμα, οικονομικές οντότητες που αναλαμβάνουν την κατασκευή κατοικιών, μπορεί να αρχίσουν να πωλούν κατοικίες (διαμερίσματα ή μονοκατοικίες) «από τα σχέδια», δηλαδή κατά τη διάρκεια της κατασκευής ή και πριν αυτή αρχίσει. Κάθε αγοραστής συνάπτει μια συμφωνία με την οικονομική οντότητα για την απόκτηση συγκεκριμένης κατοικίας όταν θα είναι έτοιμη για κατοίκηση. Συνήθως, ο αγοραστής καταβάλλει προκαταβολή στην οικονομική οντότητα, η οποία επιστρέφεται μόνον εάν η οικονομική οντότητα δεν παραδώσει την ολοκληρωμένη κατοικία σύμφωνα με τους συμβατικούς όρους. Το υπόλοιπο του τιμήματος αγοράς συνήθως καταβάλλεται στην οικονομική οντότητα μόνο κατά την συμβατική ολοκλήρωση, όταν ο αγοραστής αποκτήσει το ακίνητο.

3 Οι οικονομικές οντότητες που αναλαμβάνουν την κατασκευή εμπορικών ή βιομηχανικών ακινήτων, δύνανται να συνάπτουν σύμβαση με ένα μόνο αγοραστή. Ο αγοραστής ενδέχεται να πρέπει να πραγματοποιεί τμηματικές καταβολές μεταξύ του χρόνου της αρχικής συμφωνίας και της συμβατικής ολοκλήρωσης. Η κατασκευή μπορεί να πραγματοποιηθεί σε προ της κατασκευής ιδιόκτητο ή ενοικιασμένο οικόπεδο του αγοραστή.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

4 Η παρούσα Διερμηνεία εφαρμόζεται στη λογιστικοποίηση εσόδων και συναφών εξόδων από οικονομικές οντότητες που αναλαμβάνουν την κατασκευή ακινήτων απευθείας ή μέσω υπεργολάβων.

5 Συμβάσεις εντός του πλαισίου εφαρμογής της παρούσης Διερμηνείας είναι συμβάσεις για την κατασκευή ακινήτων. Επιπροσθέτως της κατασκευής ακινήτων, συμβάσεις τέτοιου είδους μπορεί να περιλαμβάνουν την παροχή άλλων αγαθών ή υπηρεσιών.

ΘΕΜΑΤΑ

6 Η Διερμηνεία ασχολείται με δύο θέματα:

α) Εμπίπτει η σύμβαση στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Λ.Π. 11 ή του Δ.Λ.Π. 18;

β) Πότε πρέπει να αναγνωρίζονται τα έσοδα από την κατασκευή ακινήτων;

▼M13

ΟΜΟΦΩΝΗ ΑΠΟΔΟΧΗ

7 Το παράδειγμα που ακολουθεί αποδέχεται ότι η οικονομική οντότητα έχει αναλύσει τη σύμβαση για την κατασκευή ακινήτων και τυχόν συναφείς συμβάσεις και έχει συμπεράνει ότι δεν θα διατηρήσει συνεχιζόμενη διαχειριστική ανάμειξη στο βαθμό που συνήθως συνδέεται με την ιδιοκτησία, ούτε πραγματικό έλεγχο επί του κατασκευασμένου ακινήτου σε βαθμό που να αποκλείει την αναγνώριση μέρους ή όλου του ανταλλάγματος ως έσοδο. Αν η αναγνώριση μέρους του ανταλλάγματος ως έσοδο αποκλείεται, το παρακάτω παράδειγμα ισχύει μόνο για το τμήμα της σύμβασης για την οποία θα αναγνωρίζεται το έσοδο.

8 Εντός μιας μεμονωμένης σύμβασης, μια οικονομική οντότητα δύναται να αναλάβει συμβατικά να προσφέρει αγαθά ή υπηρεσίες επιπροσθέτως της κατασκευής ακινήτων (π.χ. την πώληση γης, ή την παροχή υπηρεσιών διαχείρισης ακινήτου). Σύμφωνα με την παράγραφο 13 του Δ.Λ.Π. 18, μια τέτοια σύμβαση μπορεί να χρειαστεί να χωριστεί σε διακεκριμένα αναγνωρίσιμα στοιχεία συμπεριλαμβανομένου ενός για την κατασκευή ακινήτου. Η εύλογη αξία του συνολικού εισπραχθέντος ή εισπρακτέου ανταλλάγματος για την σύμβαση, θα κατανεμηθεί σε κάθε στοιχείο. Αν εξατομικεύονται διακεκριμένα στοιχεία, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις παραγράφους 10-12 της παρούσας Διερμηνείας στο στοιχείο για την κατασκευή ακινήτων, προκειμένου να προσδιορίζει εάν το στοιχείο εμπίπτει εντός του πεδίου εφαρμογής του Δ.Λ.Π. 11 ή του Δ.Λ.Π. 18. Τα κριτήρια κατάτμησης του Δ.Λ.Π. 11 εφαρμόζονται τότε σε οποιοδήποτε στοιχείο της σύμβασης προσδιορίζεται ως σύμβαση κατασκευής.

9 Το παράδειγμα που ακολουθεί, αναφέρεται σε σύμβαση για την κατασκευή ακινήτων αλλά εφαρμόζεται σε στοιχείο για την κατασκευή ακινήτου που εξατομικεύεται εντός μιας σύμβασης που περιλαμβάνει άλλα στοιχεία.

Πώς προσδιορίζεται αν η σύμβαση εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Λ.Π. 11 ή του Δ.Λ.Π. 18

10 Ο τρόπος με τον οποίο προσδιορίζεται αν μια σύμβαση για την κατασκευή ακινήτων εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Λ.Π. 11 ή του Δ.Λ.Π. 18, εξαρτάται από τους όρους της σύμβασης και όλα τα σχετικά δεδομένα και τις περιστάσεις. Αυτού του είδους ο προσδιορισμός, απαιτεί κρίση αναφορικά με κάθε σύμβαση.

11 Το Δ.Λ.Π. 11 εφαρμόζεται όταν η σύμβαση πληροί τον ορισμό σύμβασης κατασκευής όπως παρατίθεται στην παράγραφο 3 του Δ.Λ.Π. 11: «μια σύμβαση που έχει συναφθεί ειδικά για την κατασκευή ενός περιουσιακού στοιχείου ή ενός συνδυασμού περιουσιακών στοιχείων …» Μια σύμβαση για την κατασκευή ακινήτων πληροί τον ορισμό σύμβασης κατασκευής, όταν ο αγοραστής μπορεί να καθορίσει τα κύρια δομικά στοιχεία του ακινήτου πριν την έναρξη της κατασκευής ή/και να καθορίσει βασικές δομικές αλλαγές όταν η κατασκευή βρίσκεται σε εξέλιξη (είτε ασκήσει αυτή τη δυνατότητα, είτε όχι). Όταν εφαρμόζεται το Δ.Λ.Π. 11, η σύμβαση κατασκευής περιλαμβάνει επίσης τυχόν συμβάσεις ή στοιχεία για την παροχή υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με την κατασκευή ακινήτων, σύμφωνα με την παράγραφο 5(α) του Δ.Λ.Π. 11 και την παράγραφο 4 του Δ.Λ.Π. 18.

12 Αντίθετα, μια σύμβαση για την κατασκευή ακινήτου στην οποία οι αγοραστές έχουν περιορισμένη δυνατότητα επιρροής στο σχέδιο του ακινήτου, δηλαδή έχουν το δικαίωμα να επιλέξουν σχέδιο από σειρά επιλογών που ορίζει η οικονομική οντότητα, ή να καθορίσουν μόνο μικρές παραλλαγές στο βασικό σχέδιο, είναι μια σύμβαση για την πώληση αγαθών στο πλαίσιο εφαρμογής του Δ.Λ.Π. 18.

Λογιστικοποίηση εσόδων από την κατασκευή ακινήτων

Η σύμβαση είναι σύμβαση κατασκευής

13 Όταν η σύμβαση εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Λ.Π. 11 και ή έκβασή της μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, η οικονομική οντότητα θα αναγνωρίζει τα έσοδα ανάλογα με το στάδιο ολοκλήρωσης της δραστηριότητας της σύμβασης, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 11.

▼**M13**

14 Η σύμβαση μπορεί να μην πληροί τον ορισμό μιας σύμβασης κατασκευής και συνεπώς να εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Λ.Π. 18. Σε αυτή την περίπτωση, η οικονομική οντότητα θα προσδιορίζει εάν η σύμβαση αφορά την παροχή υπηρεσιών ή την πώληση αγαθών.

Η σύμβαση είναι σύμβαση για την παροχή υπηρεσιών

15 Εάν η οικονομική οντότητα δεν υποχρεούται να αποκτήσει και να παράσχει υλικά κατασκευής, η σύμβαση μπορεί να είναι μόνο σύμβαση για την παροχή υπηρεσιών σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 18. Σε αυτή την περίπτωση, εάν πληρούνται τα κριτήρια της παραγράφου 20 του Δ.Λ.Π. 18, το Δ.Λ.Π. 18 απαιτεί να αναγνωριστούν τα έσοδα ανάλογα με το στάδιο ολοκλήρωσης της συναλλαγής χρησιμοποιώντας τη μέθοδο ποσοστιαίας ολοκλήρωσης. Οι απαιτήσεις του Δ.Λ.Π. 11 έχουν εφαρμογή, γενικά, ως προς την αναγνώριση των εσόδων και των σχετικών εξόδων μιας τέτοιας συναλλαγής (Δ.Λ.Π. 18 παράγραφος 21).

Η σύμβαση είναι σύμβαση για την πώληση αγαθών

16 Εάν η οικονομική οντότητα πρέπει να παράσχει υπηρεσίες μαζί με υλικά κατασκευής προκειμένου να εκτελέσει την συμβατική της υποχρέωση παροχής ακινήτου στον αγοραστή, η σύμβαση είναι σύμβαση για την πώληση αγαθών και ισχύουν τα κριτήρια αναγνώρισης εσόδων που παρατίθενται στην παράγραφο 14 του Δ.Λ.Π. 18.

17 Η οικονομική οντότητα μπορεί να μεταβιβάσει στον αγοραστή τον έλεγχο και τους σημαντικούς κινδύνους και ωφέλειες της ιδιοκτησίας του υπό εκτέλεση έργου στο τρέχον του στάδιο καθώς προχωρεί η κατασκευή. Σε αυτή την περίπτωση, εάν πληρούνται συνεχώς τα κριτήρια των παραγράφων 14 του Δ.Λ.Π. 18 κατά την πρόοδο των εργασιών κατασκευής, η οικονομική οντότητα θα αναγνωρίζει έσοδα ανάλογα με το στάδιο ολοκλήρωσης χρησιμοποιώντας τη μέθοδο της ποσοστιαίας ολοκλήρωσης. Οι ρυθμίσεις του Δ.Λ.Π. 11 έχουν εφαρμογή, γενικά, ως προς την αναγνώριση των εσόδων και των σχετικών εξόδων μιας τέτοιας συναλλαγής.

18 Η οικονομική οντότητα μπορεί να μεταβιβάσει στον αγοραστή τον έλεγχο και τους σημαντικούς κινδύνους και ωφέλειες της ιδιοκτησίας του ακινήτου συνολικά άπαξ (δηλαδή με την ολοκλήρωση, κατά ή μετά την παράδοση). Σε αυτή την περίπτωση, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει έσοδα μόνο όταν ικανοποιούνται όλα τα κριτήρια της παραγράφου 14 του Δ.Λ.Π. 18.

19 Όταν η οικονομική οντότητα πρέπει να εκτελέσει περαιτέρω εργασίες σε ακίνητο που έχει ήδη παραδοθεί στον αγοραστή, θα αναγνωρίζει υποχρέωση και έξοδα σύμφωνα με την παράγραφο 19 του Δ.Λ.Π. 18. Η υποχρέωση θα επιμετρείται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 37. Όταν η οικονομική οντότητα πρέπει να παραδώσει περαιτέρω αγαθά ή υπηρεσίες που είναι κατ' είδος αναγνωρίσιμα και ξεχωριστά από το ακίνητο που έχει ήδη παραδοθεί στον αγοραστή, πρέπει να εξατομικεύσει τα υπόλοιπα αγαθά ή τις υπηρεσίες ως χωριστό στοιχείο της πώλησης, σύμφωνα με την παράγραφο 8 της παρούσης Διερμηνείας.

Γνωστοποιήσεις

20 Όταν μια οικονομική οντότητα αναγνωρίζει έσοδα χρησιμοποιώντας τη μέθοδο ποσοστιαίας ολοκλήρωσης για συμβάσεις που πληρούν όλα τα κριτήρια της παραγράφου 14 του Δ.Λ.Π. 18 συνεχώς καθώς προχωρούν οι εργασίες κατασκευής (βλ. παράγραφο 17 της Διερμηνείας), θα γνωστοποιεί:

α) πώς προσδιορίζει ποιες συμβάσεις πληρούν όλα τα κριτήρια της παραγράφου 14 του Δ.Λ.Π. 18 συνεχώς καθώς προχωρούν οι εργασίες κατασκευής

β) το ποσό του εσόδου που προκύπτει από τέτοιες συμβάσεις κατά την περίοδο και

γ) τις μεθόδους που χρησιμοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό του σταδίου ολοκλήρωσης των συμβάσεων σε εξέλιξη.

▼**M13**

21 Για τις συμβάσεις που περιγράφονται στην παράγραφο 20 που βρίσκονται σε εξέλιξη κατά την ημερομηνία αναφοράς, η οικονομική οντότητα θα γνωστοποιήσει επίσης:

α) Το συνολικό κόστος που πραγματοποιήθηκε και τα αναγνωρισμένα κέρδη (μείον τις αναγνωρισμένες ζημίες) έως σήμερα και

β) το ποσό των προκαταβολών που ελήφθησαν.

ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΣΤΟ ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ ΤΟΥ Δ.Λ.Π. 18

22-23 (Η τροποποίηση δεν ισχύει για αριθμημένα Πρότυπα που περιέχουν μόνο βασικές αρχές)

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ

24 Μια οικονομική οντότητα θα εφαρμόσει την παρούσα Διερμηνεία για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την 1η Ιανουαρίου 2009 ή αργότερα. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Αν μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει την παρούσα Διερμηνεία για περιόδους που αρχίζουν πριν την 1η Ιανουαρίου 2009, θα γνωστοποιεί αυτό το γεγονός.

25 Αλλαγές στη λογιστική πολιτική πρέπει να λογιστικοποιούνται αναδρομικά, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 8.

▼M10

Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Α. 16

Αντισταθμίσεις μιας Καθαρής Επένδυσης σε Εκμετάλλευση Εξωτερικού

ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ

— Δ.Λ.Π. 8 *Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη*

— Δ.Λ.Π. 21 *Οι Επιδράσεις Μεταβολών των Τιμών Συναλλάγματος*

— Δ.Λ.Π. 39 *Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Επιμέτρηση*

▼M53

— ΔΠΧΑ 9 *Χρηματοοικονομικά μέσα*

▼M10

ΠΛΑΙΣΙΟ

1 Πολλές αναφέρουσες οντότητες έχουν επενδύσεις σε εκμεταλλεύσεις στο εξωτερικό (όπως καθορίζεται στο Δ.Λ.Π. 21 παράγραφος 8). Τέτοιες εκμεταλλεύσεις εξωτερικού μπορεί να είναι θυγατρικές, συγγενείς επιχειρήσεις, συμμετοχές σε κοινοπραξίες ή υποκαταστήματα. Το Δ.Λ.Π. 21 απαιτεί από την οικονομική οντότητα να προσδιορίζει το νόμισμα λειτουργίας κάθε μιας από τις εκμεταλλεύσεις εξωτερικού ως το νόμισμα του κύριου οικονομικού περιβάλλοντος αυτής της εκμετάλλευσης. Όταν μετατρέπονται τα αποτελέσματα και η οικονομική θέση μιας εκμετάλλευσης εξωτερικού στο νόμισμα παρουσίασης, απαιτείται από την οικονομική οντότητα να αναγνωρίζει τις συναλλαγματικές διαφορές στα λοιπά συνολικά έσοδα μέχρι να διαθέσει την εκμετάλλευση εξωτερικού.

2 Η λογιστική αντιστάθμισης του συναλλαγματικού κινδύνου από μια καθαρή επένδυση σε εκμετάλλευση εξωτερικού εφαρμόζεται μόνο όταν τα καθαρά περιουσιακά στοιχεία αυτής της εκμετάλλευσης εξωτερικού περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις ►M32 [1] ◄. Το στοιχείο το οποίο αντισταθμίζεται σε σχέση με τον συναλλαγματικό κίνδυνο που προκύπτει από την καθαρή επένδυση σε εκμετάλλευση εξωτερικού, μπορεί να είναι ποσό καθαρών περιουσιακών στοιχείων ίσο ή μικρότερο από την λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων της εκμετάλλευσης εξωτερικού.

▼M53

3 Το ΔΠΧΑ 9 απαιτεί τον προσδιορισμό ενός επιλέξιμου αντισταθμισμένου στοιχείου και επιλέξιμων μέσων αντιστάθμισης σε μια σχέση λογιστικής αντιστάθμισης. Εάν υπάρχει προσδιορισμένη σχέση αντιστάθμισης, στην περίπτωση αντιστάθμισης καθαρής επένδυσης, το κέρδος ή η ζημία του μέσου αντιστάθμισης που καθορίζεται ότι είναι αποτελεσματική αντιστάθμιση της καθαρής επένδυσης, αναγνωρίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα και περιλαμβάνεται στις συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά τη μετατροπή των αποτελεσμάτων και της οικονομικής θέσης της εκμετάλλευσης εξωτερικού.

▼M10

4 Μια οικονομική οντότητα με πολλές εκμεταλλεύσεις στο εξωτερικό μπορεί να εκτίθεται σε πολλούς συναλλαγματικούς κινδύνους. Η παρούσα Διερμηνεία παρέχει οδηγίες για την εξατομίκευση των συναλλαγματικών κινδύνων που πληρούν τις προϋποθέσεις του αντισταθμισμένου κινδύνου σε μια αντιστάθμιση καθαρής επένδυσης σε εκμετάλλευση εξωτερικού.

▼M53

5 Το ΔΠΧΑ 9 επιτρέπει στην οικονομική οντότητα να προσδιορίσει ένα παράγωγο ή ένα μη παράγωγο χρηματοοικονομικό μέσο (ή συνδυασμό παράγωγων και μη παράγωγων χρηματοοικονομικών μέσων) ως μέσα αντιστάθμισης συναλλαγματικού κινδύνου. Η παρούσα Διερμηνεία παρέχει οδηγίες για το πού, εντός ενός ομίλου, μπορούν να κατέχονται μέσα αντιστάθμισης που συνιστούν αντισταθμίσεις καθαρής επένδυσης σε εκμετάλλευση εξωτερικού προκειμένου να θεωρηθούν κατάλληλα για λογιστική αντιστάθμισης.

[1] Αυτό θα συμβεί για τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, τις οικονομικές καταστάσεις στις οποίες οι επενδύσεις, όπως συγγενείς επιχειρήσεις ή κοινοπραξίες λογιστικοποιούνται με χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης και των οικονομικών καταστάσεων που περιλαμβάνουν ένα υποκατάστημα ή μια κοινή επιχείρηση κατά την έννοια του ΔΠΧΑ 11 *Σχήματα υπό κοινό έλεγχο*.

▼M53

6 Το ΔΛΠ 21 και το ΔΠΧΑ 9 απαιτούν τα σωρευτικά ποσά που αναγνωρίζονται στα λοιπά συνολικά έσοδα και τα οποία σχετίζονται και με τις συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από τη μετατροπή των αποτελεσμάτων και της οικονομικής θέσης της εκμετάλλευσης εξωτερικού και με το κέρδος ή τη ζημία του μέσου αντιστάθμισης που προσδιορίζεται ως αποτελεσματική αντιστάθμιση της καθαρής επένδυσης, να ανακατατάσσονται από τα ιδία κεφάλαια στα αποτελέσματα ως προσαρμογή από ανακατάταξη, όταν η μητρική εταιρεία διαθέτει την εκμετάλλευση εξωτερικού. Η παρούσα Διερμηνεία παρέχει οδηγίες για τον τρόπο με τον οποίο η οικονομική οντότητα πρέπει να προσδιορίζει τα ποσά προς ανακατάταξη από τα ίδια κεφάλαια στα αποτελέσματα και για το μέσο αντιστάθμισης και για το αντισταθμισμένο στοιχείο.

▼M10

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

▼M53

7 Η παρούσα Διερμηνεία εφαρμόζεται σε μια οικονομική οντότητα που αντισταθμίζει τον συναλλαγματικό κίνδυνο που προκύπτει από τις καθαρές επενδύσεις της σε εκμεταλλεύσεις εξωτερικού και επιθυμεί να πληροί τα κριτήρια της λογιστικής αντιστάθμισης σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9. Για λόγους ευκολίας, η παρούσα Διερμηνεία αναφέρεται σε μια τέτοια οικονομική οντότητα ως μητρική εταιρεία και στις οικονομικές καταστάσεις στις οποίες περιλαμβάνονται τα καθαρά περιουσιακά στοιχεία των εκμεταλλεύσεων εξωτερικού ως ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Όλες οι αναφορές σε μητρική εταιρεία ισχύουν εξίσου σε μια οικονομική οντότητα που έχει καθαρή επένδυση σε εκμετάλλευση εξωτερικού η οποία αποτελεί κοινοπραξία, συγγενή εταιρεία ή υποκατάστημα.

▼M10

8 Η παρούσα Διερμηνεία ισχύει μόνο για αντισταθμίσεις καθαρών επενδύσεων σε εκμεταλλεύσεις εξωτερικού. Δεν πρέπει να εφαρμόζεται αναλογικά σε άλλους τύπους λογιστικής αντιστάθμισης.

ΘΕΜΑΤΑ

9 Επενδύσεις σε εκμεταλλεύσεις εξωτερικού μπορούν να κατέχονται άμεσα από μητρική εταιρεία ή έμμεσα από τη θυγατρική ή τις θυγατρικές της. Τα ζητήματα που αντιμετωπίζονται στην παρούσα Διερμηνεία είναι:

(α) *η φύση του αντισταθμισμένου κινδύνου και το ποσό του αντισταθμισμένου στοιχείου για το οποίο μπορεί να καθορίζεται σχέση αντιστάθμισης:*

(i) αν η μητρική εταιρεία μπορεί να καθορίζει ως αντισταθμισμένο κίνδυνο μόνο τις συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από τη διαφορά μεταξύ του λειτουργικού νομίσματος της μητρικής εταιρείας και των εκμεταλλεύσεών της στο εξωτερικό, ή, αν μπορεί επίσης να καθορίζει ως αντισταθμισμένο κίνδυνο τις συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από τη διαφορά μεταξύ του νομίσματος παρουσίασης των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων της μητρικής εταιρείας και του λειτουργικού νομίσματος της εκμετάλλευσης εξωτερικού.

(ii) σε περίπτωση που η μητρική εταιρεία κατέχει έμμεσα τη εκμετάλλευση εξωτερικού, εάν ο αντισταθμισμένος κίνδυνος μπορεί να περιλαμβάνει μόνο τις συναλλαγματικές διαφορές σε λειτουργικά νομίσματα μεταξύ της εκμετάλλευσης εξωτερικού και της άμεσής της μητρικής εταιρείας, ή εάν ο αντισταθμισμένος κίνδυνος μπορεί επίσης να περιλαμβάνει τυχόν συναλλαγματικές διαφορές μεταξύ του λειτουργικού νομίσματος της εκμετάλλευσης εξωτερικού και της τυχόν ενδιάμεσης ή τελικής μητρικής εταιρείας (δηλαδή αν το γεγονός ότι η καθαρή επένδυση στην εκμετάλλευση εξωτερικού που κατέχεται μέσω μιας ενδιάμεσης μητρικής επηρεάζει τον οικονομικό κίνδυνο για την τελική μητρική εταιρεία).

▼**M10**

(β) *πού μπορεί να κατέχεται το μέσο αντιστάθμισης μέσα στον όμιλο:*

i) αν μπορεί να υπάρξει σχέση λογιστικής αντιστάθμισης μόνο εφόσον η οικονομική οντότητα που αντισταθμίζει την καθαρή της επένδυση συνδέεται με το μέσο αντιστάθμισης, ή εάν οποιαδήποτε οικονομική οντότητα του ομίλου μπορεί να κατέχει το μέσο αντιστάθμισης, ασχέτως του λειτουργικού της νομίσματος.

ii) εάν η φύση του μέσου αντιστάθμισης (παράγωγο ή μη παράγωγο) ή η μέθοδος ενοποίησης επηρεάζει την εκτίμηση της αποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης.

(γ) *ποια ποσά πρέπει να ανακαταταχθούν από την καθαρή θέση στα αποτελέσματα ως προσαρμογή από ανακατάταξη κατά τη διάθεση της εκμετάλλευσης εξωτερικού:*

i) όταν η εκμετάλλευση εξωτερικού που αντισταθμίστηκε διατεθεί, ποια ποσά από το αποθεματικό μετατροπής συναλλάγματος της μητρικής εταιρείας σε σχέση με το μέσο αντιστάθμισης και σε σχέση με αυτή την εκμετάλλευση εξωτερικού πρέπει να ανακαταταχθούν από την καθαρή θέση στα αποτελέσματα στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρείας,

ii) εάν η μέθοδος ενοποίησης επηρεάζει τον προσδιορισμό των ποσών προς ανακατάταξη από την καθαρή θέση στα αποτελέσματα.

ΟΜΟΦΩΝΗ ΑΠΟΔΟΧΗ

Η φύση του αντισταθμισμένου κινδύνου και το ποσό του αντισταθμισμένου στοιχείου για το οποίο μπορεί να καθορίζεται σχέση αντιστάθμισης

10 Η λογιστική αντιστάθμισης μπορεί να εφαρμόζεται μόνο στις συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν μεταξύ του λειτουργικού νομίσματος της εκμετάλλευσης εξωτερικού και του λειτουργικού νομίσματος της μητρικής εταιρείας.

11 Σε μια αντιστάθμιση των συναλλαγματικών κινδύνων που προκύπτουν από καθαρή επένδυση σε εκμετάλλευση εξωτερικού, το αντισταθμισμένο στοιχείο μπορεί να είναι ποσό καθαρών περιουσιακών στοιχείων ίσων ή μικρότερων από τη λογιστική αξία των καθαρών περιουσιακών στοιχείων της εκμετάλλευσης εξωτερικού στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρείας. Η λογιστική αξία των καθαρών περιουσιακών στοιχείων εκμετάλλευσης εξωτερικού, που μπορεί να προσδιορίζεται ως αντισταθμισμένο στοιχείο στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρείας, εξαρτάται από το αν τυχόν χαμηλότερου επιπέδου μητρική εταιρεία της εκμετάλλευσης εξωτερικού έχει εφαρμόσει λογιστική αντιστάθμισης για όλα ή μέρος των καθαρών περιουσιακών στοιχείων αυτής της εκμετάλλευσης εξωτερικού και η λογιστικοποίηση διατηρείται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρείας.

12 Ο αντισταθμισμένος κίνδυνος μπορεί να καθορίζεται ως η έκθεση σε συναλλαγματικό κίνδυνο που προκύπτει μεταξύ του λειτουργικού νομίσματος της εκμετάλλευσης εξωτερικού και του λειτουργικού νομίσματος οποιασδήποτε μητρικής εταιρείας (της άμεσης, ενδιάμεσης ή τελικής μητρικής εταιρείας) αυτής της εκμετάλλευσης εξωτερικού. Το γεγονός ότι η καθαρή επένδυση κατέχεται από ενδιάμεση μητρική εταιρεία δεν επηρεάζει την φύση του οικονομικού κινδύνου που προκύπτει από την έκθεση σε συναλλαγματικό κίνδυνο της τελικής μητρικής εταιρείας.

▼M10

13 Έκθεση σε συναλλαγματικό κίνδυνο που προκύπτει από καθαρή επένδυση σε εκμετάλλευση εξωτερικού, μπορεί να πληροί τα κριτήρια για λογιστική αντιστάθμισης μόνο μία φορά στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Συνεπώς, εάν τα ίδια καθαρά περιουσιακά στοιχεία μιας εκμετάλλευσης εξωτερικού αντισταθμίζονται από περισσότερες από μία μητρικές εταιρείες εντός του ομίλου (για παράδειγμα, και για άμεση και για έμμεση μητρική εταιρεία) για τον ίδιο κίνδυνο, μόνο μια σχέση αντιστάθμισης θα πληροί τα κριτήρια για λογιστική αντιστάθμισης στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της τελικής μητρικής εταιρείας. Μια σχέση αντιστάθμισης που καθορίζεται από μια μητρική εταιρεία στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της, δεν χρειάζεται να τηρείται και από άλλη υψηλότερου επιπέδου μητρική εταιρεία. Ωστόσο, εάν δεν τηρείται από την υψηλότερου επιπέδου μητρική εταιρεία, η λογιστική αντιστάθμισης που εφαρμόζεται από την χαμηλότερου επιπέδου μητρική εταιρεία πρέπει να αναστραφεί πριν αναγνωριστεί η λογιστική αντιστάθμισης της μητρικής εταιρείας υψηλότερου επιπέδου.

Πού μπορεί να κατέχεται το μέσο αντισταθμισης

▼M53

14 Ένα παράγωγο ή μη παράγωγο μέσο (ή ένας συνδυασμός παράγωγων και μη παράγωγων μέσων) δύναται να προσδιοριστεί ως μέσο αντιστάθμισης κατά την αντιστάθμιση καθαρής επένδυσης σε εκμετάλλευση εξωτερικού. Το (τα) μέσο(-α) αντιστάθμισης μπορεί να κατέχεται(-ονται) από οποιαδήποτε οικονομική οντότητα ή οντότητες εντός του ομίλου, αρκεί να πληρούνται τα κριτήρια προσδιορισμού, τεκμηρίωσης και αποτελεσματικότητας του ΔΠΧΑ 9 παράγραφος 6.4.1, που αφορούν την αντιστάθμιση καθαρής επένδυσης. Ειδικότερα, η στρατηγική αντιστάθμισης του ομίλου πρέπει να τεκμηριώνεται με σαφήνεια λόγω της πιθανότητας διαφορετικών καθορισμών σε διαφορετικές βαθμίδες του ομίλου.

▼M10

15 Για τους σκοπούς της αξιολόγησης της αποτελεσματικότητας, η μεταβολή της αξίας του μέσου αντιστάθμισης σε σχέση με τον συναλλαγματικό κίνδυνο, υπολογίζεται με αναφορά στο λειτουργικό νόμισμα της μητρικής εταιρείας έναντι του λειτουργικού νομίσματος της οποίας επιμετρείται ο αντισταθμισμένος κίνδυνος, σύμφωνα με την τεκμηρίωση της λογιστικής αντιστάθμισης. Ανάλογα με το που κρατείται το μέσο αντιστάθμισης, στην περίπτωση απουσίας λογιστικής αντιστάθμισης η συνολική μεταβολή της αξίας μπορεί να αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, σε λοιπά συνολικά έσοδα, ή και στα δύο. Ωστόσο, η αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας δεν επηρεάζεται από το αν η μεταβολή της αξίας του μέσου αντιστάθμισης αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα ή στα λοιπά συνολικά έσοδα. Το συνολικό αποτελεσματικό τμήμα της μεταβολής, περιλαμβάνεται στα λοιπά συνολικά έσοδα, στα πλαίσια της εφαρμογής της λογιστικής αντιστάθμισης. Η αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας, δεν επηρεάζεται από το αν το μέσο αντιστάθμισης είναι παράγωγο ή μη παράγωγο μέσο ή από τη μέθοδο ενοποίησης.

Διάθεση αντισταθμισμένης εκμετάλλευσης εξωτερικού

▼M53

16 Όταν διατίθεται μια εκμετάλλευση εξωτερικού που ήταν αντισταθμισμένη, το ποσό που ανακατατάσσεται στα αποτελέσματα ως προσαρμογή από ανακατάταξη από το αποθεματικό μετατροπής συναλλάγματος στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρείας σε σχέση με το μέσο αντιστάθμισης, αποτελεί το ποσό απαιτείται να αναγνωρίζεται με βάση το ΔΠΧΑ 9, παράγραφος 6.5.14. Αυτό το ποσό αποτελεί το σωρευτικό κέρδος ή ζημία επί του μέσου αντιστάθμισης που προσδιορίστηκε ως αποτελεσματική αντιστάθμιση.

▼M10

17 Το ποσό που ανακατατάχθηκε στα αποτελέσματα από το αποθεματικό μετατροπής συναλλάγματος στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρείας σε σχέση με την καθαρή επένδυση σε αυτή την εκμετάλλευση εξωτερικού, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 21, παράγραφος 48, είναι το ποσό που περιλαμβάνεται στο αποθεματικό μετατροπής συναλλάγματος αυτής της μητρικής εταιρείας σε σχέση με

▼M10

αυτή την εκμετάλλευση εξωτερικού. Στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της τελικής μητρικής εταιρείας, το συνολικό καθαρό ποσό που αναγνωρίζεται στο αποθεματικό μετατροπής συναλλάγματος σε σχέση με όλες τις εκμεταλλεύσεις εξωτερικού, δεν επηρεάζεται από την μέθοδο ενοποίησης. Ωστόσο, είτε η τελική μητρική χρησιμοποιεί την άμεση είτε χρησιμοποιεί τη σταδιακή μέθοδο ενοποίησης ([1]) αυτό δύναται να επηρεάσει το ποσό που περιλαμβάνεται στο αποθεματικό μετατροπής συναλλάγματος σε σχέση με μια επιμέρους εκμετάλλευση εξωτερικού. Η χρήση της σταδιακής μεθόδου ενοποίησης μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα την ανακατάταξη στα αποτελέσματα ποσού που διαφέρει από αυτό που χρησιμοποιήθηκε για τον προσδιορισμό της αποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης. Αυτή η διαφορά μπορεί να απαλειφθεί με τον προσδιορισμό του ποσού που έχει σχέση με αυτή την εκμετάλλευση εξωτερικού που θα είχε προκύψει εάν δεν είχε χρησιμοποιηθεί η άμεση μέθοδος ενοποίησης. Η πραγματοποίηση αυτής της προσαρμογής δεν απαιτείται από το Δ.Λ.Π. 21. Ωστόσο, είναι μια επιλογή λογιστικής πολιτικής που πρέπει να ακολουθείται με συνέπεια για όλες τις καθαρές επενδύσεις.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

▼M22

18 Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει την παρούσα Διερμηνεία για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την 1 Οκτωβρίου 2008 ή αργότερα. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει την τροποποίηση της παραγράφου 14 που πραγματοποιήθηκε από τις *Βελτιώσεις στα Δ.Π.Χ.Α.* τον Απρίλιο 2009 για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την 1 Ιουλίου 2009 ή αργότερα. Η εφαρμογή και των δύο νωρίτερα επιτρέπεται. Αν μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει την παρούσα Διερμηνεία για περιόδους που αρχίζουν πριν από την 1 Οκτωβρίου 2008, ή την τροποποίηση της παραγράφου 14 πριν από την 1 Ιουλίου 2009, γνωστοποιεί αυτό το γεγονός.

▼M53

18Β Με το ΔΠΧΑ 9, όπως εκδόθηκε τον Ιούλιο του 2014, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 3, 5–7, 14, 16, ΟΕ1 και ΟΕ8 και διαγράφηκε η παράγραφος 18Α. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις.

▼M10

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ

19 Το Δ.Λ.Π. 8 ορίζει πώς μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει μια αλλαγή στη λογιστική πολιτική που είναι αποτέλεσμα της αρχικής εφαρμογής μιας Διερμηνείας. Μια οικονομική οντότητα δεν είναι υποχρεωμένη να συμμορφώνεται με αυτές τις απαιτήσεις όταν εφαρμόζει την Διερμηνεία για πρώτη φορά. Εάν μια οικονομική οντότητα είχε προσδιορίσει ένα μέσο αντιστάθμισης ως αντιστάθμιση καθαρής επένδυσης αλλά η αντιστάθμιση δεν πληροί τους όρους για λογιστική αντιστάθμισης της παρούσης Διερμηνείας, η οικονομική οντότητα θα εφαρμόζει το Δ.Λ.Π. 39 για να διακόψει μελλοντικά τη χρήση της λογιστικής αντιστάθμισης.

Προσάρτημα

Οδηγίες Εφαρμογής

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της Διερμηνείας.

▼M53

ΟΕ1 Το παρόν προσάρτημα επεξηγεί την εφαρμογή της Διερμηνείας χρησιμοποιώντας την εταιρική δομή που απεικονίζεται κατωτέρω. Σε κάθε περίπτωση, οι σχέσεις αντιστάθμισης που περιγράφονται θα ελέγχονται ως προς την αποτελεσματικότητά τους σύμφωνα με το

([1]) Η άμεση μέθοδος είναι η μέθοδος ενοποίησης κατά την οποία οι οικονομικές καταστάσεις της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό μετατρέπονται άμεσα στο λειτουργικό νόμισμα της τελικής μητρικής εταιρείας. Η σταδιακή μέθοδος είναι η μέθοδος ενοποίησης κατά την οποία οι οικονομικές καταστάσεις της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό μετατρέπονται πρώτα στο λειτουργικό νόμισμα τυχόν ενδιάμεσης μητρικής εταιρείας (ή μητρικών εταιρειών) και στη συνέχεια μετατρέπονται στο λειτουργικό νόμισμα της τελικής μητρικής εταιρείας (ή στο νόμισμα παρουσίασης, αν αυτό διαφέρει).

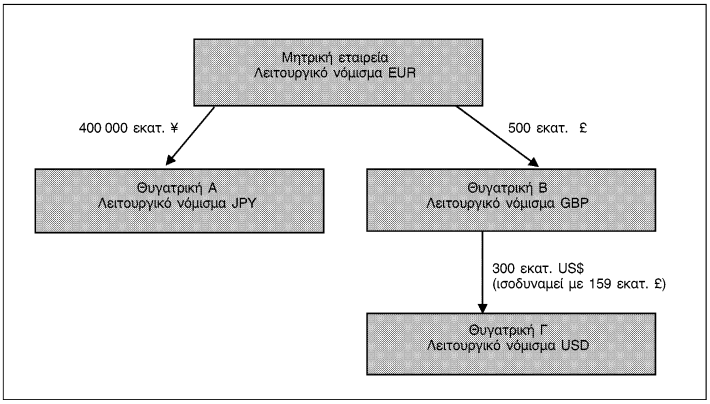
▼**M53**

ΔΠΧΑ 9, παρότι ο εν λόγω έλεγχος δεν αναλύεται στο παρόν προσάρτημα. Η μητρική εταιρεία, η οποία αποτελεί την τελική μητρική οικονομική οντότητα, παρουσιάζει τις ενοποιημένες οικονομικές της καταστάσεις στο λειτουργικό της νόμισμα, το ευρώ (EUR). Καθεμία από τις θυγατρικές κατέχεται εξ ολοκλήρου. Η καθαρή επένδυση 500 εκατ. στερλινών της μητρικής εταιρείας στη Θυγατρική Β [λειτουργικό νόμισμα η στερλίνα (GBP)] περιλαμβάνει την καθαρή επένδυση των 159 εκατ. στερλινών της Θυγατρικής Β στη Θυγατρική Γ που αντιστοιχεί σε 300 εκατ. δολάρια ΗΠΑ [λειτουργικό νόμισμα το δολάριο ΗΠΑ (USD)]. Με άλλα λόγια, τα καθαρά περιουσιακά στοιχεία της Θυγατρικής Β εκτός από την επένδυσή της στην Θυγατρική Γ, ανέρχονται σε 341 εκατ. στερλίνες.

▼**M10**

Η φύση του αντισταθμισμένου κινδύνου για τον οποίο δύναται να προσδιοριστεί σχέση αντιστάθμισης (παράγραφοι 10-13)

ΟΕ2 Μια Μητρική εταιρεία δύναται να αντισταθμίσει την καθαρή της επένδυση σε κάθε μια από τις Θυγατρικές της Α, Β και Γ για τον συναλλαγματικό κίνδυνο μεταξύ των αντίστοιχων λειτουργικών νομισμάτων τους (Γιεν Ιαπωνίας (JPY), λίρες στερλίνες και δολάρια ΗΠΑ) και ευρώ. Επιπρόσθετα, η Μητρική εταιρεία δύναται να αντισταθμίσει τον USD/GBP συναλλαγματικό κίνδυνο μεταξύ των λειτουργικών νομισμάτων της Θυγατρικής Β και της Θυγατρικής Γ. Στις ενοποιημένες της οικονομικές καταστάσεις, η Θυγατρική Β δύναται να αντισταθμίσει την καθαρή της επένδυση στην Θυγατρική Γ για τον συναλλαγματικό κίνδυνο μεταξύ των λειτουργικών τους νομισμάτων, δολαρίων ΗΠΑ και λιρών στερλινών. Στα παρακάτω παραδείγματα, ο προσδιορισμένος κίνδυνος είναι η τρέχουσα έκθεση σε συναλλαγματικό κίνδυνο, επειδή τα μέσα αντιστάθμισης δεν είναι παράγωγα. Εάν τα μέσα αντιστάθμισης ήταν προθεσμιακά συμβόλαια, η Μητρική εταιρεία θα μπορούσε να προσδιορίσει τον προθεσμιακό συναλλαγματικό κίνδυνο.



Η φύση του αντισταθμισμένου κινδύνου για τον οποίο δύναται να προσδιοριστεί σχέση αντιστάθμισης (παράγραφοι 10-13)

ΟΕ3 Η Μητρική εταιρεία επιθυμεί να αντισταθμίσει τον συναλλαγματικό κίνδυνο από την καθαρή της επένδυση στην Θυγατρική Γ. Ας υποθέσουμε ότι η Θυγατρική Α έχει εξωτερικό δανεισμό US$300 εκατομμυρίων. Τα καθαρά περιουσιακά στοιχεία της Θυγατρικής Α κατά την αρχή της περιόδου αναφοράς είναι ¥400 000 εκατομμύρια συμπεριλαμβανομένου του προϊόντος του εξωτερικού δανεισμού των US$300 εκατομμυρίων.

▼**M10**

ΟΕ4 Το αντισταθμισμένο στοιχείο μπορεί να είναι ποσό καθαρών περιουσιακών στοιχείων ίσο ή μικρότερο από τη λογιστική αξία της καθαρής επένδυσης της Μητρικής εταιρείας στην Θυγατρική Γ (US$300 εκατομμύρια) στις ενοποιημένες της οικονομικές καταστάσεις. Στις ενοποιημένες της οικονομικές καταστάσεις η Μητρική εταιρεία μπορεί να προσδιορίσει τα US$300 εκατομμύρια του εξωτερικού δανεισμού στην Θυγατρική Α ως αντιστάθμιση του τρέχοντος συναλλαγματικού κινδύνου μεταξύ EUR/USD που συνδέεται με την καθαρή της επένδυση στα US$300 εκατομμύρια καθαρών περιουσιακών στοιχείων της Θυγατρικής Γ. Σε αυτή την περίπτωση, και η συναλλαγματική διαφορά EUR/USD στα US$300 εκατομμύρια εξωτερικού δανεισμού στην Θυγατρική Α και η συναλλαγματική διαφορά EUR/USD στα US$300 εκατομμύρια καθαρής επένδυσης στην Θυγατρική Γ περιλαμβάνονται στο αποθεματικό μετατροπής συναλλάγματος στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της Μητρικής εταιρείας μετά την εφαρμογή της λογιστικής αντιστάθμισης.

ΟΕ5 Στην περίπτωση απουσίας λογιστικής αντιστάθμισης, η συνολική συναλλαγματική διαφορά USD/EUR στα US$300 εκατομμύρια εξωτερικού δανεισμού στην Θυγατρική Α θα αναγνωρίζονταν στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της Μητρικής εταιρείας ως ακολούθως:

— η μεταβολή της τρέχουσας συναλλαγματικής ισοτιμίας USD/JPY σε ευρώ, στα αποτελέσματα και

— η μεταβολή της τρέχουσας συναλλαγματικής ισοτιμίας JPY/EUR στα λοιπά συνολικά έσοδα.

Αντί του προσδιορισμού στην παράγραφο ΟΕ4, στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις η Μητρική εταιρεία μπορεί να ορίσει τα US$300 εκατομμύρια εξωτερικού δανεισμού στην Θυγατρική Α ως αντιστάθμιση του GBP/USD τρέχοντος συναλλαγματικού κινδύνου μεταξύ Θυγατρικής Γ και Θυγατρικής Β. Αντιθέτως Σε αυτή την περίπτωση, η συνολική συναλλαγματική διαφορά μεταξύ USD/EUR στα US$300 εκατομμύρια εξωτερικού δανεισμού στην Θυγατρική Α θα αναγνωρίζονταν στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της Μητρικής εταιρείας ως ακολούθως:

— η μεταβολή της τρέχουσας συναλλαγματικής ισοτιμίας GBP/USD στο αποθεματικό μετατροπής συναλλάγματος που σχετίζεται με την Θυγατρική Γ,

— η μεταβολή της τρέχουσας συναλλαγματικής ισοτιμίας GBP/JPY σε ευρώ, στα αποτελέσματα και

— η μεταβολή της τρέχουσας συναλλαγματικής ισοτιμίας JPY/EUR στα λοιπά συνολικά έσοδα.

ΟΕ6 Η Μητρική εταιρεία δεν δύναται να προσδιορίσει τα US$300 εκατομμύρια εξωτερικού δανεισμού στην Θυγατρική Α ως αντιστάθμιση και του EUR/USD τρέχοντος συναλλαγματικού κινδύνου και του GBP/USD τρέχοντος συναλλαγματικού κινδύνου στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της. Ένα μοναδικό μέσο αντιστάθμισης δύναται να αντισταθμίσει τον ίδιο προσδιορισμένο κίνδυνο μόνο μια φορά. Η Θυγατρική Β δεν μπορεί να εφαρμόσει λογιστική αντιστάθμισης στις ενοποιημένες της οικονομικές καταστάσεις, επειδή το μέσο αντιστάθμισης κατέχεται εκτός του ομίλου που περιλαμβάνει την Θυγατρική Β και την Θυγατρική Γ.

▼M10

Πού εντός του ομίλου μπορεί να κατέχεται το μέσο αντιστάθμισης (παράγραφοι 14 και 15);

ΟΕ7 Όπως σημειώνεται στην παράγραφο ΟΕ5, η συνολική μεταβολή στην αξία σε σχέση με τον συναλλαγματικό κίνδυνο των US$300 εκατομμυρίων εξωτερικού δανεισμού στην Θυγατρική Α θα καταχωρείτο και στα αποτελέσματα (τρέχων κίνδυνος USD/JPY) και στα λοιπά συνολικά έσοδα (τρέχων κίνδυνος EUR/JPY) στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της Μητρικής εταιρείας, σε περίπτωση απουσίας της λογιστικής αντιστάθμισης. Αμφότερα τα ποσά περιλαμβάνονται για τους σκοπούς αξιολόγησης της αποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης που ορίζεται στην παράγραφο ΟΕ4, επειδή η μεταβολή στην αξία και του μέσου αντιστάθμισης και του αντισταθμισμένου στοιχείου, υπολογίζονται σε σχέση με το λειτουργικό νόμισμα ευρώ της Μητρικής εταιρείας έναντι του λειτουργικού νομίσματος δολαρίων ΗΠΑ της Θυγατρικής Γ, σύμφωνα με την τεκμηρίωση της αντιστάθμισης. Η μέθοδος ενοποίησης (δηλαδή η άμεση μέθοδος ή η σταδιακή μέθοδος) δεν επηρεάζει την εκτίμηση της αποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης.

Ποσά που ανακατατάσσονται στα αποτελέσματα κατά τη διάθεση εκμετάλλευσης εξωτερικού (παράγραφοι 16 και 17)

▼M53

ΟΕ8 Όταν διατίθεται η Θυγατρική Γ, τα ποσά που ανακατατάσσονται στα αποτελέσματα των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων της Μητρικής εταιρείας από το αποθεματικό μετατροπής συναλλάγματος (ΑΜΣ) είναι:

α) σχετικά με τον εξωτερικό δανεισμό 300 εκατ. δολαρίων ΗΠΑ της Θυγατρικής Α, το ποσό που απαιτείται να αναγνωριστεί βάσει του ΔΠΧΑ 9, δηλαδή η συνολική μεταβολή στην αξία όσον αφορά στον συναλλαγματικό κίνδυνο που έχει αναγνωριστεί στα λοιπά συνολικά έσοδα ως το αποτελεσματικό σκέλος της αντιστάθμισης· και

▼M10

(β) σχετικά με τα US$300 εκατομμύρια της καθαρής επένδυσης στην Θυγατρική Γ, το ποσό που προσδιορίζεται από την μέθοδο ενοποίησης της οικονομικής οντότητας. Εάν η Μητρική εταιρεία χρησιμοποιεί την άμεση μέθοδο, το ΑΜΣ της σε σχέση με την Θυγατρική Γ θα προσδιορίζεται άμεσα από την συναλλαγματική ισοτιμία EUR/USD. Εάν η Μητρική εταιρεία χρησιμοποιεί την σταδιακή μέθοδο, το ΑΜΣ της σε σχέση με την Θυγατρική Γ θα προσδιορίζεται από το ΑΜΣ που αναγνωρίζεται από την Θυγατρική Β και που αντικατοπτρίζει την συναλλαγματική ισοτιμία GBP/USD που έχει μετατραπεί στο λειτουργικό νόμισμα της Μητρικής εταιρείας χρησιμοποιώντας την συναλλαγματική ισοτιμία EUR/GBP. Η χρήση της σταδιακής μεθόδου ενοποίησης από την Μητρική εταιρεία σε προηγούμενες περιόδους δεν απαιτεί αλλά ούτε της απαγορεύει να προσδιορίσει το ποσό του ΑΜΣ προς ανακατάταξη όταν διαθέσει την Θυγατρική Γ ώστε να είναι το ποσό που θα είχε αναγνωρίσει αν είχε πάντα χρησιμοποιήσει την άμεση μέθοδο, ανάλογα με την λογιστική της πολιτική.

Αντιστάθμιση περισσοτέρων από μιας εκμετάλλευσης εξωτερικού (παράγραφοι 11, 13 και 15)

ΟΕ9 Τα παρακάτω παραδείγματα επεξηγούν πώς στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της Μητρικής εταιρείας ο κίνδυνος που μπορεί να αντισταθμιστεί είναι πάντα ο κίνδυνος μεταξύ του λειτουργικού της νομίσματος (ευρώ) και των λειτουργικών νομισμάτων των Θυγατρικών Β και Γ. Ασχέτως με το πώς προσδιορίζονται οι αντισταθμίσεις, τα μέγιστα ποσά που μπορούν να αποτελούν αποτελεσματικές αντισταθμίσεις για συμπερίληψη στο αποθεματικό μετατροπής συναλλάγματος στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της Μητρικής εταιρείας όταν αντισταθμίζονται και οι δύο εκμεταλλεύσεις εξωτερικού, είναι US$300 εκατομμύρια για κίνδυνο EUR/USD και £341 εκατομμύρια για κίνδυνο EUR/GBP. Άλλες μεταβολές στην αξία λόγω των μεταβολών στις συναλλαγματικές ισοτιμίες, περιλαμβάνονται στα αποτελέσματα της Μητρικής εταιρείας Θα ήταν, φυσικά, δυνατό για την Μητρική εταιρεία να προσδιορίσει τα US$300 εκατομμύρια μόνο για μεταβολές στην τρέχουσα συναλλαγματική ισοτιμία USD/GBP ή £500 εκατομμύρια μόνο για μεταβολές στην τρέχουσα συναλλαγματική ισοτιμία GBP/EUR.

▼**M10**

Η Μητρική εταιρεία κατέχει μέσα αντιστάθμισης σε USD και GBP

ΟΕ10 Η Μητρική εταιρεία μπορεί να επιθυμεί να αντισταθμίσει τον συναλλαγματικό κίνδυνο στην καθαρή της επένδυση στην Θυγατρική Β καθώς και σε αυτή σε σχέση με την Θυγατρική Γ. Ας υποθέσουμε ότι η Μητρική εταιρεία κατέχει κατάλληλα μέσα αντιστάθμισης σε δολάρια ΗΠΑ και λίρες στερλίνες τα οποία μπορεί να ορίσει ως αντισταθμίσεις των καθαρών της επενδύσεων στην Θυγατρική Β και στην Θυγατρική Γ. Οι ορισμοί που μπορεί να κάνει η Μητρική εταιρεία στις ενοποιημένες της οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν τα ακόλουθα αλλά δεν περιορίζονται σε αυτά:

(α) Μέσο αντιστάθμισης US$300 εκατομμυρίων καθορισμένο ως αντιστάθμιση των US$300 εκατομμυρίων καθαρής επένδυσης στην Θυγατρική Γ με τον κίνδυνο να είναι η τρέχουσα έκθεση σε συνάλλαγμα (EUR/USD) μεταξύ της Μητρικής εταιρείας και της Θυγατρικής Γ και μέχρι του ποσού του μέσου αντιστάθμισης £341 εκατομμυρίων καθορισμένου ως αντιστάθμιση των £341 εκατομμυρίων καθαρής επένδυσης στην Θυγατρική Β με τον κίνδυνο να είναι η τρέχουσα έκθεση σε συνάλλαγμα (EUR/GBP) μεταξύ της Μητρικής εταιρείας και της Θυγατρικής Β.

(β) Μέσο αντιστάθμισης US$300 εκατομμυρίων καθορισμένο ως αντιστάθμιση των US$300 εκατομμυρίων καθαρής επένδυσης στην Θυγατρική Γ με τον κίνδυνο να είναι η τρέχουσα έκθεση σε συναλλαγματικούς κινδύνους (GBP/USD) μεταξύ της Θυγατρικής Β και της Θυγατρικής Γ και μέχρι του ποσού του μέσου αντιστάθμισης £500 εκατομμυρίων καθορισμένου ως αντιστάθμιση των £500 εκατομμυρίων καθαρής επένδυσης στην Θυγατρική Β με τον κίνδυνο να είναι η τρέχουσα έκθεση σε συνάλλαγμα (EUR/GBP) μεταξύ της Μητρικής εταιρείας και της Θυγατρικής Β.

ΟΕ11 Ο κίνδυνος EUR/USD από την καθαρή επένδυση της Μητρικής Εταιρείας στην Θυγατρική Γ, είναι διαφορετικός κίνδυνος από τον κίνδυνο EUR/GBP από την καθαρή επένδυση της Μητρικής Εταιρείας στην Θυγατρική Β. Ωστόσο, στην περίπτωση που περιγράφεται στην παράγραφο ΟΕ10(α), με τον προσδιορισμό του μέσου αντιστάθμισης USD που κατέχει, η Μητρική Εταιρεία έχει ήδη πλήρως αντισταθμίσει τον κίνδυνο EUR/USD από την καθαρή της επένδυση στην Θυγατρική Γ. Εάν η Μητρική Εταιρεία επίσης προσδιόρισε ένα μέσο σε GBP που κατέχει ως αντιστάθμιση της καθαρής επένδυσής της ύψους £500 εκατομμυρίων στην Θυγατρική Β, £159 εκατομμύρια από αυτή την καθαρή επένδυση, που αντιπροσωπεύουν το αντίστοιχο σε GBP της καθαρής της επένδυσης σε USD στην Θυγατρική Γ, θα μπορούσε να αντισταθμιστεί δύο φορές για κίνδυνο GBP/EUR στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της Μητρικής εταιρείας.

ΟΕ12 Στην περίπτωση που περιγράφεται στην παράγραφο ΟΕ10(β), αν η Μητρική εταιρεία προσδιορίσει τον αντισταθμισμένο κίνδυνο ως τρέχουσα έκθεση σε συναλλαγματικό κίνδυνο (GBP/USD) μεταξύ της Θυγατρικής Β και της Θυγατρικής Γ, μόνο το σκέλος GBP/USD της μεταβολής στην αξία του μέσου αντιστάθμισης US$300 εκατομμυρίων περιλαμβάνεται στο αποθεματικό μετατροπής συναλλάγματος σε σχέση με την Θυγατρική Γ. Το υπόλοιπο της μεταβολής (αντίστοιχο με την μεταβολή GBP/EUR στα £159 εκατομμύρια) περιλαμβάνεται στα ενοποιημένα αποτελέσματα της Μητρικής εταιρείας, όπως στην παράγραφο ΟΕ5. Επειδή ο προσδιορισμός του κινδύνου USD/GBP μεταξύ των Θυγατρικών Β και Γ δεν περιλαμβάνει τον κίνδυνο GBP/EUR, η Μητρική εταιρεία μπορεί επίσης να ορίσει έως £500 εκατομμύρια από την καθαρή της επένδυση στην Θυγατρική Β με τον κίνδυνο να είναι η τρέχουσα έκθεση σε συνάλλαγμα (GBP/EUR), μεταξύ της Μητρικής εταιρείας και της Θυγατρικής Β.

▼**M10**

Η Θυγατρική Β κατέχει το μέσο αντιστάθμισης σε USD

ΟΕ13 Ας υποθέσουμε ότι η Θυγατρική Β κατέχει US$300 εκατομμύρια εξωτερικού χρέους το προϊόν των οποίων μεταβιβάστηκε στην Μητρική εταιρεία μέσω δανείου μεταξύ εταιρειών σε λίρες στερλίνες. Επειδή και τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις της αυξήθηκαν κατά £159 εκατομμύρια, τα καθαρά περιουσιακά στοιχεία της Θυγατρικής Β δεν αλλάζουν. Η Θυγατρική Β θα μπορούσε να ορίσει το εξωτερικό χρέος ως αντιστάθμιση του κινδύνου GBP/USD της καθαρής της επένδυσης στην Θυγατρική Γ στις ενοποιημένες οικονομικές της καταστάσεις. Η Μητρική Εταιρεία θα μπορούσε να διατηρήσει τον προσδιορισμό αυτού του μέσου αντιστάθμισης της Θυγατρικής Β ως αντιστάθμιση της καθαρής της επένδυσής στην Θυγατρική Γ για τον κίνδυνο GBP/USD (βλ. παράγραφο 13) και η Μητρική εταιρεία θα μπορούσε να ορίσει το μέσο αντιστάθμισης σε GBP που κατέχει ως αντιστάθμιση για το σύνολο της καθαρής της επένδυσης £500 εκατομμυρίων στην Θυγατρική Β. Η πρώτη αντιστάθμιση, προσδιορισμένη από την Θυγατρική Β, θα έπρεπε να εκτιμηθεί αναφορικά με το λειτουργικό νόμισμα της Θυγατρικής Β (λίρες στερλίνες) και η δεύτερη αντιστάθμιση, ορισμένη από τη Μητρική εταιρεία, να εκτιμηθεί αναφορικά με το λειτουργικό νόμισμα της Μητρικής εταιρείας (ευρώ). Σε αυτή την περίπτωση, μόνον ο κίνδυνος GBP/USD από την καθαρή επένδυση της Μητρικής εταιρείας στην Θυγατρική Γ έχει αντισταθμιστεί στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της Μητρικής εταιρείας από το μέσο αντιστάθμισης σε USD, όχι ο συνολικός κίνδυνος EUR/USD. Συνεπώς, ο συνολικός κίνδυνος EUR/GBP από την καθαρή επένδυση £500 εκατομμυρίων της Μητρικής εταιρείας στην Θυγατρική Β μπορεί να αντισταθμιστεί στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της Μητρικής εταιρείας.

ΟΕ14 Ωστόσο, πρέπει επίσης να εξεταστεί η λογιστικοποίηση του δανείου των £159 εκατομμυρίων της Μητρικής εταιρείας που πρέπει να αποπληρωθεί στην Θυγατρική Β. Εάν το πληρωτέο δάνειο της Μητρικής εταιρείας δεν θεωρηθεί μέρος της καθαρής της επένδυσης στην Θυγατρική Β επειδή δεν πληροί τους όρους του Δ.Λ.Π. 21 παράγραφος 15, η συναλλαγματική διαφορά GBP/EUR που προκύπτει από τη μετατροπή θα έπρεπε να περιληφθεί στα ενοποιημένα αποτελέσματα της Μητρικής εταιρείας. Εάν το δάνειο των £159 εκατομμυρίων πληρωτέο στην Θυγατρική Β θεωρηθεί μέρος της καθαρής επένδυσης της Μητρικής εταιρείας, η εν λόγω καθαρή επένδυση θα ήταν μόνο £341 εκατομμύρια και το ποσό που θα όριζε η Μητρική εταιρεία ως αντισταθμισμένο στοιχείο για τον κίνδυνο GBP/EUR θα μειωνόταν ανάλογα από £500 εκατομμύρια σε £341 εκατομμύρια.

ΟΕ15 Εάν η Μητρική εταιρεία ανέστρεφε την σχέση αντιστάθμισης που ορίστηκε από την Θυγατρική Β, η Μητρική εταιρεία θα μπορούσε να ορίσει τα US$300 εκατομμύρια εξωτερικού δανεισμού που κατέχει η Θυγατρική Β ως αντιστάθμιση της καθαρής της επένδυσης US$300 εκατομμυρίων στην Θυγατρική Γ για κίνδυνο EUR/USD και να ορίσει το μέσο αντιστάθμισης σε GBP που κατέχει η ίδια ως αντιστάθμιση ύψους μόνο μέχρι £341 εκατομμυρίων της καθαρής επένδυσης στην Θυγατρική Β. Σε αυτή την περίπτωση η αποτελεσματικότητα και των δύο αντισταθμίσεων θα υπολογιζόταν αναφορικά με το λειτουργικό νόμισμα της Μητρικής εταιρείας (ευρώ). Συνεπώς, και η μεταβολή της αξίας USD/GBP του εξωτερικού δανεισμού που κατέχεται από την Θυγατρική Β και η μεταβολή της αξίας GBP/EUR του δανείου της Μητρικής εταιρείας πληρωτέου στην Θυγατρική Β (αντίστοιχο συνολικά με το USD/EUR) θα συμπεριλαμβάνονταν στο αποθεματικό μετατροπής συναλλάγματος στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της Μητρικής εταιρείας. Επειδή η Μητρική εταιρεία έχει ήδη πλήρως αντισταθμίσει τον κίνδυνο EUR/USD από την καθαρή της επένδυση στην Θυγατρική Γ, μπορεί να αντισταθμίσει μόνο μέχρι £341 εκατομμύρια για τον κίνδυνο EUR/GBP της καθαρής της επένδυσης στην Θυγατρική Β.

▼M17

ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Α.17

Διανομές Μη-Ταμειακών Περιουσιακών Στοιχείων σε Ιδιοκτήτες

ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ

— Δ.Π.Χ.Α. 3 *Συνενώσεις Επιχειρήσεων* (όπως αναθεωρήθηκε το 2008)

— Δ.Π.Χ.Α. 5 *Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέχονται προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες*

— Δ.Π.Χ.Α. 7 *Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποιήσεις*

▼M32

— Δ.Π.Χ.Α. 10 *Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις*

▼M33

— ΔΠΧΑ 13 *Επιμέτρηση εύλογης αξίας*

▼M17

— Δ.Λ.Π.1 *Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων* (όπως αναθεωρήθηκε το 2007)

— Δ.Λ.Π. 10 *Γεγονότα μετά την Περίοδο Αναφοράς*

— Δ.Λ.Π. 27 *Ενοποιημένες και Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις* (όπως τροποποιήθηκε τον Μάιο 2008)

ΠΛΑΙΣΙΟ

1 Ενίοτε μια οικονομική οντότητα διανέμει περιουσιακά στοιχεία εκτός από μετρητά (μη-ταμειακά περιουσιακά στοιχεία) ως μερίσματα στους ιδιοκτήτες της ([1]) που δρουν υπό την ιδιότητά τους ως ιδιοκτήτες. Στις περιπτώσεις αυτές, μια οικονομική οντότητα μπορεί επίσης να δώσει στους ιδιοκτήτες της την επιλογή να λάβουν είτε μη-ταμειακά περιουσιακά στοιχεία είτε μετρητά ως εναλλακτική επιλογή. Η Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Α. έλαβε αιτήσεις για καθοδήγηση σχετικά με το πώς μια οικονομική οντότητα πρέπει να αντιμετωπίζει λογιστικά αυτές τις διανομές.

2 Τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.) δεν παρέχουν καθοδήγηση σχετικά με τον τρόπο που μια οικονομική οντότητα πρέπει να επιμετρά τις διανομές προς τους ιδιοκτήτες της (κοινώς γνωστές ως μερίσματα). Το Δ.Λ.Π. 1 απαιτεί να παρουσιάζει μια οικονομική οντότητα λεπτομέρειες σχετικά με τα μερίσματα που αναγνωρίζονται ως διανομές προς τους ιδιοκτήτες είτε στην κατάσταση μεταβολών των ίδιων κεφαλαίων είτε στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

3 Η παρούσα Διερμηνεία εφαρμόζεται στις ακόλουθες μορφές μη αμφίδρομων διανομών περιουσιακών στοιχείων από μια οικονομική οντότητα προς τους ιδιοκτήτες της που δρουν υπό την ιδιότητά τους αυτή:

(α) διανομές μη-ταμειακών περιουσιακών στοιχείων (ήτοι στοιχεία ενσωμάτων παγίων, επιχειρήσεις όπως προσδιορίζονται στο Δ.Π.Χ.Α. 3, δικαιώματα ιδιοκτησίας σε μια άλλη οικονομική οντότητα ή ομάδες διάθεσης όπως προσδιορίζονται στο Δ.Π.Χ.Α. 5), και

(β) διανομές που επιτρέπουν στους ιδιοκτήτες να λάβουν είτε μη-ταμειακά περιουσιακά στοιχεία είτε μετρητά ως εναλλακτική επιλογή.

4 Η παρούσα Διερμηνεία εφαρμόζεται μόνο σε διανομές στις οποίες όλοι οι ιδιοκτήτες συμμετοχικών τίτλων της ίδιας κατηγορίας έχουν την ίδια αντιμετώπιση.

([1]) Η παράγραφος 7 του Δ.Λ.Π. 1 χαρακτηρίζει ιδιοκτήτες τους κατόχους μέσων που κατατάσσονται ως συμμετοχικοί τίτλοι.

▼M17

5 Η παρούσα Διερμηνεία δεν εφαρμόζεται σε διανομή μη-ταμειακού περιουσιακού στοιχείου που τελικά ελέγχεται από το ίδιο μέρος ή μέρη πριν και μετά τη διανομή. Η εξαίρεση αυτή εφαρμόζεται σε ατομικές, ξεχωριστές, και ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής οντότητας που προβαίνει στη διανομή.

6 Σύμφωνα με την παράγραφο 5, η παρούσα Διερμηνεία δεν εφαρμόζεται σε διανομή μη-ταμειακού περιουσιακού στοιχείου που τελικά ελέγχεται από τα ίδια μέρη πριν και μετά τη διανομή. Η παράγραφος Β2 του Δ.Π.Χ.Α. 3 δηλώνει ότι «Μια ομάδα ατόμων θεωρείται ότι ελέγχει μια οικονομική οντότητα όταν, ως αποτέλεσμα συμβατικών διακανονισμών, έχει συλλογικά το δικαίωμα να κατευθύνει την οικονομική και επιχειρηματική πολιτική της, ούτως ώστε να αποκομίζονται οφέλη από τις δραστηριότητές της». Επομένως, για να μην εμπεριέχεται στο πεδίο εφαρμογής αυτής της Διερμηνείας μια διανομή, επειδή τα ίδια μέρη ελέγχουν το περιουσιακό στοιχείο και πριν και μετά τη διανομή, μια ομάδα μεμονωμένων μετόχων που λαμβάνουν τη διανομή πρέπει να έχει, βάσει συμβατικών διακανονισμών, αυτό το συλλογικό δικαίωμα επί της οικονομικής οντότητας που προβαίνει στη διανομή.

▼M32

7 Σύμφωνα με την παράγραφο 5, η παρούσα Διερμηνεία δεν εφαρμόζεται όταν μια οικονομική οντότητα διανέμει κάποια από τα δικαιώματα ιδιοκτησίας της σε μια θυγατρική, αλλά διατηρεί τον έλεγχό της. Η οικονομική οντότητα που προβαίνει στη διανομή που έχει ως αποτέλεσμα η οικονομική οντότητα να αναγνωρίζει μια μη ελέγχουσα συμμετοχή στη θυγατρική της αντιμετωπίζει λογιστικά την διανομή σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 10.

▼M17

8 Η Διερμηνεία αναφέρεται μόνο στη λογιστική αντιμετώπιση από μια οικονομική οντότητα που προβαίνει σε μη ταμειακή διανομή περιουσιακών στοιχείων. Δεν καλύπτει τη λογιστική αντιμετώπιση από τους μετόχους που λαμβάνουν τη διανομή αυτή.

ΘΕΜΑΤΑ

9 Όταν μια οικονομική οντότητα ανακοινώνει μια διανομή και έχει την δέσμευση να διανείμει τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία στους ιδιοκτήτες της, πρέπει να αναγνωρίσει μια υποχρέωση για το πληρωτέο μέρισμα. Κατά συνέπεια, η παρούσα Διερμηνεία επιλαμβάνεται των ακόλουθων θεμάτων:

(α) Πότε πρέπει η οικονομική οντότητα να αναγνωρίσει το πληρωτέο μέρισμα;

(β) Πώς πρέπει η οικονομική οντότητα να επιμετρήσει το πληρωτέο μέρισμα;

(γ) Όταν η οικονομική οντότητα διακανονίσει το πληρωτέο μέρισμα, πώς πρέπει να λογιστικοποιήσει τυχόν διαφορές μεταξύ της λογιστικής αξίας των διανεμηθέντων περιουσιακών στοιχείων και της λογιστικής αξίας του πληρωτέου μερίσματος;

ΟΜΟΦΩΝΗ ΑΠΟΔΟΧΗ

Πότε αναγνωρίζεται ένα πληρωτέο μέρισμα

10 Η υποχρέωση καταβολής ενός μερίσματος πρέπει να αναγνωρίζεται όταν το μέρισμα έχει λάβει την πρέπουσα έγκριση και έχει πάψει να τελεί υπό την διακριτική ευχέρεια της οικονομικής οντότητας, που είναι η ημερομηνία:

(α) κατά την οποία η ανακοίνωση του μερίσματος, από τη διοίκηση ή το διοικητικό συμβούλιο, εγκρίνεται από την κατάλληλη αρχή, δηλαδή τους μετόχους, εάν η δικαιοδοσία απαιτεί την έγκρισή τους, ή

(β) κατά την οποία το μέρισμα ανακοινώνεται, από τη διοίκηση ή το διοικητικό συμβούλιο, εάν δεν απαιτείται περαιτέρω έγκριση από τη δικαιοδοσία.

▼M17

Επιμέτρηση ενός πληρωτέου μερίσματος

11 Μια οικονομική οντότητα θα επιμετρά την υποχρέωσή της να διανείμει μη-ταμειακά περιουσιακά στοιχεία ως μέρισμα προς τους ιδιοκτήτες της στην εύλογη αξία των περιουσιακών στοιχείων προς διανομή.

12 Στην περίπτωση που μια οικονομική οντότητα επιτρέψει στους ιδιοκτήτες της την επιλογή να λάβουν είτε ένα μη-ταμειακό περιουσιακό στοιχείο είτε μετρητά ως εναλλακτική επιλογή, η οικονομική οντότητα θα εκτιμήσει το πληρωτέο μέρισμα λαμβάνοντας υπόψη και την εύλογη αξία κάθε επιλογής και την πιθανότητα που συσχετίζεται με την επιλογή από τους ιδιοκτήτες της κάθε εναλλακτικής περίπτωσης.

13 Στο τέλος κάθε περιόδου αναφοράς και κατά την ημερομηνία του διακανονισμού, η οικονομική οντότητα θα επανεξετάσει και θα αναπροσαρμόσει τη λογιστική αξία του πληρωτέου μερίσματος, ενώ οι τυχόν αλλαγές στη λογιστική αξία του πληρωτέου μερίσματος αναγνωρίζονται στα ίδια κεφάλαια ως προσαρμογές του ποσού της διανομής.

Λογιστική αντιμετώπιση τυχόν διαφορών μεταξύ της λογιστικής αξίας των διανεμηθέντων περιουσιακών στοιχείων και της λογιστικής αξίας του πληρωτέου μερίσματος, όταν η οικονομική οντότητα διακανονίζει το πληρωτέο μέρισμα.

14 Όταν η οικονομική οντότητα διακανονίζει το πληρωτέο μέρισμα, πρέπει να αναγνωρίσει τυχόν διαφορές μεταξύ της λογιστικής αξίας των διανεμηθέντων περιουσιακών στοιχείων και της λογιστικής αξίας του πληρωτέου μερίσματος στα αποτελέσματα.

Παρουσίαση και γνωστοποιήσεις

15 Η οικονομική οντότητα θα παρουσιάσει τη διαφορά που περιγράφηκε στην παράγραφο 14 ως διακεκριμένο συγκεκριμένο κονδύλιο στα αποτελέσματα.

16 Η οικονομική οντότητα θα γνωστοποιήσει τις ακόλουθες πληροφορίες, αν αρμόζει:

(α) τη λογιστική αξία του πληρωτέου μερίσματος κατά την έναρξη και τη λήξη της περιόδου, και

(β) την αύξηση ή τη μείωση της λογιστικής αξίας που αναγνωρίστηκε στην περίοδο σύμφωνα με την παράγραφο 13, ως αποτέλεσμα της μεταβολής της εύλογης αξίας των περιουσιακών στοιχείων προς διανομή.

▼M33

17 Εάν, μετά το τέλος της περιόδου αναφοράς αλλά προτού εγκριθεί η έκδοση των οικονομικών καταστάσεων, μια οντότητα ανακοινώσει μέρισμα το οποίο θα διανείμει ως μη-ταμειακό περιουσιακό στοιχείο, θα γνωστοποιεί:

▼M17

(α) τη φύση του προς διανομή περιουσιακού στοιχείου,

(β) τη λογιστική αξία του προς διανομή περιουσιακού στοιχείου κατά το τέλος της περιόδου αναφοράς, και

▼M33

γ) την εύλογη αξία του προς διανομή περιουσιακού στοιχείου στο τέλος της περιόδου αναφοράς, εάν διαφέρει από τη λογιστική αξία του και τις πληροφορίες για τη μέθοδο (τις μεθόδους) που χρησιμοποιήθηκε(-αν) για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας, όπως απαιτείται βάσει της παραγράφου 93 στοιχεία β), δ), ζ) και θ) και της παραγράφου 99 του ΔΠΧΑ 13.

▼**M17**

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

18 Μια οικονομική οντότητα θα εφαρμόζει την παρούσα Διερμηνεία μελλοντικά για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιουλίου 2009. Η αναδρομική εφαρμογή δεν επιτρέπεται. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Εφόσον μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει αυτή τη Διερμηνεία για περίοδο που ξεκινά πριν από την 1η Ιουλίου 2009, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό και εφαρμόζει επίσης και το Δ.Π.Χ.Α. 3 (όπως αναθεωρήθηκε το 2008), το Δ.Λ.Π. 27 (όπως τροποποιήθηκε τον Μάιο του 2008) και το Δ.Π.Χ.Α. 5 (όπως τροποποιείται από την παρούσα Διερμηνεία).

▼**M32**

19 Το ΔΠΧΑ 10, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2011, τροποποίησε την παράγραφο 7. Μια οικονομική οντότητα θα πρέπει να εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις όταν εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 10.

▼**M33**

20 Το ΔΠΧΑ 13, το οποίο εκδόθηκε το Μάιο 2011, προβλέπει τροποποίηση της παραγράφου 17. Μια οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 13.

▼**M18**

ΔΙΕΡΜΗΝΕΊΑ ΕΔΔΠΧΑ 18

Μεταβιβάσεις περιουσιακών στοιχείων από πελάτες

ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ

— *Πλαίσιο για την κατάρτιση και παρουσίαση οικονομικών καταστάσεων*

— ΔΠΧΑ 1 Πρώτη Εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (αναθεωρήθηκε το 2008)

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

— ΔΛΠ 16 Ενσώματα Πάγια

— ΔΛΠ 18 Έσοδα

— ΔΛΠ 20 Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης

— ΕΔΔΠΧΑ 12 Συμφωνίες για Παραχώρηση του Δικαιώματος Παροχής Υπηρεσιών

ΠΛΑΙΣΙΟ

1 Στον κλάδο των υπηρεσιών κοινής ωφελείας, μια οντότητα μπορεί λάβει από πελάτες της πάγια περιουσιακά στοιχεία τα οποία πρέπει να χρησιμοποιηθούν για τη σύνδεση των πελατών αυτών με κάποιο δίκτυο και την παροχή σε αυτούς διαρκούς πρόσβασης σε προμήθεια αγαθών όπως ο ηλεκτρισμός, το φυσικό αέριο ή η ύδρευση. Εναλλακτικά, μια οντότητα μπορεί να λάβει μετρητά από πελάτες για την απόκτηση ή κατασκευή ανάλογων ενσώματων παγίων στοιχείων. Συνήθως, οι πελάτες καλούνται να καταβάλουν συμπληρωματικά ποσά για την αγορά αγαθών ή υπηρεσιών που βασίζονται στη χρήση.

2 Οι μεταβιβάσεις περιουσιακών στοιχείων από πελάτες μπορεί επίσης να λάβουν χώρα και σε τομείς εκτός από τα αγαθά και τις υπηρεσίες κοινής ωφελείας. Για παράδειγμα, μια οντότητα που αναθέτει τις δραστηριότητές της στο πεδίο της τεχνολογίας των πληροφοριών μπορεί να μεταβιβάσει τα υφιστάμενα πάγιά της στον πάροχο των υπηρεσιών αυτών.

3 Σε ορισμένες περιπτώσεις, η μεταβίβαση των περιουσιακών στοιχείων μπορεί να μη γίνεται από την οντότητα που θα έχει τελικά διαρκή πρόσβαση στην παροχή αγαθών ή υπηρεσιών και θα είναι ο αποδέκτης των εν λόγω αγαθών και υπηρεσιών. Ωστόσο, για λόγους απλούστευσης, η παρούσα Διερμηνεία αναφέρεται στην οντότητα που μεταβιβάζει το περιουσιακό στοιχείο ως ο «πελάτης».

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

4 Η παρούσα Διερμηνεία εφαρμόζεται στο λογιστικό χειρισμό των μεταβιβάσεων παγίων περιουσιακών στοιχείων από οντότητες οι οποίες λαμβάνουν τέτοιου είδους μεταβιβάσεις από τους πελάτες τους.

5 Ως συμφωνίες στο πλαίσιο της παρούσας Διερμηνείας νοούνται οι συμφωνίες στις οποίες μια οντότητα λαμβάνει από πελάτη πάγιο περιουσιακό στοιχείο το οποίο η οντότητα πρέπει στη συνέχεια να χρησιμοποιήσει είτε για τη σύνδεση του πελάτη σε δίκτυο είτε για την παροχή στον πελάτη διαρκούς πρόσβασης σε αγαθά ή υπηρεσίες, ή αμφότερα.

6 Η παρούσα Διερμηνεία εφαρμόζεται επίσης σε συμφωνίες στις οποίες μια οντότητα λαμβάνει μετρητά από πελάτη, όταν το ποσό αυτό των μετρητών πρέπει να χρησιμοποιηθεί μόνον για την κατασκευή ή την απόκτηση παγίων και η οντότητα πρέπει να χρησιμοποιήσει τα πάγια αυτά στοιχεία για να συνδέσει τον πελάτη με δίκτυο ή για να παράσχει στον πελάτη διαρκή πρόσβαση σε παροχή αγαθών ή υπηρεσιών, ή αμφότερα.

▼**M18**

7 Η παρούσα Διερμηνεία δεν εφαρμόζεται σε συμφωνίες στις οποίες η μεταβίβαση είναι είτε κρατική επιχορήγηση βάσει του σχετικού ορισμού στο ΔΛΠ 20 είτε υποδομή που χρησιμοποιείται σε συμφωνία παραχώρησης δικαιώματος παροχής υπηρεσιών εμπίπτουσα στο πεδίο εφαρμογής της ΕΔΔΠΧΑ 12.

ΘΕΜΑΤΑ

8 Η παρούσα διερμηνεία εξετάζει τα ακόλουθα θέματα:

α) Πληρούται ο ορισμός του περιουσιακού στοιχείου;

β) Εφόσον πληρούται ο ορισμός του περιουσιακού στοιχείου, πώς επιμετράται το μεταβιβαζόμενο πάγιο περιουσιακό στοιχείο κατά την αρχική αναγνώριση;

γ) Εάν το ενσώματο πάγιο επιμετράται στην εύλογη αξία κατά την αρχική αναγνώριση, ποιος είναι ο λογιστικός χειρισμός για την προκύπτουσα πίστωση;

δ) Πώς καταχωρίζει η οντότητα τη μεταβίβαση μετρητών από τον πελάτη της;

ΟΜΟΦΩΝΗ ΓΝΩΜΗ

Πληρούται ο ορισμός του περιουσιακού στοιχείου;

9 Όταν σε μια οντότητα μεταβιβάζεται από πελάτη ενσώματο πάγιο, η οντότητα εκτιμά εάν το μεταβιβαζόμενο στοιχείο πληροί τον ορισμό του περιουσιακού στοιχείου σύμφωνα με το *Πλαίσιο*. Η παράγραφος 49 στοιχείο α) του *Πλαισίου* αναφέρει ότι «ένα περιουσιακό στοιχείο είναι πόρος ελεγχόμενος από την οντότητα ως αποτέλεσμα παρελθόντων γεγονότων και από τον οποίον η οντότητα αναμένεται να αποκομίσει μελλοντικά οφέλη.» Στις περισσότερες περιπτώσεις, η οντότητα αποκτά το δικαίωμα ιδιοκτησίας του μεταβιβαζόμενου ενσώματου παγίου. Ωστόσο, το δικαίωμα ιδιοκτησίας δεν είναι ουσιαστικό για τον καθορισμό του εάν υφίσταται περιουσιακό στοιχείο. Κατά συνέπεια, εάν ο πελάτης εξακολουθεί να ελέγχει το μεταβιβαζόμενο στοιχείο, δεν θα πληρούται ο ορισμός του περιουσιακού στοιχείου παρά τη μεταβίβαση της ιδιοκτησίας.10

10 Μια οντότητα που ελέγχει ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί γενικά να χειρίζεται το στοιχείο αυτό κατά το δοκούν. Για παράδειγμα, η οντότητα μπορεί να ανταλλάξει το εν λόγω στοιχείο με άλλα, να το χρησιμοποιήσει για την παραγωγή αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών, να χρεώσει κάποιο αντίτιμο για τη χρήση του από τρίτους, να το χρησιμοποιήσει για τον διακανονισμό υποχρεώσεων, να το κρατήσει ή να το κατανείμει σε ιδιοκτήτες. Η οντότητα που λαμβάνει από πελάτη μεταβίβαση ενσώματου παγίου λαμβάνει υπόψη όλα τα συναφή γεγονότα και περιστάσεις κατά την εκτίμηση του ελέγχου του μεταβιβαζόμενου στοιχείου. Για παράδειγμα, μολονότι η οντότητα πρέπει να χρησιμοποιήσει το μεταβιβαζόμενο ενσώματο πάγιο για την παροχή μίας ή περισσοτέρων υπηρεσιών στον πελάτη, μπορεί να έχει τη δυνατότητα να αποφασίσει για τον τρόπο λειτουργίας και συντήρησης του μεταβιβαζόμενου στοιχείου και για τον χρόνο αντικατάστασής του. Στην περίπτωση αυτή, η οντότητα θα συνάγει ότι ελέγχει το μεταβιβαζόμενο ενσώματο πάγιο.

Πώς πρέπει να επιμετράται το μεταβιβαζόμενο ενσώματο πάγιο κατά την αρχική αναγνώριση;

11 Εάν η οντότητα καταλήξει ότι πληρούται ο ορισμός του περιουσιακού στοιχείου, αναγνωρίζει το μεταβιβαζόμενο περιουσιακό στοιχείο ως ενσώματο πάγιο σύμφωνα με το σημείο 7 του ΔΛΠ 16 και επιμετρά το κόστος του κατά την αρχική αναγνώριση στην εύλογη αξία, σύμφωνα με το σημείο 24 του εν λόγω προτύπου.

▼M18

Ποιος λογαριασμός πρέπει να πιστωθεί;

12 Στη εξέταση που ακολουθεί γίνεται η παραδοχή ότι η οντότητα που λαμβάνει ενσώματο πάγιο έχει καταλήξει ότι το μεταβιβαζόμενο στοιχείο πρέπει να αναγνωριστεί και να επιμετρηθεί σύμφωνα με τις ανωτέρω παραγράφους 9-11.

13 Η παράγραφος 12 του ΔΛΠ 18 αναφέρει ότι «όταν πωλούνται αγαθά ή παρέχονται υπηρεσίες σε αντάλλαγμα ανόμοιων αγαθών ή υπηρεσιών, η ανταλλαγή θεωρείται ως πράξη που δημιουργεί έσοδο». Βάσει των όρων των συμφωνιών που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της παρούσας Διερμηνείας, η μεταβίβαση ενσώματου παγίου θα είναι ανταλλαγή ανόμοιων αγαθών ή υπηρεσιών. Συνεπώς, η οντότητα αναγνωρίζει έσοδο σύμφωνα με το ΔΛΠ 18.

Αναγνώριση των διακριτά αναγνωρίσιμων υπηρεσιών

14 Μια οντότητα μπορεί να συμφωνήσει να παραδίδει μία ή περισσότερες υπηρεσίες σε αντάλλαγμα για το μεταβιβαζόμενο ενσώματο πάγιο, όπως η σύνδεση του πελάτη με το δίκτυο, η παροχή στον πελάτη διαρκούς πρόσβασης στην προμήθεια αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών, ή αμφότερα. Σύμφωνα με την παράγραφο 13 του ΔΛΠ 18, η οντότητα αναγνωρίζει τις διακριτά αναγνωρίσιμες υπηρεσίες που περιλαμβάνονται στη συμφωνία.

15 Τα χαρακτηριστικά που καταδεικνύουν ότι η σύνδεση πελάτη με δίκτυο αποτελεί διακριτά αναγνωρίσιμη υπηρεσία περιλαμβάνουν:

α) παροχή σύνδεσης σε πελάτη, η οποία αντιπροσωπεύει αυτοτελή αξία για τον πελάτη·

β) η εύλογη αξία της υπηρεσίας μπορεί να μετρηθεί με αξιοπιστία.

16 Ένα χαρακτηριστικό που καταδεικνύει ότι η παροχή διαρκούς πρόσβασης του πελάτη σε αγαθά ή υπηρεσίες αποτελεί διακριτά αναγνωρίσιμη υπηρεσία είναι ότι, στο μέλλον, ότι ο πελάτης που πραγματοποιεί τη μεταβίβαση λαμβάνει τη διαρκή πρόσβαση, τα αγαθά, τις υπηρεσίες, ή αμφότερα σε τιμή χαμηλότερη εκείνης που θα χρεωνόταν χωρίς τη μεταβίβαση του ενσώματου παγίου.

17 Αντίστροφα, ένα χαρακτηριστικό που καταδεικνύει ότι η υποχρέωση παροχής στον πελάτη διαρκούς πρόσβασης σε αγαθά ή υπηρεσίες απορρέει από τους όρους της άδειας λειτουργίας της οντότητας ή από άλλες διατάξεις παρά από τη συμφωνία σχετικά με τη μεταβίβαση του ενσώματου παγίου είναι ότι οι πελάτες που πραγματοποιούν τη μεταβίβαση καταβάλλουν την ίδια τιμή με εκείνους που δεν έχουν προβεί σε ανάλογη μεταβίβαση για τη διαρκή πρόσβαση σε αγαθά ή υπηρεσίες, ή αμφότερα.

Αναγνώριση εσόδου

18 Εφόσον αναγνωριστεί μία μόνον υπηρεσία, η οντότητα αναγνωρίζει έσοδο όταν παρέχεται η υπηρεσία σύμφωνα με την παράγραφο 20 του ΔΛΠ 18.

19 Εάν αναγνωρίζονται περισσότερες της μίας διακριτά αναγνωρίσιμες υπηρεσίες, η παράγραφος 13 του ΔΛΠ 18 προβλέπει ότι η εύλογη αξία ολόκληρου του εισπραχθέντος ή εισπρακτέου αντιτίμου για τη συμφωνία επιμερίζεται σε κάθε υπηρεσία και τα κριτήρια αναγνώρισης του ΔΛΠ 18 εφαρμόζονται τότε σε κάθε υπηρεσία.

20 Εάν η παροχή διαρκούς υπηρεσίας αναγνωρίζεται ως μέρος της συμφωνίας, η περίοδος στην οποία αναγνωρίζεται έσοδο για την εν λόγω υπηρεσία καθορίζεται γενικά βάσει των όρων της συμφωνίας με τον πελάτη. Εάν η συμφωνία δεν διευκρινίζει την περίοδο, το έσοδο αναγνωρίζεται για περίοδο μη υπερβαίνουσα την ωφέλιμη ζωή του μεταβιβαζόμενου περιουσιακού στοιχείου που χρησιμοποιήθηκε για την παροχή της διαρκούς υπηρεσίας.

▼**M18**

Πώς καταχωρίζει η οντότητα τη μεταβίβαση μετρητών από τον πελάτη της;

21 Όταν πελάτης μεταβιβάζει μετρητά σε οντότητα, η οντότητα εκτιμά εάν η συμφωνία εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της παρούσας Διερμηνείας σύμφωνα με την παράγραφο 6. Εάν εμπίπτει, η οντότητα εκτιμά κατά πόσον το κατασκευασθέν ή αποκτηθέν ενσώματο πάγιο πληροί τον ορισμό του περιουσιακού στοιχείου σύμφωνα με τις παραγράφους 9 και 10. Εφόσον πληρούται ο ορισμός του περιουσιακού στοιχείου, η οντότητα αναγνωρίζει το ενσώματο πάγιο στο κόστος του σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 και αναγνωρίζει έσοδο, σύμφωνα με τις παραγράφους 13-20, ίσο προς το ποσό των μετρητών που ελήφθησαν από τον πελάτη.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ

22 Οι οντότητες εφαρμόζουν την παρούσα Διερμηνεία μελλοντικά σε μεταβιβάσεις περιουσιακών στοιχείων που λαμβάνονται από πελάτες την 1η Ιουλίου 2009 ή μετά την ημερομηνία αυτή. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν την εν λόγω ημερομηνία εφόσον οι αποτιμήσεις και οι λοιπές πληροφορίες που χρειάζονται για την εφαρμογή της Διερμηνείας σε προγενέστερες μεταβιβάσεις είχαν ληφθεί όταν πραγματοποιήθηκαν οι μεταβιβάσεις αυτές. Οι οντότητες γνωστοποιούν την ημερομηνία από την οποία εφαρμόστηκε η Διερμηνεία.

▼**M28**

ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΕΔΔΠΧΑ 19

Εξόφληση χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων με συμμετοχικούς τίτλους

ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ

— *Πλαίσιο για την κατάρτιση και παρουσίαση οικονομικών καταστάσεων*

— ΔΠΧΑ 2 *Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών*

— ΔΠΧΑ 3 *Συνενώσεις επιχειρήσεων*

▼**M53**

— ΔΠΧΑ 9 *Χρηματοοικονομικά μέσα*

▼**M33**

— ΔΠΧΑ 13 *Επιμέτρηση εύλογης αξίας*

▼**M28**

— ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων*

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

— ΔΛΠ 32 *Χρηματοοικονομικά μέσα: Παρουσίαση*

▼**M53**

———————

▼**M28**

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

1 Η διαπραγμάτευση των όρων τακτοποίησης μιας οικονομικής υποχρέωσης μεταξύ οφειλέτη και πιστωτή μπορεί να οδηγήσει στην μερική ή ολική εξόφληση της υποχρέωσης αυτής με την έκδοση από των οφειλέτη συμμετοχικών τίτλων προς τον πιστωτή. Οι συναλλαγές αυτές αναφέρονται ορισμένες φορές ως «ανταλλαγή χρέους με μετοχές». Η ΕΔΔΠΧΑ έλαβε αιτήσεις παροχής οδηγιών σχετικά με τον λογιστικό χειρισμό των συναλλαγών αυτών.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

2 Η παρούσα Διερμηνεία αφορά την λογιστική αντιμετώπιση σε περίπτωση που μια οντότητα διαπραγματεύεται τους όρους οικονομικής υποχρέωσης και καταλήγει στην έκδοση μετοχών προς τον πιστωτή για την ολική ή μερική εξόφληση της εν λόγω υποχρέωσης. Δεν αφορά τον λογιστικό χειρισμό από τον πιστωτή.

3 Η οντότητα δεν εφαρμόζει την παρούσα Διερμηνεία σε συναλλαγές στις οποίες:

(α) ο πιστωτής είναι επίσης άμεσος ή έμμεσος μέτοχος και ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή.

(β) ο πιστωτής και η οντότητα ελέγχονται από το ίδιο μέρος ή τα ίδια μέρη πριν και μετά τη συναλλαγή και η ουσία της συναλλαγής περιλαμβάνει διανομή συμμετοχικών τίτλων από την οντότητα ή εισφορά μετοχικού κεφαλαίου σε αυτήν.

(γ) η εξόφληση της οικονομικής υποχρέωσης με την έκδοση μετοχών είναι σύμφωνη με τους αρχικούς όρους της οικονομικής υποχρέωσης.

ΘΕΜΑΤΑ

▼**M53**

4 Η παρούσα Διερμηνεία εξετάζει τα ακόλουθα ζητήματα:

α) Υπάρχουν συμμετοχικοί τίτλοι τους οποίους εκδίδει η οικονομική οντότητα για τη μερική ή ολική εξόφληση μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης και αποτελούν «αντάλλαγμα που καταβάλλεται», σύμφωνα με την παράγραφο 3.3.3 του ΔΠΧΑ 9;

▼M28

(β) Με ποιόν τρόπο επιμετρά αρχικά η οντότητα τους συμμετοχικούς τίτλους που εκδίδονται για την εξόφληση ανάλογης οικονομικής οφειλής;

(γ) Πώς πρέπει να καταλογίσει η οντότητα τυχόν διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας της οικονομικής υποχρέωσης που εξοφλήθηκε και του ποσού της αρχικής επιμέτρησης των εκδοθέντων συμμετοχικών τίτλων;

ΟΜΟΦΩΝΗ ΓΝΩΜΗ

▼M53

5 Οι συμμετοχικοί τίτλοι τους οποίους εκδίδει η οικονομική οντότητα προς τον πιστωτή για τη μερική ή ολική εξόφληση μιας χρηματοοικονομική υποχρέωσης αποτελούν «αντάλλαγμα που καταβάλλεται», σύμφωνα με την παράγραφο 3.3.3 του ΔΠΧΑ 9. Η οικονομική οντότητα αφαιρεί τη χρηματοοικονομική υποχρέωση (ή τμήμα της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης) από την κατάσταση οικονομικής θέσης όταν, και μόνον όταν, έχει εξοφληθεί σύμφωνα με την παράγραφο 3.3.1 του ΔΠΧΑ 9.

▼M28

6 Κατά την αρχική αναγνώριση συμμετοχικών τίτλων που έχουν εκδοθεί υπέρ πιστωτή για την πλήρη ή μερική εξόφληση οικονομικής υποχρέωσης, η οντότητα επιμετρά τους τίτλους αυτούς στην εύλογη αξία τους, εκτός εάν δεν είναι εφικτή η αξιόπιστη επιμέτρηση της εύλογης αυτής αξίας.

▼M53

7 Εάν η εύλογη αξία των συμμετοχικών τίτλων που εκδίδονται δεν είναι δυνατό να επιμετρηθεί αξιόπιστα, τότε οι συμμετοχικοί τίτλοι επιμετρώνται κατά τρόπο ώστε να αντικατοπτρίζεται η εύλογη αξία της εξοφλούμενης χρηματοοικονομικής υποχρέωσης. Κατά την επιμέτρηση της εύλογης αξίας μιας εξοφλούμενης χρηματοοικονομικής υποχρέωσης με χαρακτηριστικό απαίτησης (π.χ. κατάθεση όψεως) δεν εφαρμόζεται η παράγραφος 47 του ΔΠΧΑ 13.

▼M28

8 Εφόσον εξοφλείται μέρος μόνον της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης, η οντότητα εκτιμά κατά πόσον τμήμα του καταβληθέντος ανταλλάγματος συνδέεται με μεταβολή των όρων της υποχρέωσης που παραμένει ανεξόφλητη. Εάν τμήμα του ανταλλάγματος που καταβάλλεται όντως συνδέεται με μεταβολή των όρων της ανεξόφλητης υποχρέωσης, η οντότητα επιμερίζει το καταβληθέν αντάλλαγμα μεταξύ του τμήματος της εξοφληθείσας υποχρέωσης και εκείνου της ανεξόφλητης. Κατά τον επιμερισμό αυτό, η οντότητα συνυπολογίζει όλα τα συναφή γεγονότα και τις περιστάσεις που συνδέονται με τη συναλλαγή.

▼M53

9 Η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης (ή τμήμα της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης) που εξοφλείται και του καταβαλλόμενου ανταλλάγματος αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, σύμφωνα με την παράγραφο 3.3.3 του ΔΠΧΑ 9. Οι εκδιδόμενοι συμμετοχικοί τίτλοι αναγνωρίζονται αρχικά και επιμετρώνται κατά την ημερομηνία εξόφλησης της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης (ή τμήματος της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης).

10 Όταν εξοφλείται τμήμα μόνο της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης, το αντάλλαγμα επιμερίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 8. Το αντάλλαγμα που επιμερίζεται στην εναπομένουσα υποχρέωση αποτελεί τμήμα της εκτίμησης του αν έχουν μεταβληθεί ουσιωδώς οι όροι της εναπομένουσας υποχρέωσης. Εάν η εναπομένουσα υποχρέωση έχει μεταβληθεί ουσιωδώς, η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά τη μεταβολή ως εξόφληση της αρχικής χρηματοοικονομικής υποχρέωσης και την αναγνώριση της νέας υποχρέωσης, όπως προβλέπεται στην παράγραφο 3.3.2 του ΔΠΧΑ 9.

▼M28

11 Η οντότητα γνωστοποιεί κέρδος ή ζημία που έχει αναγνωριστεί σύμφωνα με τις παραγράφους 9 και 10 ως χωριστό κονδύλι στα αποτελέσματα ή στο προσάρτημα.

▼**M28**

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ

12 Οι οντότητες εφαρμόζουν την παρούσα Διερμηνεία για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιουλίου 2010 ή αργότερα. Επιτρέπεται η προγενέστερη εφαρμογή. Εάν μια οντότητα εφαρμόσει τη Διερμηνεία για περίοδο που αρχίζει πριν από την 1η Ιουλίου 2010, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

13 Οι οντότητες εφαρμόζουν κάποια μεταβολή στην ακολουθούμενη λογιστική πολιτική σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 από την έναρξη της πρώτης συγκριτικής περιόδου που παρουσιάζεται.

▼**M33**

15 Το ΔΠΧΑ 13, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2011, προβλέπει τροποποίηση της παραγράφου 7. Μια οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 13.

▼**M53**

17 Με το ΔΠΧΑ 9, όπως εκδόθηκε τον Ιούλιο του 2014, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 4, 5, 7, 9 και 10 και διαγράφηκαν οι παράγραφοι 14 και 16. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις.

▼M33

ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΕΔΔΠΧΑ 20

Κόστος αποκάλυψης στη φάση της παραγωγής ορυχείου επιφανείας

ΕΓΓΡΑΦΑ ΑΝΑΦΟΡΑΣ

— *Εννοιολογικό πλαίσιο για την χρηματοοικονομική αναφορά*

— ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων*

— ΔΛΠ 2 *Αποθέματα*

— ΔΛΠ 16 *Ενσώματα Πάγια*

— ΔΛΠ 38 *Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία*

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

1 Στις δραστηριότητες επιφανειακής εξόρυξης, οι οντότητες είναι δυνατό να χρειαστεί να απομακρύνουν στείρα υλικά («υπερκείμενα») προκειμένου να αποκτήσουν πρόσβαση σε κοιτάσματα μεταλλευμάτων. Η εν λόγω δραστηριότητα απομάκρυνσης των στείρων είναι γνωστή ως «αποκάλυψη».

2 Κατά τη φάση ανάπτυξης του ορυχείου (πριν την έναρξη της παραγωγής), το κόστος της αποκάλυψης συνήθως κεφαλαιοποιείται ως μέρος του αποσβεστέου κόστους των κτισμάτων, της ανάπτυξης και της κατασκευής του ορυχείου. Οι εν λόγω κεφαλαιοποιημένες δαπάνες αποσβένονται σε συστηματική βάση, συνήθως με τη χρήση της μεθόδου των μονάδων παραγωγής, από τη στιγμή που αρχίζει η παραγωγή.

3 Μια μεταλλευτική οντότητα μπορεί να συνεχίσει να απομακρύνει τα υπερκείμενα και να δημιουργεί κόστος αποκάλυψης κατά τη διάρκεια της φάσης της παραγωγής του ορυχείου.

4 Το απομακρυνόμενο υλικό κατά την αποκάλυψη στη φάση της παραγωγής δεν θα είναι αναγκαστικά 100 τοις εκατό στείρο· συχνά, θα είναι συνδυασμός σιδηρομεταλλεύματος και στείρων. Η αναλογία μεταλλεύματος προς στείρο μπορεί να κυμαίνεται από χαμηλό, μη οικονομικά εκμεταλλεύσιμο επίπεδο έως πολύ υψηλό επίπεδο κερδοφορίας. Η απομάκρυνση υλικού με χαμηλή αναλογία μεταλλεύματος προς στείρο μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα την παραγωγή κάποιου χρησιμοποιήσιμου υλικού, το οποίο μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την παραγωγή αποθεμάτων. Η απομάκρυνση αυτή μπορεί επίσης να παράσχει πρόσβαση σε βαθύτερα επίπεδα υλικών τα οποία έχουν υψηλότερη αναλογία μεταλλεύματος προς στείρο. Συνεπώς, η δραστηριότητα της αποκάλυψης μπορεί να αποφέρει δύο οφέλη για την οντότητα: χρησιμοποιήσιμο μετάλλευμα για την παραγωγή αποθέματος και βελτιωμένη πρόσβαση σε περαιτέρω ποσότητες υλικού το οποίο θα εξορυχθεί μελλοντικά.

5 Η παρούσα Διερμηνεία πραγματεύεται τον χρόνο και τον τρόπο χωριστού καταλογισμού των δύο αυτών οφελών που προκύπτουν από τη δραστηριότητα αποκάλυψης, καθώς και τον τρόπο επιμέτρησης των οφελών αυτών σε αρχική και μεταγενέστερη φάση.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

6 Η παρούσα Διερμηνεία εφαρμόζεται στο κόστος απομάκρυνσης των στείρων το οποίο δημιουργείται σε δραστηριότητες επιφανειακής εξόρυξης κατά τη διάρκεια της φάσης παραγωγής του ορυχείου («κόστος αποκάλυψης κατά την παραγωγή»).

▼**M33**

ΒΑΣΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ

7 Η παρούσα Διερμηνεία εξετάζει τα ακόλουθα θέματα:

α) αναγνώριση του κόστους αποκάλυψης κατά την παραγωγή ως περιουσιακού στοιχείου·

β) αρχική επιμέτρηση του περιουσιακού στοιχείου της δραστηριότητας αποκάλυψης· και

γ) μεταγενέστερη επιμέτρηση του περιουσιακού στοιχείου της δραστηριότητας αποκάλυψης.

ΣΥΝΑΙΝΕΣΗ

Αναγνώριση του κόστους αποκάλυψης κατά την παραγωγή ως περιουσιακού στοιχείου

8 Στο βαθμό που το όφελος από τη δραστηριότητα αποκάλυψης πραγματοποιείται με τη μορφή παραγόμενου αποθέματος, η οντότητα καταλογίζει το κόστος της εν λόγω δραστηριότητας σύμφωνα με τις αρχές του ΔΛΠ 2 *Αποθέματα*. Στο βαθμό που το όφελος έχει τη μορφή καλύτερης πρόσβασης στο μετάλλευμα, η οντότητα αναγνωρίζει το κόστος αυτό ως μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο, εφόσον πληρούνται τα κριτήρια της παραγράφου 9 κατωτέρω. Η Διερμηνεία αναφέρεται στο μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο ως το «περιουσιακό στοιχείο της δραστηριότητας αποκάλυψης».

9 Η οντότητα αναγνωρίζει περιουσιακό στοιχείο δραστηριότητας αποκάλυψης εάν, και μόνον εάν, πληρούνται όλες οι κατωτέρω προϋποθέσεις:

α) είναι πιθανόν ότι το μελλοντικό οικονομικό όφελος (καλύτερη πρόσβαση στο κοίτασμα) που συνδέεται με τη δραστηριότητα αποκάλυψης θα εισρεύσει στην οικονομική οντότητα·

β) η οντότητα μπορεί να εντοπίσει το συστατικό του κοιτάσματος για το οποίο έχει βελτιωθεί η πρόσβαση· και

γ) το κόστος της δραστηριότητας αποκάλυψης που συνδέεται με το συστατικό αυτό μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία.

10 Το περιουσιακό στοιχείο της δραστηριότητας αποκάλυψης καταλογίζεται ως προσθήκη ή ως βελτίωση υφιστάμενου περιουσιακού στοιχείου. Με άλλα λόγια, το περιουσιακό στοιχείο της δραστηριότητα αποκάλυψης θα καταλογιστεί ως *μέρος* υφιστάμενου περιουσιακού στοιχείου.

11 Η ταξινόμηση του περιουσιακού στοιχείου της δραστηριότητας αποκάλυψης ως ενσώματο ή άυλο περιουσιακό στοιχείο είναι η ίδια με εκείνη για το υφιστάμενο περιουσιακό στοιχείο. Με άλλα λόγια, η φύση του υφιστάμενου περιουσιακού στοιχείου καθορίζει αν η οντότητα θα ταξινομήσει τη δραστηριότητα αποκάλυψης ως ενσώματο ή άυλο περιουσιακό στοιχείο.

Αρχική επιμέτρηση του περιουσιακού στοιχείου της δραστηριότητας αποκάλυψης

12 Η οντότητα επιμετρά αρχικά το περιουσιακό στοιχείο της δραστηριότητας αποκάλυψης στο κόστος, το οποίο προκύπτει ως η σώρευση των εξόδων που πραγματοποιήθηκαν άμεσα για την εκτέλεση της δραστηριότητας αποκάλυψης η οποία βελτιώνει την πρόσβαση στο εντοπισμένο συστατικό μεταλλεύματος, συν πρόβλεψη για άμεσα καταλογιστέα γενικά έξοδα. Συγχρόνως με τη δραστηριότητα αποκάλυψης στη φάση της παραγωγής είναι δυνατό να λάβουν χώρα ορισμένες παράπλευρες εργασίες, οι οποίες όμως δεν είναι απαραίτητες για τη συνέχιση της δραστηριότητας αποκάλυψης στη φάση της παραγωγής σύμφωνα με το πρόγραμμα. Το συναφές με τις παράπλευρες αυτές εργασίες κόστος δεν περιλαμβάνεται στο κόστος του περιουσιακού στοιχείου της δραστηριότητας αποκάλυψης.

▼**M33**

13 Όταν το κόστος του περιουσιακού στοιχείου της δραστηριότητας αποκάλυψης και των παραγόμενων αποθεμάτων δεν αναγνωρίζονται χωριστά, η οντότητα κατανέμει το κόστος αποκάλυψης κατά την παραγωγή μεταξύ του αποθέματος που παρήχθη και του περιουσιακού στοιχείου της δραστηριότητας αποκάλυψης με τη χρήση βάσης κατανομής σύμφωνα με ένα σχετικό μέτρο παραγωγής. Το εν λόγω μέτρο παραγωγής υπολογίζεται για το εντοπισμένο συστατικό του κοιτάσματος και χρησιμοποιείται ως στοιχείο αναφοράς για τον προσδιορισμό του βαθμού στον οποίο έχει λάβει χώρα η πρόσθετη δραστηριότητα δημιουργίας μελλοντικού οφέλους. Παραδείγματα τέτοιων μέτρων αποτελούν τα εξής:

α) το κόστος των αποθεμάτων που παρήχθησαν σε σύγκριση με το αναμενόμενο κόστος·

β) ο όγκος των στείρων που εξορύχτηκαν σε σύγκριση με αναμενόμενο όγκο, για δεδομένο όγκο παραγωγής μεταλλεύματος· και

γ) η περιεκτικότητα του εξορυχθέντος ορυκτού σε μετάλλευμα σε σύγκριση με την αναμενόμενη περιεκτικότητα σε μετάλλευμα που πρόκειται να εξορυχθεί, για δεδομένη ποσότητα παραγωγής ορυκτού.

Μεταγενέστερη επιμέτρηση του περιουσιακού στοιχείου της δραστηριότητας αποκάλυψης

14 Μετά την αρχική αναγνώριση, το περιουσιακό στοιχείο της δραστηριότητας αποκάλυψης λογιστικοποιείται είτε στο κόστος του είτε στο αναπροσαρμοσμένο ποσό του μείον την απόσβεση και μείον τις ζημίες λόγω απομείωσης, κατά τον ίδιο τρόπο όπως και για το υφιστάμενο περιουσιακό στοιχείο του οποίου αποτελεί μέρος.

15 Το περιουσιακό στοιχείο της δραστηριότητας αποκάλυψης αποσβένεται σε συστηματική βάση, στη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του εντοπισθέντος συστατικού του κοιτάσματος στο οποίο αποκτάται καλύτερη πρόσβαση ως αποτέλεσμα της δραστηριότητας αποκάλυψης. Εφαρμόζεται η μέθοδος των μονάδων παραγωγής εκτός εάν κάποια άλλη μέθοδος είναι καταλληλότερη.

16 Η αναμενόμενη ωφέλιμη ζωή του εντοπισθέντος συστατικού του κοιτάσματος η οποία χρησιμοποιείται για την απόσβεση του περιουσιακού στοιχείου της δραστηριότητας αποκάλυψης θα διαφέρει από την αναμενόμενη ωφέλιμη ζωή που χρησιμοποιείται για την απόσβεση του ίδιου του ορυχείου και των σχετικών με το ορυχείο περιουσιακών στοιχείων. Η εξαίρεση σε αυτό αφορά τις περιορισμένες εκείνες περιπτώσεις στις οποίες η δραστηριότητα αποκάλυψης παρέχει καλύτερη πρόσβαση σε ολόκληρο το εναπομένον κοίτασμα. Για παράδειγμα, αυτό μπορεί να συμβαίνει προς το τέλος της ωφέλιμης ζωής του ορυχείου όταν το εντοπισμένο συστατικό αντιπροσωπεύει το τελικό μέρος του μεταλλεύματος που πρόκειται να εξορυχθεί.

▼**M33**

Προσάρτημα Α

Ημερομηνία έναρξης ισχύος και μεταβατική περίοδος

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της Διερμηνείας και έχει το ίδιο κύρος με τα λοιπά μέρη της Διερμηνείας.

Α1 Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει την παρούσα Διερμηνεία για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2013 ή αργότερα. Επιτρέπεται η προγενέστερη εφαρμογή. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει την παρούσα Διερμηνεία για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

Α2 Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει την παρούσα Διερμηνεία στο κόστος αποκάλυψης κατά τη φάση της παραγωγής κατά την έναρξη της πρώτης περιόδου που παρουσιάζεται.

Α3 Από την έναρξη της πρώτης περιόδου που παρουσιάζεται, οιοδήποτε προηγουμένως αναγνωρισθέν υπόλοιπο περιουσιακού στοιχείου που προέκυψε από δραστηριότητα αποκάλυψης η οποία αναλήφθηκε κατά τη διάρκεια της φάσης της παραγωγής («προγενέστερο περιουσιακό στοιχείο αποκάλυψης») αναταξινομείται ως μέρος υφιστάμενου περιουσιακού στοιχείου με το οποίο συνδέεται η δραστηριότητα αποκάλυψης, στο βαθμό που εναπομένει ένα εντοπίσιμο συστατικό του κοιτάσματος με το οποίο μπορεί να σχετισθεί το προγενέστερο περιουσιακό στοιχείο της αποκάλυψης. Τα υπόλοιπα αυτά αποσβένονται στη διάρκεια της εναπομένουσας αναμενόμενης ωφέλιμης ζωής του εντοπισθέντος συστατικού του κοιτάσματος με το οποίο σχετίζεται κάθε υπόλοιπο προγενέστερου περιουσιακού στοιχείου δραστηριότητας αποκάλυψης.

Α4 Εάν δεν υπάρχει κανένα εντοπίσιμο συστατικό του κοιτάσματος με το οποίο σχετίζεται το προγενέστερο περιουσιακό στοιχείο της δραστηριότητας αποκάλυψης, αναγνωρίζεται στο υπόλοιπο έναρξης των κερδών εις νέον κατά την έναρξη της παλαιότερης από τις παρουσιαζόμενες περιόδους.

▼M41

ΕΔΔΠΧΑ 21

Διερμηνεία ΕΔΔΠΧΑ 21 Εισφορές [1]

ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ

— ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων*

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

— ΔΛΠ 12 *Φόροι Εισοδήματος*

— ΔΛΠ 20 *Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης*

— ΔΛΠ 24 *Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών*

— ΔΛΠ 34 *Ενδιάμεση Χρηματοοικονομική Αναφορά*

— ΔΛΠ 37 *Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενα Περιουσιακά Στοιχεία*

— ΕΔΔΠΧΑ 6 *Υποχρεώσεις που απορρέουν από τη συμμετοχή σε συγκεκριμένη αγορά — Απόβλητα ηλεκτρολογικού και ηλεκτρονικού εξοπλισμού*

ΙΣΤΟΡΙΚΌ ΤΟΥ ΦΑΚΈΛΟΥ

1. Τα κράτη μπορούν να επιβάλλουν εισφορά σε μια οικονομική οντότητα. Η Επιτροπή Διερμηνειών των ΔΠΧΑ έλαβε αιτήσεις παροχής οδηγιών σχετικά με τον λογιστικό χειρισμό των εισφορών στις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας που καταβάλλει την εισφορά. Το ζήτημα αφορά το πότε αναγνωρίζεται μία υποχρέωση καταβολής εισφοράς η οποία λογιστικοποιείται σύμφωνα με το ΔΛΠ 37 *Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενα Περιουσιακά Στοιχεία*.

ΠΕΔΊΟ ΕΦΑΡΜΟΓΉΣ

2. Η παρούσα Διερμηνεία αφορά τη λογιστική αντιμετώπιση της υποχρέωσης καταβολής μιας εισφοράς εάν η εν λόγω υποχρέωση εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 37. Επίσης, αφορά τη λογιστική αντιμετώπιση της υποχρέωσης καταβολής μιας εισφοράς της οποίας το χρονοδιάγραμμα και το ποσό είναι βέβαιο.

3. Η παρούσα Διερμηνεία δεν αφορά τη λογιστική αντιμετώπιση του κόστους που απορρέει από την αναγνώριση της υποχρέωσης καταβολής μιας εισφοράς. Οι οντότητες θα πρέπει να εφαρμόζουν άλλα Πρότυπα προκειμένου να αποφασίζουν εάν η αναγνώριση της υποχρέωσης καταβολής μιας εισφοράς δημιουργεί στοιχείο του ενεργητικού ή δαπάνη.

4. Για τους σκοπούς της παρούσας Διερμηνείας, η εισφορά είναι μια εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη η οποία επιβάλλεται από τα κράτη σε οντότητες σύμφωνα με τη νομοθεσία (δηλαδή νόμους και/ή κανονιστικές ρυθμίσεις), εκτός από τα ακόλουθα:

   α) εκροές πόρων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής άλλων Προτύπων (όπως φόροι εισοδήματος που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 12 *Φόροι Εισοδήματος*), και

   β) πρόστιμα ή άλλες κυρώσεις που επιβάλλονται για παραβάσεις της νομοθεσίας.

   Κράτος: αναφέρεται στο Δημόσιο, στους κρατικούς φορείς και σε παρόμοιους τοπικούς, εθνικούς ή διεθνείς φορείς.

[1] Η αναπαραγωγή επιτρέπεται εντός του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου. Εκτός του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου προστατεύονται όλα τα δικαιώματα πλην του δικαιώματος αναπαραγωγής για προσωπική χρήση ή άλλους θεμιτούς σκοπούς. Για περισσότερες πληροφορίες μπορείτε να απευθύνεστε στον Οργανισμό Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΟΔΛΠ/IASB) στη διεύθυνση www.iasb.org

▼**M41**

5. Μια πληρωμή που πραγματοποιείται από μια οικονομική οντότητα για την απόκτηση ενός περιουσιακού στοιχείου, ή για την παροχή υπηρεσιών στο πλαίσιο συμβατικής συμφωνίας με ένα κράτος, δεν ανταποκρίνεται στον ορισμό της εισφοράς.

6. Οι οικονομικές οντότητες δεν υποχρεούνται να εφαρμόζουν την παρούσα Διερμηνεία σε υποχρεώσεις που προκύπτουν από συστήματα εμπορίας εκπομπών.

ΘΈΜΑΤΑ

7. Προκειμένου να αποσαφηνιστεί η λογιστική αντιμετώπιση της υποχρέωσης καταβολής μιας εισφοράς, η παρούσα Διερμηνεία εξετάζει τα ακόλουθα θέματα:

α) ποιο είναι το δεσμευτικό γεγονός που δημιουργεί την αναγνώριση της υποχρέωσης καταβολής μιας εισφοράς;

β) η οικονομική πίεση για τη συνέχιση της λειτουργίας σε μελλοντική περίοδο, δημιουργεί τεκμαιρόμενη δέσμευση για την καταβολή εισφοράς που θα ενεργοποιηθεί από τη δραστηριότητα κατά την εν λόγω μελλοντική περίοδο;

γ) η παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας συνεπάγεται ότι η οικονομική οντότητα έχει μια παρούσα δέσμευση να καταβάλει εισφορά που θα ενεργοποιηθεί από τη δραστηριότητά της σε μια μελλοντική περίοδο;

δ) η αναγνώριση της υποχρέωσης καταβολής εισφοράς προκύπτει σε μια δεδομένη χρονική στιγμή ή, σε ορισμένες περιπτώσεις, προκύπτει σταδιακά με την πάροδο του χρόνου;

ε) ποιο είναι το δεσμευτικό γεγονός που δημιουργεί την αναγνώριση μιας υποχρέωσης για την καταβολή εισφοράς η οποία ενεργοποιείται εάν καλυφθεί ένα ελάχιστο όριο;

στ) οι αρχές για την αναγνώριση, στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις και στην ενδιάμεση οικονομική αναφορά, μιας υποχρέωσης για την καταβολή εισφοράς είναι οι ίδιες;

ΣΥΝΑΊΝΕΣΗ

8. Το δεσμευτικό γεγονός που δημιουργεί υποχρέωση για την καταβολή εισφοράς είναι η δραστηριότητα που ενεργοποιεί την καταβολή της εισφοράς, όπως προσδιορίζονται από τη νομοθεσία. Για παράδειγμα, εάν η δραστηριότητα που ενεργοποιεί την καταβολή της εισφοράς είναι η παραγωγή εσόδων κατά την τρέχουσα περίοδο και ο υπολογισμός της εισφοράς αυτής βασίζεται στα έσοδα που παρήχθησαν σε προηγούμενη περίοδο, το δεσμευτικό γεγονός για την εν λόγω εισφορά είναι η παραγωγή εσόδων κατά την τρέχουσα περίοδο. Η παραγωγή εσόδων κατά την προηγούμενη περίοδο είναι αναγκαία, αλλά όχι επαρκής, για τη δημιουργία παρούσας δέσμευσης.

9. Η οικονομική οντότητα δεν έχει τεκμαιρόμενη δέσμευση να καταβάλει εισφορά που θα ενεργοποιηθεί από τη δραστηριότητά της σε μελλοντική περίοδο, ως αποτέλεσμα της οικονομικής πίεσης για την οντότητα να συνεχίσει να λειτουργεί κατά την εν λόγω μελλοντική περίοδο.

10. Η κατάρτιση των δημοσιονομικών καταστάσεων σύμφωνα με την παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας δεν συνεπάγεται ότι η οικονομική οντότητα έχει παρούσα δέσμευση να καταβάλει εισφορά που θα ενεργοποιηθεί από τη δραστηριότητά της σε μελλοντική περίοδο.

11. Η υποχρέωση για την καταβολή εισφοράς αναγνωρίζεται σταδιακά εάν το δεσμευτικό γεγονός συμβεί κατά τη διάρκεια μιας χρονικής περιόδου (ήτοι εάν η δραστηριότητα που ενεργοποιεί την καταβολή της εισφοράς, όπως προσδιορίζεται από τη νομοθεσία, παρατηρείται σε συγκεκριμένη χρονική περίοδο). Για παράδειγμα, αν το δεσμευτικό γεγονός είναι η παραγωγή εσόδων κατά τη διάρκεια μιας χρονικής περιόδου, η αντίστοιχη υποχρέωση αναγνωρίζεται κατά το διάστημα στο οποίο η οικονομική οντότητα παράγει τα εν λόγω έσοδα.

▼**M41**

12. Εάν μια υποχρέωση για την καταβολή εισφοράς ενεργοποιείται όταν καλυφθεί ένα ελάχιστο όριο, η λογιστική αντιμετώπιση του στοιχείου του παθητικού που απορρέει από την υποχρέωση αυτή πρέπει να συνάδει με τις αρχές που καθορίζονται στις παραγράφους 8-14 της παρούσας Διερμηνείας (ιδίως στις παραγράφους 8 και 11). Για παράδειγμα, αν το δεσμευτικό γεγονός είναι το γεγονός ότι η δραστηριότητα φθάνει ένα ελάχιστο όριο (όπως ένα ελάχιστο ποσό παραγόμενων εσόδων ή δημιουργούμενων πωλήσεων ή παραγόμενων προϊόντων), η αντίστοιχη υποχρέωση αναγνωρίζεται όταν το αντίστοιχο μέγεθος φθάσει το εν λόγω ελάχιστο όριο δραστηριότητας.

13. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει στην ενδιάμεση οικονομική αναφορά τις ίδιες αρχές αναγνώρισης που εφαρμόζει στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις. Ως εκ τούτου, στην ενδιάμεση οικονομική αναφορά, μια υποχρέωση καταβολής εισφοράς:

    α) δεν αναγνωρίζεται εάν δεν υφίσταται καμία παρούσα δέσμευση για την καταβολή της εισφοράς στο τέλος της ενδιάμεσης περιόδου αναφοράς· και

    β) αναγνωρίζεται εάν υφίσταται παρούσα δέσμευση για την καταβολή της εισφοράς στο τέλος της ενδιάμεσης περιόδου αναφοράς.

14. Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει περιουσιακό στοιχείο εάν έχει προκαταβάλει μια εισφορά αλλά δεν έχει ακόμη παρούσα δέσμευση να καταβάλει την εν λόγω εισφορά.

▼**M41**

Προσάρτημα Α

Ημερομηνία έναρξης ισχύος και μεταβατική περίοδος

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της Διερμηνείας και έχει το ίδιο κύρος με τα λοιπά μέρη της Διερμηνείας.

Α1 Οι οντότητες οφείλουν να εφαρμόζουν την παρούσα Διερμηνεία για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2014, ή μεταγενέστερα. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει την παρούσα Διερμηνεία για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

Α2 Οι μεταβολές των λογιστικών πολιτικών που προκύπτουν από την αρχική εφαρμογή της παρούσας Διερμηνείας πρέπει να λογιστικοποιούνται αναδρομικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 *Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη*.

▼M63

Διερμηνεία ΕΔΔΠΧΑ 22

Συναλλαγές σε ξένο νόμισμα και προκαταβολές

ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ

— Εννοιολογικό πλαίσιο για τη χρηματοοικονομική αναφορά

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

— ΔΛΠ 21 *Οι επιδράσεις μεταβολών των τιμών συναλλάγματος*

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

1. Η παράγραφος 21 του ΔΛΠ 21 *Οι Επιδράσεις των Μεταβολών στις Τιμές Συναλλάγματος* απαιτεί μια οικονομική οντότητα να αναφέρει μια συναλλαγή σε ξένο νόμισμα, κατά την αρχική αναγνώριση στο νόμισμα λειτουργίας της, εφαρμόζοντας στο ποσό του ξένου νομίσματος, την τρέχουσα συναλλαγματική ισοτιμία μεταξύ του νομίσματος λειτουργίας και του ξένου νομίσματος (η συναλλαγματική ισοτιμία) κατά την ημερομηνία της συναλλαγής. Η παράγραφος 22 του ΔΛΠ 21 ορίζει ότι η ημερομηνία της συναλλαγής είναι η ημερομηνία που η συναλλαγή πληροί για πρώτη φορά τις προϋποθέσεις αναγνώρισης σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ (Πρότυπα).

2. Όταν η οικονομική οντότητα καταβάλλει ή εισπράττει τίμημα εκ των προτέρων σε ξένο νόμισμα, αναγνωρίζει εν γένει ένα μη χρηματικό περιουσιακό στοιχείο ή μη χρηματική υποχρέωση ([1]) πριν από την αναγνώριση του σχετικού περιουσιακού στοιχείου, της δαπάνης ή του εσόδου. Το σχετικό περιουσιακό στοιχείο, η δαπάνη ή το έσοδο (ή μέρος αυτού) είναι το ποσό που αναγνωρίζεται με την εφαρμογή των σχετικών προτύπων, πράγμα που έχει ως αποτέλεσμα τη μη αναγνώριση του μη χρηματικού περιουσιακού στοιχείου ή της μη χρηματικής υποχρέωσης που προκύπτει από την προκαταβολή του τιμήματος.

3. Η Επιτροπή Διερμηνειών των ΔΠΧΑ (η Επιτροπή Διερμηνειών) έλαβε αρχικά ερώτημα σχετικά με ποιον τρόπο μπορεί να προσδιοριστεί «η ημερομηνία της συναλλαγής», εφαρμόζοντας τις παραγράφους 21-22 του ΔΛΠ 21 κατά την αναγνώριση εσόδων. Το ερώτημα αφορούσε ειδικά περιπτώσεις στις οποίες μια οικονομική οντότητα αναγνωρίζει μια μη χρηματική υποχρέωση που προκύπτει από την είσπραξη προκαταβολής τιμήματος προτού αναγνωρίσει το σχετικό έσοδο. Στη συζήτηση, η Επιτροπή Διερμηνειών σημείωσε ότι η είσπραξη ή η πληρωμή προκαταβολής τιμήματος σε ξένο νόμισμα δεν περιορίζεται στις πράξεις που αφορούν έσοδα. Ως εκ τούτου, η Επιτροπή Διερμηνειών αποφάσισε να διευκρινίσει την ημερομηνία της συναλλαγής για τον σκοπό του καθορισμού της συναλλαγματικής ισοτιμίας προς χρήση κατά την αρχική αναγνώριση των σχετικών περιουσιακών στοιχείων, εξόδων ή εσόδων όταν μια οικονομική οντότητα έχει προεισπράξει ή προκαταβάλει τίμημα σε ξένο νόμισμα.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

4. Η παρούσα Διερμηνεία εφαρμόζεται σε συναλλαγή σε ξένο νόμισμα (ή μέρος αυτής) όταν η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει μη χρηματικό περιουσιακό στοιχείο ή μη χρηματική υποχρέωση που προκύπτει από την πληρωμή ή είσπραξη προκαταβολής τιμήματος προτού η οικονομική οντότητα αναγνωρίσει το σχετικό περιουσιακό στοιχείο, έξοδο ή έσοδο (ή μέρος αυτού).

5. Η παρούσα Διερμηνεία δεν εφαρμόζεται όταν μια οικονομική οντότητα επιμετρά το σχετικό περιουσιακό στοιχείο, έξοδο ή έσοδο κατά την αρχική αναγνώριση:

   α) στην εύλογη αξία· ή

   β) στην εύλογη αξία του τιμήματος που καταβλήθηκε ή εισπράχθηκε σε ημερομηνία διαφορετική από την ημερομηνία της αρχικής αναγνώρισης του μη χρηματικού περιουσιακού στοιχείου ή της μη χρηματικής υποχρέωσης που προκύπτει από την προκαταβολή του τιμήματος (για παράδειγμα, η επιμέτρηση της υπεραξίας με την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 3 *Συνενώσεις επιχειρήσεων*).

([1]) Για παράδειγμα, η παράγραφος 106 του ΔΠΧΑ 15 *Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες* ορίζει ότι αν ένας πελάτης καταβάλλει τίμημα ή η οικονομική οντότητα έχει δικαίωμα να λάβει ένα ποσό τιμήματος το οποίο είναι ανεπιφύλακτο (ήτοι εισπρακτέο), προτού η οικονομική οντότητα μεταβιβάσει το αγαθό ή την υπηρεσία στον πελάτη, η οικονομική οντότητα απεικονίζει τη σύμβαση ως συμβατική υποχρέωση όταν η πληρωμή πραγματοποιείται ή καθίσταται απαιτητή (όποιο είναι νωρίτερα).

▼**M63**

6. Η οικονομική οντότητα δεν υποχρεούται να εφαρμόζει την παρούσα Διερμηνεία σε:

   α) φόρους εισοδήματος· ή

   β) ασφαλιστήρια συμβόλαια (συμπεριλαμβανομένων των συμβολαίων αντασφάλισης) που εκδίδει και συμβόλαια αντασφάλισης που κατέχει.

ΘΕΜΑ

7. Η παρούσα Διερμηνεία αφορά τον τρόπο καθορισμού της ημερομηνίας της συναλλαγής για τον σκοπό του καθορισμού της συναλλαγματικής ισοτιμίας προς χρήση στην αρχική αναγνώριση του σχετικού περιουσιακού στοιχείου, εξόδου ή εσόδου (ή μέρους αυτού) κατά την παύση της αναγνώρισης μη χρηματικού περιουσιακού στοιχείου ή μη χρηματικής υποχρέωσης που προκύπτει από την πληρωμή ή την είσπραξη προκαταβολής τιμήματος σε ξένο νόμισμα.

ΣΥΝΑΙΝΕΣΗ

8. Κατά την εφαρμογή των παραγράφων 21-22 του ΔΛΠ 21, η ημερομηνία της συναλλαγής για τον καθορισμό της συναλλαγματικής ισοτιμίας προς χρήση κατά την αρχική αναγνώριση του σχετικού περιουσιακού στοιχείου, εξόδου ή εσόδου (ή μέρους αυτού) είναι η ημερομηνία κατά την οποία η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει αρχικά το μη χρηματικό περιουσιακό στοιχείο ή τη μη χρηματική υποχρέωση που προκύπτει από την πληρωμή ή την είσπραξη προκαταβολής τιμήματος.

9. Εάν υπάρχουν πολλαπλές πληρωμές ή εισπράξεις προκαταβολών, η οικονομική οντότητα καθορίζει μια ημερομηνία συναλλαγής για κάθε πληρωμή ή είσπραξη προκαταβολής τιμήματος.

▼**M63**

Προσάρτημα Α

Ημερομηνία έναρξης ισχύος και μεταβατική περίοδος

Το παρόν προσάρτημα είναι αναπόσπαστο μέρος του ΔΠΧΑ 22 και έχει την ίδια ισχύ με τα άλλα μέρη του ΔΠΧΑ 22.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

Α1 Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν την παρούσα Διερμηνεία για τις ετήσιες περιόδους αναφοράς που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2018 ή μεταγενέστερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή για προγενέστερη περίοδο. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει την παρούσα Διερμηνεία για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ

Α2 Στην αρχική εφαρμογή, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την παρούσα Διερμηνεία είτε:

α) αναδρομικά εφαρμόζοντας το ΔΛΠ 8 *Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη*· είτε

β) μελλοντικά σε όλα τα περιουσιακά στοιχεία, έξοδα και έσοδα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της Διερμηνείας, τα οποία αναγνωρίστηκαν αρχικά κατά την ή μετά από την:

i) έναρξη της περιόδου αναφοράς κατά την οποία η οικονομική οντότητα εφαρμόζει για πρώτη φορά τη Διερμηνεία· ή

ii) έναρξη προγενέστερης περιόδου αναφοράς, όπου παρουσιάζονται ως συγκριτικές πληροφορίες στις οικονομικές καταστάσεις της περιόδου αναφοράς στην οποία η οικονομική οντότητα εφαρμόζει για πρώτη φορά τη Διερμηνεία.

Α3 Η οικονομική οντότητα που εφαρμόζει την παράγραφο Α2 στοιχείο β), κατά την αρχική εφαρμογή, εφαρμόζει τη Διερμηνεία σε περιουσιακά στοιχεία, έξοδα και έσοδα που αναγνωρίστηκαν αρχικά κατά την έναρξη, ή μετά την έναρξη της καλυπτόμενης περιόδου αναφοράς στην παράγραφο Α2 στοιχείο β) σημείο i) ή ii) για την οποία η οικονομική οντότητα έχει αναγνωρίσει μη χρηματικά περιουσιακά στοιχεία ή μη χρηματικές υποχρεώσεις που προκύπτουν από προκαταβολή τιμήματος πριν από την εν λόγω ημερομηνία.

▼**M63**

Προσάρτημα Β

Η τροποποίηση του παρόντος προσαρτήματος εφαρμόζεται για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2018 ή μεταγενέστερα. Εάν η οντότητα εφαρμόσει την παρούσα Διερμηνεία για προγενέστερη περίοδο, η τροποποίηση αυτή εφαρμόζεται για την εν λόγω προγενέστερη περίοδο.

▼**M64**

ΕΔΔΠΧΑ 23

Αβεβαιοτητα σχετικα με χειρισμουσ του φορου εισοδηματοσ

ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ

— ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων*

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

— ΔΛΠ 10 *Γεγονότα μετά την περίοδο αναφοράς*

— ΔΛΠ 12 *Φόροι εισοδήματος*

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

1. Το ΔΛΠ 12 *Φόροι Εισοδήματος* καθορίζει απαιτήσεις για τις τρέχουσες και αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 12 βάσει της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας.

2. Μπορεί να είναι ασαφής ο τρόπος με τον οποίο η φορολογική νομοθεσία εφαρμόζεται σε μια συγκεκριμένη συναλλαγή ή περίσταση. Η αποδοχή ενός συγκεκριμένου φορολογικού χειρισμού στο πλαίσιο της φορολογικής νομοθεσίας μπορεί να μην γίνει γνωστή έως ότου η σχετική φορολογική αρχή ή κάποιο δικαστήριο λάβει απόφαση στο μέλλον. Κατά συνέπεια, μια διαφορά ή η εξέταση συγκεκριμένου φορολογικού χειρισμού από τη φορολογική αρχή μπορεί να επηρεάσει τον λογιστικό χειρισμό μιας οικονομικής οντότητας για τρέχουσα ή αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση ή υποχρέωση.

3. Στην παρούσα Διερμηνεία ισχύουν τα ακόλουθα:

   α) «φορολογικοί χειρισμοί»: οι χειρισμοί που χρησιμοποιεί ή σκοπεύει να χρησιμοποιήσει η οικονομική οντότητα στις δηλώσεις φόρου εισοδήματος.

   β) «φορολογική αρχή»: ο φορέας ή οι φορείς που αποφασίζουν κατά πόσον οι φορολογικοί χειρισμοί είναι αποδεκτοί δυνάμει της φορολογικής νομοθεσίας. Θα μπορούσε ενδεχομένως να πρόκειται και για δικαστήριο.

   γ) «αβέβαιος φορολογικός χειρισμός»: φορολογικός χειρισμός για τον οποίο υπάρχει αβεβαιότητα ως προς το κατά πόσον η οικεία φορολογική αρχή θα αποδεχθεί τον φορολογικό χειρισμό δυνάμει της φορολογικής νομοθεσίας. Για παράδειγμα, απόφαση της οικονομικής οντότητας να μην υποβάλει φορολογική δήλωση εισοδήματος σε μια φορολογική δικαιοδοσία, ή να μην συμπεριλάβει συγκεκριμένα εισοδήματα στο φορολογητέο κέρδος, αποτελεί αβέβαιο φορολογικό χειρισμό εφόσον υπάρχει αβεβαιότητα ως προς την αποδοχή δυνάμει της φορολογικής νομοθεσίας.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

4. Η παρούσα Διερμηνεία αποσαφηνίζει τον τρόπο με τον οποίο θα εφαρμόσει τις απαιτήσεις αναγνώρισης και επιμέτρησης του ΔΛΠ 12 όταν υφίσταται αβεβαιότητα σχετικά με τους χειρισμούς του φόρου εισοδήματος. Στην περίπτωση αυτή, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει και επιμετρά την τρέχουσα ή αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση ή υποχρέωση εφαρμόζοντας τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 12, με βάση φορολογητέο κέρδος (φορολογική ζημία), φορολογικές βάσεις, αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες, αχρησιμοποίητες πιστώσεις φόρου και φορολογικούς συντελεστές που καθορίζονται κατ' εφαρμογή της παρούσας Διερμηνείας.

ΖΗΤΗΜΑΤΑ

5. Εφόσον υφίσταται αβεβαιότητα σχετικά με τους χειρισμούς του φόρου εισοδήματος, η παρούσα Διερμηνεία εξετάζει:

   α) αν η οικονομική οντότητα λαμβάνει υπόψη χωριστά τους αβέβαιους φορολογικούς χειρισμούς·

▼M64

β) τις παραδοχές που κάνει η οικονομική οντότητα σχετικά με την εξέταση των φορολογικών χειρισμών από τις φορολογικές αρχές·

γ) τον τρόπο με τον οποίο η οικονομική οντότητα προσδιορίζει το φορολογητέο κέρδος (φορολογική ζημία), τις φορολογικές βάσεις, τις αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες, τις αχρησιμοποίητες πιστώσεις φόρων και τους φορολογικούς συντελεστές· και

δ) τον τρόπο με τον οποίο η οικονομική οντότητα συνεκτιμά τις αλλαγές σε γεγονότα και περιστάσεις.

ΣΥΝΑΙΝΕΣΗ

Αν η οικονομική οντότητα λαμβάνει υπόψη χωριστά τους αβέβαιους φορολογικούς χειρισμούς

6. Η οικονομική οντότητα κρίνει εάν θα λάβει υπόψη κάθε αβέβαιο φορολογικό χειρισμό χωριστά ή μαζί με έναν ή περισσότερους άλλους αβέβαιους φορολογικούς χειρισμούς με βάση το ποια προσέγγιση προβλέπει καλύτερα την άρση της αβεβαιότητας. Κατά τον καθορισμό της προσέγγισης που προβλέπει καλύτερα την άρση της αβεβαιότητας, η οικονομική οντότητα θα μπορούσε να εξετάσει, για παράδειγμα, α) πώς συντάσσει τις δηλώσεις της του φόρου εισοδήματος και τεκμηριώνει τους φορολογικούς χειρισμούς· ή β) τον τρόπο με τον οποίο η οικονομική οντότητα αναμένει ότι η φορολογική αρχή θα προβεί στην εξέταση και την επίλυση ζητημάτων που ενδεχομένως θα προκύψουν από την εξέταση αυτή.

7. Εάν, κατά την εφαρμογή της παραγράφου 6, η οικονομική οντότητα συνεκτιμά περισσότερους του ενός αβέβαιους φορολογικούς χειρισμούς, η οντότητα ερμηνεύει τις παραπομπές σε «αβέβαιο φορολογικό χειρισμό» στην παρούσα Διερμηνεία ως αναφερόμενες στην ομάδα αβέβαιων φορολογικών χειρισμών λαμβανομένων υπόψη από κοινού.

Εξέταση από τις φορολογικές αρχές

8. Κατά την αξιολόγηση κατά πόσον και με ποιον τρόπο ένας αβέβαιος φορολογικός χειρισμός επηρεάζει τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους (φορολογικής ζημίας), τις φορολογικές βάσεις, τις αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες, τις αχρησιμοποίητες πιστώσεις φόρων και τους φορολογικούς συντελεστές, η οικονομική οντότητα υποθέτει ότι η φορολογική αρχή θα εξετάσει τα ποσά που έχει το δικαίωμα να εξετάσει και θα έχει πλήρη γνώση όλων των σχετικών πληροφοριών κατά τη διενέργεια αυτής της εξέτασης.

Προσδιορισμός του φορολογητέου κέρδους (φορολογικής ζημίας), των φορολογικών βάσεων, των αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών, των αχρησιμοποίητων πιστώσεων φόρων και των φορολογικών συντελεστών

9. Η οικονομική οντότητα εξετάζει κατά πόσο είναι πιθανό ότι μια φορολογική αρχή θα δεχθεί έναν αβέβαιο φορολογικό χειρισμό.

10. Αν η οικονομική οντότητα καταλήξει ότι είναι πιθανόν ότι η φορολογική αρχή θα δεχθεί έναν αβέβαιο φορολογικό χειρισμό, η οικονομική οντότητα καθορίζει το φορολογητέο κέρδος (φορολογική ζημία), τις φορολογικές βάσεις, τις αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες, τις αχρησιμοποίητες πιστώσεις φόρων ή τους φορολογικούς συντελεστές κατά τρόπο συναφή με τον φορολογικό χειρισμό που χρησιμοποιείται ή πρόκειται να χρησιμοποιηθεί στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

11. Αν η οικονομική οντότητα καταλήξει στο συμπέρασμα ότι δεν είναι πιθανό ότι η φορολογική αρχή θα δεχθεί έναν αβέβαιο φορολογικό χειρισμό, η οικονομική οντότητα απεικονίζει την επίδραση της αβεβαιότητας στον προσδιορισμό του σχετικού φορολογητέου κέρδους (φορολογικής ζημίας), των φορολογικών βάσεων, των αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών, των αχρησιμοποίητων πιστωτικών φόρων ή των φορολογικών συντελεστών. Η οικονομική οντότητα αποτυπώνει την επίδραση της αβεβαιότητας για κάθε αβέβαιο φορολογικό χειρισμό χρησιμοποιώντας οιαδήποτε από τις ακόλουθες μεθόδους, αναλόγως ποια μέθοδος αναμένει η οντότητα ότι προβλέπει καλύτερα την άρση της αβεβαιότητας:

▼M64

α) το πιθανότερο ποσό - το μοναδικό πιθανότερο ποσό σε ένα φάσμα πιθανών εκβάσεων. Το πιθανότερο ποσό είναι δυνατόν να προβλέψει καλύτερα την άρση της αβεβαιότητας εάν τα πιθανά αποτελέσματα είναι δυαδικά ή είναι συγκεντρωμένα σε μία τιμή.

β) η αναμενόμενη τιμή-το άθροισμα των σταθμισμένων βάσει πιθανοτήτων ποσών σε ένα φάσμα πιθανών αποτελεσμάτων. Η αναμενόμενη τιμή είναι δυνατόν να προβλέψει καλύτερα την άρση της αβεβαιότητας εάν υπάρχει ένα φάσμα πιθανών αποτελεσμάτων που δεν είναι ούτε δυαδικά ούτε συγκεντρωμένα σε μία τιμή.

12. Εάν ένας αβέβαιος φορολογικός χειρισμός επηρεάζει τον τρέχοντα και τον αναβαλλόμενο φόρο (για παράδειγμα, εάν επηρεάζει τόσο το φορολογητέο κέρδος που χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό του τρέχοντος φόρου όσο και τις φορολογικές βάσεις που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό του αναβαλλόμενου φόρου), η οικονομική οντότητα θα πραγματοποιήσει συνεκτικές κρίσεις και εκτιμήσεις τόσο για τον τρέχοντα και τον αναβαλλόμενο φόρο.

Αλλαγές σε γεγονότα και περιστάσεις

13. Μια οικονομική οντότητα επανεκτιμά κρίση ή εκτίμηση που απαιτείται από την παρούσα Διερμηνεία εάν αλλάξουν τα γεγονότα και οι περιστάσεις επί των οποίων βασίστηκε η κρίση ή η εκτίμηση ή ως αποτέλεσμα νέων πληροφοριών που επηρεάζουν την κρίση ή την εκτίμηση. Για παράδειγμα, μια μεταβολή σε γεγονότα και περιστάσεις μπορεί να αλλάξει τα συμπεράσματα της οικονομικής οντότητας σχετικά με τη δυνατότητα αποδοχής ενός φορολογικού χειρισμού ή την εκτίμηση της οικονομικής οντότητας για την επίδραση της αβεβαιότητας, ή και τα δύο. Οι παράγραφοι Α1 - Α3 αναφέρουν τις οδηγίες σχετικά με αλλαγές σε γεγονότα και περιστάσεις.

14. Μια οντότητα αποτυπώνει το αποτέλεσμα μιας μεταβολής σε γεγονότα και περιστάσεις ή νέων στοιχείων ως μεταβολή στη λογιστική εκτίμηση σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 *Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη*. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το ΔΛΠ 10 *Γεγονότα μετά την Περίοδο Αναφοράς* για να διαπιστώσει αν μια αλλαγή που επέρχεται μετά την περίοδο αναφοράς είναι γεγονός που προκαλεί ή δεν προκαλεί προσαρμογή.

Προσάρτημα Α

Οδηγίες εφαρμογής

Το παρόν προσάρτημα είναι αναπόσπαστο μέρος του ΔΠΧΑ 23 και έχει την ίδια ισχύ με τα άλλα μέρη του ΔΠΧΑ 23.

ΑΛΛΑΓΕΣ ΣΕ ΓΕΓΟΝΟΤΑ ΚΑΙ ΠΕΡΙΣΤΑΣΕΙΣ (ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΣ 13)

Α1 Κατά την εφαρμογή της παραγράφου 13 της παρούσας Διερμηνείας, η οικονομική οντότητα αξιολογεί τη συνάφεια και την επίδραση μιας μεταβολής σε γεγονότα και περιστάσεις ή νέων στοιχείων στο πλαίσιο της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας. Για παράδειγμα, ένα συγκεκριμένο γεγονός ενδέχεται να έχει ως αποτέλεσμα την επανεξέταση κρίσης ή εκτίμησης περί ενός φορολογικού χειρισμού αλλά όχι περί ενός άλλου, εάν οι εν λόγω φορολογικοί χειρισμοί υπόκεινται σε διαφορετικές φορολογικές νομοθεσίες.

Α2 Παραδείγματα μεταβολών σε γεγονότα και περιστάσεις ή νέων στοιχείων που, ανάλογα με τις περιστάσεις, μπορεί να οδηγήσουν σε επαναξιολόγηση κρίσης ή εκτίμησης που απαιτείται από την παρούσα Διερμηνεία περιλαμβάνουν, χωρίς να περιορίζονται σε αυτά, τα ακόλουθα:

α) έρευνες ή μέτρα από μια φορολογική αρχή. Για παράδειγμα:

i) συμφωνία ή διαφωνία της φορολογικής αρχής με τον φορολογικό χειρισμό ή παρόμοιο φορολογικό χειρισμό που χρησιμοποιήθηκε από την οικονομική οντότητα·

▼M64

ii) πληροφορίες ότι η φορολογική αρχή έχει συμφωνήσει ή διαφωνήσει με παρόμοιο φορολογικό χειρισμό που χρησιμοποιήθηκε από άλλη οντότητα· και

iii) πληροφορίες περί του ποσού που εισπράχθηκε ή καταβλήθηκε για τον διακανονισμό παρόμοιου φορολογικού χειρισμού.

β) αλλαγές σε κανόνες που έχουν θεσπιστεί από μια φορολογική αρχή.

γ) την εκπνοή του δικαιώματος μιας φορολογικής αρχής να εξετάσει ή να επανεξετάσει φορολογικό χειρισμό.

A3 Η απουσία συμφωνίας ή διαφωνίας από μια φορολογική αρχή σχετικά με φορολογικό χειρισμό, από μόνο της, δεν είναι πιθανόν να αποτελέσει αλλαγή σε γεγονότα και περιστάσεις ή νέα στοιχεία που επηρεάζουν τις κρίσεις και εκτιμήσεις που απαιτούνται από την παρούσα Διερμηνεία.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ

A4 Όταν υπάρχει αβεβαιότητα ως προς τον φορολογικό χειρισμό του φόρου εισοδήματος, η οικονομική οντότητα προσδιορίζει αν θα γνωστοποιήσει:

α) κρίσεις που πραγματοποιήθηκαν κατά τον προσδιορισμό φορολογητέου κέρδους (φορολογικής ζημίας), φορολογικών βάσεων, αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών, αχρησιμοποίητων πιστώσεων φόρων και φορολογικών συντελεστών σε εφαρμογή της παραγράφου 122 του ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων*· και

β) στοιχεία σχετικά με τις παραδοχές και εκτιμήσεις κατά τον προσδιορισμό φορολογητέου κέρδους (φορολογικής ζημίας), φορολογικών βάσεων, αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών, αχρησιμοποίητων πιστώσεων φόρων και φορολογικών συντελεστών σε εφαρμογή των παραγράφων 125-129 του ΔΛΠ 1.

A5 Εάν μια οικονομική οντότητα καταλήξει ότι είναι πιθανόν ότι μια φορολογική αρχή θα αποδεχθεί έναν αβέβαιο φορολογικό χειρισμό, η οικονομική οντότητα καθορίζει εάν θα γνωστοποιήσει τις δυνητικές επιπτώσεις της αβεβαιότητας ως ενδεχόμενο γεγονός φορολογικού χαρακτήρα σε εφαρμογή της παραγράφου 88 του ΔΛΠ 12.

Προσάρτημα Β

Ημερομηνία έναρξης ισχύος και μεταβατική περίοδος

Το παρόν προσάρτημα είναι αναπόσπαστο μέρος του ΔΠΧΑ 23 και έχει την ίδια ισχύ με τα άλλα μέρη του ΔΠΧΑ 23.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

B1 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την παρούσα Διερμηνεία για τις ετήσιες περιόδους αναφοράς που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2019 ή μεταγενέστερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή για προγενέστερη περίοδο. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει την παρούσα Διερμηνεία για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ

B2 Στην αρχική εφαρμογή, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την παρούσα Διερμηνεία είτε:

α) αναδρομικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 8, αν αυτό είναι εφικτό χωρίς τη χρήση εκ των υστέρων αποκτηθείσας γνώσης· ή

β) αναδρομικά, με τη σωρευτική επίδραση της αρχικής εφαρμογής της Διερμηνείας να αναγνωρίζεται κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής. Εάν μια οικονομική οντότητα επιλέξει την εν λόγω μεταβατική προσέγγιση, δεν παραθέτει εκ νέου συγκριτικές πληροφορίες. Αντιθέτως, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τη σωρευτική επίδραση της αρχικής εφαρμογής της Διερμηνείας ως προσαρμογή στο υπόλοιπο έναρξης των κερδών εις νέον (ή άλλου στοιχείου της καθαρής θέσης, κατά περίπτωση). Η ημερομηνία αρχικής εφαρμογής είναι η έναρξη της ετήσιας περιόδου αναφοράς κατά την οποία η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την παρούσα Διερμηνεία για πρώτη φορά.

▼B

ΔΙΕΡΜΗΝΕΊΑ ΜΕΔ-7

Εισαγωγή του ευρώ

ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ

▼M5

— ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων* (όπως αναθεωρήθηκε το 2007)

▼B

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

— ΔΛΠ 10 ►M5 *Γεγονότα μετά την περίοδο αναφοράς* ◄ (όπως αναθεωρήθηκε το 2003)

— ΔΛΠ 21 *Οι επιδράσεις μεταβολών των τιμών συναλλάγματος* (όπως αναθεωρήθηκε το 2003)

▼M11

— Δ.Λ.Π. 27 Ενοποιημένες και Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις (όπως τροποποιήθηκαν το 2008)

▼B

ΘΈΜΑ

1. Από την 1η Ιανουαρίου 1999, πραγματική ημερομηνία έναρξης της Οικονομικής και Νομισματικής Ένωσης [ΟΝΕ], το ευρώ θα καταστεί αυτοτελές νόμισμα και οι ισοτιμίες μετατροπής μεταξύ του ευρώ και των εθνικών νομισμάτων που συμμετέχουν θα καθοριστούν αμετάκλητα, δηλαδή ο κίνδυνος μεταγενέστερων συναλλαγματικών διαφορών σε σχέση με τα εν λόγω νομίσματα εξαλείφεται από αυτήν την ημερομηνία και μετά.

2. Το θέμα είναι η εφαρμογή του ΔΛΠ 21 στην αλλαγή νομίσματος από τα εθνικά νομίσματα των συμμετεχόντων κρατών μελών της ΕΕ στο ευρώ («η αλλαγή νομίσματος»).

ΟΜΌΦΩΝΗ ΑΠΟΔΟΧΉ

3. Οι απαιτήσεις του ΔΛΠ 21 που αφορούν τη μετατροπή συναλλαγών σε ξένο νόμισμα και των οικονομικών καταστάσεων αλλοδαπών εκμεταλλεύσεων πρέπει να εφαρμόζονται αυστηρά στην αλλαγή νομίσματος. Η ίδια λογική εφαρμόζεται στον καθορισμό των συναλλαγματικών ισοτιμιών, κατά την ένταξη άλλων χωρών στην ΟΝΕ σε μεταγενέστερα στάδια.

4. Αυτό ειδικότερα σημαίνει ότι:

α) χρηματικά περιουσιακά στοιχεία σε ξένο νόμισμα και υποχρεώσεις, που προέρχονται από συναλλαγές, συνεχίζουν να μετατρέπονται στο νόμισμα λειτουργίας με την ισοτιμία κλεισίματος. Κάθε προκύπτουσα συναλλαγματική διαφορά πρέπει να καταχωρίζεται ως έσοδο ή έξοδο αμέσως, αλλά μια οικονομική οντότητα συνεχίζει να εφαρμόζει την υπάρχουσα λογιστική πολιτική της για συναλλαγματικά κέρδη και ζημίες που αφορούν σε αντισταθμίσεις του κινδύνου μεταβολής των συναλλαγματικών ισοτιμιών σε προσδοκώμενες συναλλαγές·

▼M11

β) σωρευμένες συναλλαγματικές διαφορές που αφορούν στη μετατροπή οικονομικών καταστάσεων εκμεταλλεύσεων εξωτερικού που αναγνωρίζονται στα λοιπά συνολικά έσοδα, θα σωρεύονται στα ίδια κεφάλαια και θα ανακατατάσσεται από τα ίδια κεφάλαια ως έσοδο ή έξοδο μόνο κατά τη διάθεση ή την τμηματική διάθεση της καθαρής επένδυσης στην εκμετάλλευση εξωτερικού· και

▼**B**

γ) συναλλαγματικές διαφορές που προέρχονται από μετατροπή υποχρεώσεων που εκφράζονται σε νομίσματα που συμμετέχουν στο ευρώ, δεν περιλαμβάνονται στη λογιστική αξία των σχετικών περιουσιακών στοιχείων.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΟΜΌΦΩΝΗΣ ΑΠΟΔΟΧΉΣ

Οκτώβριος 1997.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΈΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΎΟΣ

Η παρούσα Διερμηνεία τίθεται σε ισχύ από την 1η Ιουνίου 1998. Οι μεταβολές των λογιστικών πολιτικών λογιστικοποιούνται σύμφωνα με τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 8.

▼**M5**

Στο Δ.Λ.Π. 1 (όπως αναθεωρήθηκε το 2007) τροποποιήθηκε η ορολογία που χρησιμοποιείται στα Δ.Π.Χ.Α. Επιπροσθέτως, τροποποιήθηκε η παράγραφος 4. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την 1η Ιανουαρίου 2009 ή μετά από αυτήν. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει το Δ.Λ.Π. 1 (που αναθεωρήθηκε το 2007) για προγενέστερη περίοδο, οι τροποποιήσεις εφαρμόζονται σε εκείνη την προγενέστερη περίοδο.

▼**M11**

Το Δ.Λ.Π. 27 (όπως τροποποιήθηκε από το Διεθνή Οργανισμό Λογιστικών Προτύπων το 2008) τροποποίησε την παράγραφο 4 (β). Μια οικονομική οντότητα θα πρέπει να εφαρμόσει αυτή την τροποποίηση για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την 1η Ιουλίου 2009 ή μετά από αυτήν. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει το Δ.Λ.Π. 27 (όπως τροποποιήθηκε το 2008) για προγενέστερη περίοδο, η εν λόγω τροποποίηση πρέπει να εφαρμόζεται για αυτή την προγενέστερη περίοδο.

▼B

ΔΙΕΡΜΗΝΕΊΑ ΜΕΔ-10

Κρατική υποστήριξη — Καμία ειδική σχέση με επιχειρηματικές δραστηριότητες

ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ

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

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

ΘΈΜΑ

1. Σε μερικές χώρες, η κρατική υποστήριξη σε οικονομικές οντότητες μπορεί να αποσκοπεί στην ενθάρρυνση ή μακροχρόνια στήριξη επιχειρηματικών δραστηριοτήτων είτε σε ορισμένες περιοχές είτε σε βιομηχανικούς κλάδους. Οι προϋποθέσεις λήψης τέτοιας υποστήριξης μπορεί να μη σχετίζονται συγκεκριμένα με τις λειτουργικές δραστηριότητες της οικονομικής οντότητας. Παραδείγματα τέτοιας υποστήριξης είναι μεταβιβάσεις πόρων από το Κράτος στις οικονομικές οντότητες οι οποίες:

   α) λειτουργούν σε κάποιο 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 η κρατική αυτή υποστήριξη είναι «κρατική επιχορήγηση» που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 20 και συνεπώς πρέπει να λογιστικοποιείται σύμφωνα με το Πρότυπο αυτό.

ΣΥΝΑΊΝΕΣΗ

3. Η κρατική υποστήριξη σε οικονομικές οντότητες πληροί τον ορισμό της κρατικής επιχορήγησης σύμφωνα με το ΔΛΠ 20 ακόμη και αν δεν υπάρχουν άλλοι όροι ειδικά αφορώντες στις λειτουργικές δραστηριότητες της οικονομικής οντότητας εκτός από την υποχρέωση να λειτουργεί σε ορισμένες περιοχές ή βιομηχανικούς τομείς. Τέτοιες επιχορηγήσεις δεν πρέπει συνεπώς να πιστώνονται απευθείας στα ►**M5** δικαιώματα των μετόχων ◄.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΊΑ ΣΥΝΑΊΝΕΣΗΣ

Ιανουάριος 1998.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΈΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΎΟΣ

Η παρούσα Διερμηνεία τίθεται σε ισχύ από την 1η Αυγούστου 1998. Οι μεταβολές των λογιστικών πολιτικών λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 8.

▼M32

———————

———————

▼B

ΔΙΕΡΜΗΝΕΊΑ ΜΕΔ-15

Λειτουργικές μισθώσεις — Κίνητρα

ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ

▼M5

— ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων* (όπως αναθεωρήθηκε το 2007)

▼B

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

— ΔΛΠ 17 *Μισθώσεις* (όπως αναθεωρήθηκε το 2003)

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 μια προκαταρκτική καταβολή μετρητών στο μισθωτή, ή αποζημίωση ή η ανάληψη από τον εκμισθωτή του κόστους του μισθωτή (όπως κόστος μετεγκατάστασης, βελτιώσεις μισθίου και κόστος που συνδέεται με 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 αναγνωρίζονται τα κίνητρα μιας λειτουργικής μίσθωσης στις οικονομικές καταστάσεις αμφότερων, του μισθωτή και του εκμισθωτή.

ΟΜΌΦΩΝΗ ΑΠΟΔΟΧΉ

3. Όλα τα κίνητρα που παρέχονται για τη σύναψη μιας νέας ή ανανεούμενης λειτουργικής μίσθωσης αναγνωρίζονται ως αναπόσπαστο μέρος του συμφωνημένου καθαρού τιμήματος για τη χρήση του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου, ανεξάρτητα από τη φύση ή τη μορφή των κινήτρων ή την επιλογή του χρόνου των πληρωμών.

4. Ο εκμισθωτής αναγνωρίζει το αθροιστικό κόστος των κινήτρων σε μείωση των εσόδων εκμίσθωσης κατά τη διάρκεια της μίσθωσης με τη σταθερή μέθοδο, εκτός αν υπάρχει άλλη συστηματική μέθοδος αντιπροσωπευτική του ρυθμού μείωσης του οφέλους που αποφέρει το μισθωμένο περιουσιακό στοιχείο.

5. Ο μισθωτής αναγνωρίζει το αθροιστικό όφελος των κινήτρων σε μείωση των εξόδων μίσθωσης κατά τη διάρκεια της μίσθωσης με τη σταθερή μέθοδο, εκτός αν υπάρχει άλλη συστηματική μέθοδος αντιπροσωπευτική του ρυθμού του οφέλους που αποκομίζει ο μισθωτής από τη χρήση του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου.

6. Το κόστος που αναλαμβάνει ο μισθωτής συμπεριλαμβανομένου του κόστους που σχετίζεται με προϋπάρχουσα μίσθωση (για παράδειγμα κόστος τερματισμού της μίσθωσης, μετεγκατάστασης ή βελτιώσεων μισθίου) λογιστικοποιούνται από τον μισθωτή σύμφωνα με τα εφαρμοστέα Πρότυπα για τα εν λόγω είδη κόστους, συμπεριλαμβανομένου του κόστους που επιστρέφεται στην πράξη βάσει μιας συμφωνίας κινήτρων.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΟΜΌΦΩΝΗΣ ΑΠΟΔΟΧΉΣ

Ιούνιος 1998.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΈΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΎΟΣ

Η παρούσα διερμηνεία τίθεται σε ισχύ για μισθωτικές περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 1999.

▼M33

▼B

ΔΙΕΡΜΗΝΕΊΑ ΜΕΔ-25

Φόροι εισοδήματος — Μεταβολές στο φορολογικό καθεστώς μιας οικονομικής οντότητας ή των μετόχων της

ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ

▼M5

— ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων* (όπως αναθεωρήθηκε το 2007)

▼B

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

— ΔΛΠ 12 *Φόροι Εισοδήματος*

ΘΈΜΑ

1. Μια μεταβολή στο φορολογικό καθεστώς μιας οικονομικής οντότητας ή των μετόχων της μπορεί να έχει συνέπειες για μια οικονομική οντότητα αυξάνοντας ή μειώνοντας τις φορολογικές υποχρεώσεις ή περιουσιακά στοιχεία της. Αυτό μπορεί, για παράδειγμα, να συμβαίνει κατά την εισαγωγή των μετοχών μιας οικονομικής οντότητας στο χρηματιστήριο ή κατά την ανασυγκρότηση της καθαρής θέσης μιας οικονομικής οντότητας. Μπορεί επίσης να συμβεί κατά τη μετακίνηση του ελέγχοντος μετόχου σε άλλη χώρα. Ως αποτέλεσμα ενός τέτοιου γεγονότος, μια οικονομική οντότητα μπορεί να φορολογηθεί διαφορετικά. Μπορεί για παράδειγμα να κερδίσει ή να χάσει φορολογικά κίνητρα ή να υποβληθεί σε διαφορετικό φορολογικό συντελεστή στο μέλλον.

2. Μια μεταβολή στο φορολογικό καθεστώς μιας οικονομικής οντότητας ή των μετόχων της μπορεί να έχει άμεση επίπτωση στις τρέχουσες φορολογικές υποχρεώσεις ή περιουσιακά στοιχεία της οικονομικής οντότητας. Η μεταβολή μπορεί επίσης να αυξήσει ή να μειώσει τις αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις και περιουσιακά στοιχεία που αναγνωρίζονται από την οικονομική οντότητα, ανάλογα με την επίπτωση που έχει η μεταβολή του φορολογικού καθεστώτος στις φορολογικές συνέπειες, που θα προκύψουν από την ανάκτηση ή τον διακανονισμό της λογιστικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων της οικονομικής οντότητας.

3. Το θέμα είναι πως μια οικονομική οντότητα πρέπει να λογιστικοποιεί τις φορολογικές συνέπειες μιας μεταβολής στο φορολογικό της καθεστώς ή αυτό των μετόχων της.

ΟΜΌΦΩΝΗ ΑΠΟΔΟΧΉ

▼M5

4. Μία μεταβολή στο φορολογικό καθεστώς μιας οικονομικής οντότητας ή των μετόχων της δεν καταλήγει σε αυξήσεις ή μειώσεις των ποσών που αναγνωρίζονται εκτός των αποτελεσμάτων. Οι τρέχουσες και αναβαλλόμενες φορολογικές συνέπειες μιας μεταβολής στο φορολογικό καθεστώς θα περιλαμβάνονται στα αποτελέσματα για την 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 αναγνωρισμένο ποσό των ιδίων κεφαλαίων ή σε ποσά που αναγνωρίζονται στα λοιπά συνολικά έσοδα. Αυτές οι φορολογικές συνέπειες που αφορούν σε μεταβολές στο αναγνωρισμένο ποσό της καθαρής θέσης, στην ίδια ή σε διαφορετική περίοδο (μη συμπεριλαμβανόμενο στο καθαρό κέρδος ή ζημία), θα χρεώνονται ή θα πιστώνονται άμεσα στα ίδια κεφάλαια. Οι φορολογικές συνέπειες που σχετίζονται με ποσά τα οποία αναγνωρίζονται στα λοιπά συνολικά έσοδα θα αναγνωρίζονται στα λοιπά συνολικά έσοδα.

▼**B**

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΟΜΌΦΩΝΗΣ ΑΠΟΔΟΧΉΣ

Αύγουστος 1999.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΈΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

Η παρούσα Διερμηνεία τίθεται σε ισχύ από την 15η Ιουλίου 2000. Οι μεταβολές των λογιστικών πολιτικών λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 8.

▼**M5**

Στο Δ.Λ.Π. 1 (όπως αναθεωρήθηκε το 2007) τροποποιήθηκε η ορολογία που χρησιμοποιείται στα Δ.Π.Χ.Α. Επιπροσθέτως, τροποποιήθηκε η παράγραφος 4. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την 1η Ιανουαρίου 2009 ή μετά από αυτήν. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει το Δ.Λ.Π. 1 (που αναθεωρήθηκε το 2007) για προγενέστερη περίοδο, οι τροποποιήσεις εφαρμόζονται σε εκείνη την προγενέστερη περίοδο.

▼B

ΔΙΕΡΜΗΝΕΊΑ ΜΕΔ-27

Εκτίμηση της ουσίας των συναλλαγών που συνεπάγονται τον νομικό τύπο της μίσθωσης

ΠΑΡΑΠΟΜΠΕς

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

▼M52

_____

▼B

— ΔΛΠ 17 *Μισθώσεις* (όπως αναθεωρήθηκε το 2003)

▼M52

_____

▼B

— ΔΛΠ 37 *Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία*

▼M53

_____

▼B

— ΔΠΧΑ 4 *Ασφαλιστήρια συμβόλαια*

▼M53

— ΔΠΧΑ 9 *Χρηματοοικονομικά μέσα*

▼M52

— ΔΠΧΑ 15 *Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες*

▼B

ΘΈΜΑ

1. Μια οικονομική οντότητα μπορεί να προβεί σε μια συναλλαγή ή σειρά δομημένων συναλλαγών (η συμφωνία) με ένα μη συνδεδεμένο μέρος ή μέρη (ο επενδυτής), η οποία συνεπάγεται τον νομικό τύπο της μίσθωσης. Για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα μπορεί να εκμισθώσει περιουσιακά στοιχεία σε έναν επενδυτή και να επαναμισθώσει τα ίδια στοιχεία ή εναλλακτικά, να πωλήσει νομίμως περιουσιακά στοιχεία και να επαναμισθώσει τα ίδια στοιχεία. Η μορφή κάθε συμφωνίας και οι όροι της μπορεί να διαφέρουν σημαντικά. Στο παράδειγμα της μίσθωσης και επαναμίσθωσης, η συμφωνία μπορεί να έχει σχεδιασθεί για να αποφέρει φορολογικό πλεονέκτημα στον επενδυτή, ο οποίος το μοιράζεται με την οικονομική οντότητα υπό τη μορφή αμοιβής και όχι για να μεταβιβασθεί το δικαίωμα χρήσης του περιουσιακού στοιχείου.

2. Όταν μια συμφωνία με έναν επενδυτή συνεπάγεται τον νομικό τύπο της μίσθωσης τα θέματα είναι

   α) πως θα καθορισθεί αν μια σειρά συναλλαγών χαρακτηρίζεται από αλληλουχία και ως εκ τούτου πρέπει να λογιστικοποιείται ως μια συναλλαγή·

   β) αν η συμφωνία πληροί τον ορισμό της μίσθωσης, σύμφωνα με το ΔΛΠ 17 και αν όχι,

      i) κατά πόσον ένας ιδιαίτερος επενδυτικός λογαριασμός και οι δεσμεύσεις πληρωμών μίσθωσης που ενδεχομένως υφίστανται, αντιπροσωπεύουν περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις της οικονομικής οντότητας [π.χ. βλέπε το παράδειγμα που περιγράφεται στην παράγραφο Α2 στοιχείο α) του προσαρτήματος Α],

▼B

ii) πως η οικονομική οντότητα πρέπει να λογιστικοποιεί άλλες δεσμεύσεις που απορρέουν από τη συμφωνία, και

iii) πως η οικονομική οντότητα πρέπει να λογιστικοποιεί μια αμοιβή που ενδέχεται να λάβει από τον επενδυτή.

ΟΜΌΦΩΝΗ ΑΠΟΔΟΧΉ

3. Μια σειρά συναλλαγών που συνεπάγονται το νομικό τύπο της μίσθωσης χαρακτηρίζονται από αλληλουχία και λογιστικοποιούνται ως μια συναλλαγή, όταν η συνολική οικονομική επίδραση δεν μπορεί να γίνει κατανοητή αν δεν ληφθούν οι συναλλαγές αυτές ως ένα ενιαίο σύνολο. Αυτό συμβαίνει, για παράδειγμα, όταν αυτές οι συναλλαγές είναι αλληλένδετες, αποτελούν αντικείμενο διαπραγμάτευσης ως μια ενιαία συναλλαγή και λαμβάνουν χώρα ταυτόχρονα ή σε συνεχή ακολουθία. (Το προσάρτημα Α παρέχει επεξηγήσεις για την εφαρμογή της παρούσας Διερμηνείας.)

4. Η λογιστικοποίηση αντικατοπτρίζει την ουσία της συμφωνίας. Αξιολογούνται όλες οι πτυχές και συνέπειες της συμφωνίας προκειμένου να προσδιορισθεί η ουσία της, αλλά το βάρος δίδεται σε εκείνες τις πτυχές και συνέπειες που παράγουν οικονομικό αποτέλεσμα.

5. Το ΔΛΠ 17 εφαρμόζεται όταν η ουσία της συμφωνίας περιλαμβάνει τη μεταβίβαση του δικαιώματος χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου για μια συμφωνημένη χρονική περίοδο. Ενδείξεις, οι οποίες από μόνες τους αποδεικνύουν ότι μια συμφωνία μπορεί στην ουσία να μην συνεπάγεται μίσθωση σύμφωνα με το ΔΛΠ 17, περιλαμβάνουν (το προσάρτημα Β παρέχει παραδείγματα εφαρμογής της παρούσας Διερμηνείας) τα εξής:

α) μια οικονομική οντότητα διατηρεί όλους τους κινδύνους και ωφέλειες που συνεπάγεται η ιδιοκτησία ενός υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου και απολαμβάνει ουσιαστικά τα ίδια δικαιώματα από τη χρήση του, όπως και πριν από τη συμφωνία·

β) πρωταρχικός σκοπός της συμφωνίας είναι να επιτευχθεί συγκεκριμένο φορολογικό αποτέλεσμα και όχι να μεταβιβασθεί το δικαίωμα χρήσης του περιουσιακού στοιχείου και

γ) περιλαμβάνεται δικαίωμα προαίρεσης υπό όρους που καθιστούν την άσκησή του σχεδόν βέβαιη (π.χ. δικαίωμα πώλησης σε ορισμένη τιμή το οποίο μπορεί να ασκηθεί σε τιμή αρκετά υψηλότερη από την αναμενόμενη εύλογη αξία του κατά τον χρόνο κατά τον οποίο καθίσταται ασκητέο).

6. Οι ορισμοί και οι οδηγίες στις παραγράφους 49-64 του *Πλαισίου* εφαρμόζονται για να καθορισθεί αν, στην ουσία, ένας ιδιαίτερος επενδυτικός λογαριασμός και οι δεσμεύσεις πληρωμών μίσθωσης αντιπροσωπεύουν περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις της οικονομικής οντότητας. Ενδείξεις, οι οποίες στο σύνολό τους αποδεικνύουν ότι, στην ουσία, ένας ιδιαίτερος επενδυτικός λογαριασμός και οι δεσμεύσεις πληρωμών μίσθωσης δεν πληρούν τους ορισμούς του περιουσιακού στοιχείου και της υποχρέωσης και δεν αναγνωρίζονται από την οικονομική οντότητα, είναι:

α) η οικονομική οντότητα δεν είναι σε θέση να ελέγχει τον επενδυτικό λογαριασμό κατά την επιδίωξη των σκοπών της και δεν έχει δεσμευθεί να καταβάλει τις πληρωμές της μίσθωσης. Αυτό για παράδειγμα συμβαίνει όταν ένα ποσό προκαταβολής τοποθετείται σε ιδιαίτερο επενδυτικό λογαριασμό για λόγους προστασίας του επενδυτή και μπορεί να χρησιμοποιηθεί μόνο για πληρωμές προς τον επενδυτή, ο επενδυτής συμφωνεί ότι οι δεσμεύσεις πληρωμών μίσθωσης πρέπει να τακτοποιούνται με κεφάλαια από τον επενδυτικό λογαριασμό και η οικονομική οντότητα δεν έχει τη δυνατότητα να παρακρατεί πληρωμές προς τον επενδυτή από τον επενδυτικό λογαριασμό·

β) η οικονομική οντότητα διατρέχει μικρό μόνον κίνδυνο επιστροφής ολόκληρου του ποσού των αμοιβών που έχει λάβει από έναν επενδυτή και πιθανώς καταβολής κάποιου πρόσθετου ποσού, ή σε περίπτωση που δεν έχει ληφθεί αμοιβή, διατρέχει μικρό μόνον κίνδυνο καταβολής ενός ποσού στο πλαίσιο άλλων δεσμεύσεων (π.χ. μια εγγύηση). Μικρός μόνον κίνδυνος πληρωμής υφίσταται όταν, για παράδειγμα, οι όροι της συμφωνίας απαιτούν την επένδυση ενός προκαταβαλλόμενου ποσού σε ελεύθερα κινδύνου περιουσιακά στοιχεία τα οποία αναμένεται ότι θα παράγουν επαρκείς ταμιακές ροές ώστε να ικανοποιηθούν οι δεσμεύσεις πληρωμών της μίσθωσης, και

▼B

γ) εκτός από τις αρχικές ταμιακές ροές κατά τη σύναψη της συμφωνίας, οι μόνες άλλες αναμενόμενες ταμιακές ροές βάσει της συμφωνίας είναι οι πληρωμές της μίσθωσης, οι οποίες ικανοποιούνται αποκλειστικά και μόνον από κεφάλαια που αποσύρονται από τον ιδιαίτερο επενδυτικό λογαριασμό που δημιουργήθηκε με τις αρχικές ταμιακές ροές.

▼M53

7. Άλλες δεσμεύσεις μιας συμφωνίας που περιλαμβάνουν τυχόν παρεχόμενες εγγυήσεις και δεσμεύσεις που προκύπτουν σε περίπτωση πρόωρης λήξης, αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με τα ΔΛΠ 37, ΔΠΧΑ 4 ή ΔΠΧΑ 9, αναλόγως των όρων.

▼M52

8. Οι απαιτήσεις του ΔΠΧΑ 15 εφαρμόζονται στα γεγονότα και τις περιστάσεις κάθε συμφωνίας προκειμένου να καθορισθεί πότε μια αμοιβή αναγνωρίζεται ως ενδεχόμενο έσοδο της οικονομικής οντότητας. Λαμβάνονται υπόψη παράγοντες όπως η περίπτωση συνεχιζόμενης ανάμειξης με τη μορφή σημαντικών υποχρεώσεων μελλοντικής εκτέλεσης απαραίτητων προκειμένου να καταστεί δεδουλευμένη η αμοιβή, η διατήρηση κινδύνων, οι όροι τυχόν συμφωνιών εγγυήσεων και ο κίνδυνος επιστροφής της αμοιβής. Ενδείξεις που από μόνες τους αποδεικνύουν ότι δεν είναι ορθή η αναγνώριση του συνόλου της αμοιβής ως εσόδου κατά τη λήψη της, εάν λαμβάνεται κατά την έναρξη της συμφωνίας, είναι:

▼B

α) δεσμεύσεις είτε εκτέλεσης είτε αποχής σε σχέση με ορισμένες σημαντικές δραστηριότητες, οι οποίες αποτελούν προϋποθέσεις προκειμένου να καταστεί δεδουλευμένη η ληφθείσα αμοιβή, με αποτέλεσμα η εκτέλεση μιας νομικά δεσμευτικής συμφωνίας να μην αποτελεί την πλέον σημαντική πράξη που απαιτείται από τη συμφωνία·

β) περιορισμοί που τίθενται στη χρήση του υποκειμένου περιουσιακού στοιχείου, ως αποτέλεσμα των οποίων, στην πράξη, περιορίζεται και μεταβάλλεται σημαντικά η δυνατότητα της οικονομικής οντότητας να χρησιμοποιεί (π.χ. μείωση, πώληση ή ενεχυρίαση ως εγγύηση) το περιουσιακό στοιχείο·

γ) η πιθανότητα επιστροφής οποιουδήποτε μέρους της αμοιβής και η πιθανότητα πληρωμής κάποιου πρόσθετου ποσού δεν είναι μικρή. Αυτό για παράδειγμα συμβαίνει, όταν:

i) το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο δεν είναι ένα εξειδικευμένο περιουσιακό στοιχείο αναγκαίο στην οικονομική οντότητα για να διεξάγει τις δραστηριότητές της, με αποτέλεσμα να υπάρχει πιθανότητα η οικονομική οντότητα να καταβάλει ένα ποσό προκειμένου να τερματίσει τη συμφωνία νωρίτερα ή

ii) η οικονομική οντότητα υποχρεούται βάσει των όρων της συμφωνίας, ή διαθέτει μερική ή πλήρη ευχέρεια, να επενδύσει ένα προκαταβεβλημένο ποσό σε περιουσιακά στοιχεία που φέρουν μεγαλύτερο από ένα ασήμαντο κίνδυνο (π.χ. συναλλαγματικό, επιτοκιακό, ή πιστωτικό κίνδυνο). Σε αυτήν την περίπτωση, ο κίνδυνος να είναι ανεπαρκής η αξία της επένδυσης ώστε να ικανοποιηθούν οι δεσμεύσεις πληρωμών της μίσθωσης δεν είναι μικρός και ως εκ τούτου υπάρχει πιθανότητα να υποχρεωθεί η οικονομική οντότητα να καταβάλει κάποιο ποσό.

9. Η αμοιβή παρουσιάζεται στην ►M5 κατάσταση συνολικών εσόδων ◄ με βάση την οικονομική της ουσία και φύση.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙς

10. Όλες οι πτυχές μιας συμφωνίας, η οποία στην ουσία δεν συνεπάγεται μίσθωση σύμφωνα με το ΔΛΠ 17, λαμβάνονται υπόψη κατά τον καθορισμό των κατάλληλων γνωστοποιήσεων που είναι αναγκαίες προκειμένου να γίνει κατανοητή η συμφωνία και ο υιοθετούμενος λογιστικός χειρισμός. Μια οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τα κατωτέρω σε κάθε περίοδο κατά την οποία υφίσταται μια συμφωνία:

▼**B**

α) περιγραφή της συμφωνίας, που περιλαμβάνει:

i) το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο και κάθε περιορισμό στη χρήση του,

ii) τη διάρκεια και άλλους σημαντικούς όρους της συμφωνίας,

iii) τις συναλλαγές που συνδέονται μεταξύ τους, περιλαμβανομένων των δικαιωμάτων προαίρεσης και

β) τη λογιστική μεταχείριση που εφαρμόζεται σε κάθε ληφθείσα αμοιβή, το ποσό που αναγνωρίστηκε ως έσοδο στην περίοδο και το συγκεκριμένο στοιχείο της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων στο οποίο περιλαμβάνεται.

11. Οι γνωστοποιήσεις που απαιτούνται σύμφωνα με την παράγραφο 10 της παρούσας Διερμηνείας παρέχονται μεμονωμένα για κάθε συμφωνία, ή συνολικά για κάθε κατηγορία συμφωνιών. Ως κατηγορία ορίζεται ένα σύνολο συμφωνιών με υποκείμενα περιουσιακά στοιχεία παρόμοιας φύσης (π.χ. μονάδες παραγωγής ενέργειας).

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΟΜΌΦΩΝΗς ΑΠΟΔΟΧΉς

Φεβρουάριος 2000.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΈΝΑΡΞΗς ΙΣΧΎΟς

▼**M53**

Η παρούσα Διερμηνεία τίθεται σε ισχύ από τις 31 Δεκεμβρίου 2001. Οι μεταβολές των λογιστικών πολιτικών αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 8.

Το ΔΠΧΑ 9 τροποποίησε την παράγραφο 7. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση.

▼**M52**

Με το ΔΠΧΑ 15 *Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες*, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2014, τροποποιήθηκε η ενότητα «Παραπομπές» και η παράγραφος 8. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 15, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις.

▼B

ΔΙΕΡΜΗΝΕΊΑ ΜΕΔ-29

▼M9

Συμφωνίες παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών: Γνωστοποιήσεις

▼B

ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ

▼M5

— ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων* (όπως αναθεωρήθηκε το 2007)

▼B

— ΔΛΠ 16 *Ενσώματα πάγια* (όπως αναθεωρήθηκε το 2003)

— ΔΛΠ 17 *Μισθώσεις* (όπως αναθεωρήθηκε το 2003)

— ΔΛΠ 37 *Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία*

— ΔΛΠ 38 *Άυλα περιουσιακά στοιχεία* (όπως αναθεωρήθηκε το 2004)

▼M54

— ΔΠΧΑ 16 *Μισθώσεις*

▼B

ΘΈΜΑ

1. Μια οικονομική οντότητα (ο δικαιοδόχος) μπορεί να συνάψει συμφωνία με άλλη οικονομική οντότητα (ο δικαιοπάροχος) σχετικά με την παροχή υπηρεσιών οι οποίες αφορούν την πρόσβαση του κοινού σε μείζονες οικονομικές και κοινωνικές υποδομές. Ο δικαιοπάροχος μπορεί να είναι μια δημόσια ή ιδιωτική οικονομική οντότητα, καθώς και κρατικός φορέας. Οι συμφωνίες παραχώρησης δικαιώματος παροχής υπηρεσιών μπορούν π.χ. να αφορούν εγκαταστάσεις επεξεργασίας υδάτων και ύδρευσης, αυτοκινητόδρομους, χώρους στάθμευσης αυτοκινήτων, σήραγγες, γέφυρες, αεροδρόμια και τηλεπικοινωνιακά δίκτυα. Συμφωνίες που δεν παραχωρούν δικαίωμα παροχής υπηρεσιών είναι π.χ. εκείνες που προβλέπουν την εξωτερική ανάθεση εσωτερικών υπηρεσιών μιας οντότητας (π.χ. εστιατόριο υπαλλήλων, συντήρηση κτιρίου και υπηρεσίες λογιστικής ή πληροφορικής).

2. Μια συμφωνία παραχώρησης δικαιώματος παροχής υπηρεσιών γενικώς συνεπάγεται ότι ο δικαιοπάροχος μεταβιβάζει για την περίοδο της παραχώρησης στον δικαιοδόχο:

   α) το δικαίωμα να παρέχει υπηρεσίες που αφορούν την πρόσβαση του κοινού σε μείζονες οικονομικές και κοινωνικές υποδομές και

   β) σε ορισμένες περιπτώσεις, το δικαίωμα χρήσης συγκεκριμένων ενσώματων πάγιων, άυλων ή χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων,

   ενώ ο δικαιοδόχος ως αντάλλαγμα:

   γ) δεσμεύεται να παρέχει τις υπηρεσίες σύμφωνα με ορισμένους όρους κατά τη διάρκεια της περιόδου παραχώρησης και

   δ) όταν συντρέχει περίπτωση, δεσμεύεται να επιστρέψει στο τέλος της περιόδου παραχώρησης τα δικαιώματα που έλαβε στην αρχή της περιόδου παραχώρησης ή/και που απέκτησε κατά τη διάρκεια της περιόδου παραχώρησης.

3. Το κοινό χαρακτηριστικό όλων των συμφωνιών παραχώρησης δικαιώματος παροχής υπηρεσιών είναι ότι ο δικαιοδόχος λαμβάνει ένα δικαίωμα και αποδέχεται μια δέσμευση να παρέχει δημόσιες υπηρεσίες στο κοινό.

4. Το θέμα είναι ποιες πληροφορίες πρέπει να γνωστοποιούνται στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων ενός δικαιοδόχου και ενός δικαιοπάροχου.

▼M54

5. Ορισμένες πτυχές και γνωστοποιήσεις που σχετίζονται με ορισμένες συμφωνίες παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών ήδη διέπονται από υφιστάμενα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (π.χ. το ΔΛΠ 16 εφαρμόζεται στην απόκτηση ενσώματων πάγιων στοιχείων, το ΔΠΧΑ 16 εφαρμόζεται σε μισθώσεις περιουσιακών στοιχείων και το ΔΛΠ 38 εφαρμόζεται στην απόκτηση άυλων περιουσιακών στοιχείων). Ωστόσο, μια συμφωνία παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών μπορεί να περιλαμβάνει εκτελεστικές συμβάσεις που δεν καλύπτονται από Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, εκτός εάν πρόκειται για επαχθείς συμβάσεις, περίπτωση κατά την οποία εφαρμόζεται το ΔΛΠ 37. Συνεπώς, η παρούσα Διερμηνεία πραγματεύεται πρόσθετες γνωστοποιήσεις για τις συμφωνίες παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών.

▼B

ΟΜΌΦΩΝΗ ΑΠΟΔΟΧΉ

6. Όλες οι πτυχές μιας συμφωνίας παραχώρησης δικαιώματος παροχής υπηρεσιών πρέπει να εξετάζονται κατά τον καθορισμό των κατάλληλων γνωστοποιήσεων στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων. Ο δικαιοδόχος και ο δικαιοπάροχος πρέπει να γνωστοποιούν τα κατωτέρω σε κάθε περίοδο:

α) περιγραφή της συμφωνίας·

β) σημαντικούς όρους της συμφωνίας που μπορεί να επηρεάζουν το ποσό, τον χρόνο και τη βεβαιότητα των μελλοντικών ταμιακών ροών (π.χ. την περίοδο της παραχώρησης, τις ημερομηνίες επανακαθορισμού των τιμών και τη βάση επί της οποίας πραγματοποιείται ο ανακαθορισμός των τιμών ή η αναδιαπραγμάτευση·

γ) η φύση και έκταση (π.χ. ποσότητα, περίοδο χρόνου ή ποσό κατά περίπτωση) των:

i) δικαιωμάτων χρήσης συγκεκριμένων περιουσιακών στοιχείων,

ii) δεσμεύσεων παροχής ή δικαιωμάτων λήψης υπηρεσιών,

iii) δεσμεύσεων απόκτησης ή κατασκευής ενσώματων παγίων στοιχείων,

iv) δεσμεύσεων παράδοσης ή δικαιωμάτων παραλαβής συγκεκριμένων περιουσιακών στοιχείων κατά το τέλος της περιόδου παραχώρησης,

v) δυνατοτήτων ανανέωσης και τερματισμού της συμφωνίας και

vi) άλλων δικαιωμάτων και δεσμεύσεων (π.χ. μεγάλης έκτασης επισκευές) και

δ) αλλαγές που επήλθαν στη συμφωνία κατά τη διάρκεια της περιόδου ►M9 · και ◄

▼M9

ε) πώς ταξινομήθηκε η συμφωνία παροχής υπηρεσιών.

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.

▼B

7. Οι απαιτούμενες γνωστοποιήσεις σύμφωνα με την παράγραφο 6 της παρούσας Διερμηνείας παρέχονται μεμονωμένα για κάθε συμφωνία παραχώρησης δικαιώματος παροχής υπηρεσιών ή συνολικά για κάθε κατηγορία συμφωνιών παραχώρησης δικαιώματος παροχής υπηρεσιών. Μια κατηγορία είναι ένα σύνολο συμφωνιών παραχώρησης δικαιώματος παροχής υπηρεσιών που αφορούν υπηρεσίες παρόμοιας φύσης (π.χ. εισπράξεις διοδίων και υπηρεσίες τηλεπικοινωνιών και επεξεργασίας υδάτων).

▼**B**

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΟΜΌΦΩΝΗΣ ΑΠΟΔΟΧΉΣ

Μάιος 2001.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΈΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

Η παρούσα Διερμηνεία τίθεται σε ισχύ από την 31η Δεκεμβρίου 2001.

▼**M54**

Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν τις τροποποιήσεις των παραγράφων 6 στοιχείο ε) και 6Α για τις ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την 1η Ιανουαρίου 2008 ή αργότερα. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει την ΕΔΔΠΧΠ 12 για προγενέστερη περίοδο, οι τροποποιήσεις εφαρμόζονται και για την εν λόγω προγενέστερη περίοδο.

Με το ΔΠΧΑ 16, το οποίο εκδόθηκε τον Ιανουάριο του 2016, τροποποιήθηκε η παράγραφος 5. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 16, οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν την εν λόγω τροποποίηση.

▼B

ΔΙΕΡΜΗΝΕΊΑ ΜΕΔ-31

Έσοδα — Πράξεις ανταλλαγής που αφορούν υπηρεσίες διαφήμισης

ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ

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

— ΔΛΠ 18 *Έσοδα*

ΘΈΜΑ

1. Μια οικονομική οντότητα πωλητής) μπορεί να συνάψει πράξη ανταλλαγής για να παράσχει διαφημιστικές υπηρεσίες και σε αντάλλαγμα να λάβει διαφημιστικές υπηρεσίες από τον πελάτη της (πελάτης). Οι διαφημίσεις μπορεί να τοποθετούνται στο διαδίκτυο ή σε διαφημιστικούς πίνακες, να εκπέμπονται από την τηλεόραση ή το ραδιόφωνο, να δημοσιεύονται σε περιοδικά ή εφημερίδες ή να παρουσιάζονται σε άλλα μέσα.

2. Σε ορισμένες περιπτώσεις δεν ανταλλάσσονται μετρητά ή κάτι άλλο μεταξύ των οικονομικών οντοτήτων. Σε ορισμένες άλλες περιπτώσεις, ανταλλάσσονται ίσα ή περίπου ίσα ποσά μετρητών ή άλλα στοιχεία.

3. Ένας πωλητής που παρέχει διαφημιστικές υπηρεσίες στο πλαίσιο των συνήθων δραστηριοτήτων του, αναγνωρίζει τα έσοδα από μια πράξη ανταλλαγής που αφορά διαφήμιση σύμφωνα με το ΔΛΠ 18 εφόσον, μεταξύ άλλων κριτηρίων, οι ανταλλασσόμενες υπηρεσίες είναι ανόμοιες μεταξύ τους (ΔΛΠ 18 παράγραφος 12) και το ύψος των εσόδων μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα [ΔΛΠ 18 παράγραφος 20 στοιχείο α)]. Η παρούσα Διερμηνεία εφαρμόζεται μόνο σε ανταλλαγή ανόμοιων διαφημιστικών υπηρεσιών. Η ανταλλαγή παρόμοιων διαφημιστικών υπηρεσιών δεν αποτελεί πράξη που παράγει έσοδα σύμφωνα με το ΔΛΠ 18.

4. Το θέμα είναι υπό ποιες προϋποθέσεις μπορεί ένας πωλητής να επιμετρήσει αξιόπιστα έσοδα στην εύλογη αξία σε σχέση με διαφημιστικές υπηρεσίες που λαμβάνονται ή παρέχονται στο πλαίσιο μιας πράξης ανταλλαγής.

ΟΜΌΦΩΝΗ ΑΠΟΔΟΧΉ

5. Τα έσοδα από πράξη ανταλλαγής που αφορά διαφήμιση δεν μπορούν να επιμετρηθούν αξιόπιστα στην εύλογη αξία των λαμβανόμενων διαφημιστικών υπηρεσιών. Ωστόσο, ένας πωλητής μπορεί να επιμετρήσει αξιόπιστα έσοδα στην εύλογη αξία των διαφημιστικών υπηρεσιών που παρέχει στο πλαίσιο μιας πράξης ανταλλαγής, αναφερόμενος αποκλειστικά σε πράξεις που δεν περιλαμβάνουν ανταλλαγή και οι οποίες:

   α) αφορούν διαφήμιση παρόμοια με τη διαφήμιση την οποία αφορά η πράξη ανταλλαγής·

   β) συμβαίνουν συχνά·

   γ) αντιπροσωπεύουν σημαντικό αριθμό συναλλαγών και ποσό επί του συνόλου των συναλλαγών για την παροχή διαφήμισης παρόμοιας με τη διαφήμιση την οποία αφορά η πράξη ανταλλαγής·

   δ) αφορούν μετρητά ή/και αντάλλαγμα άλλης μορφής (π.χ. εμπορεύσιμα αξιόγραφα, μη χρηματικά περιουσιακά στοιχεία και άλλες υπηρεσίες) του οποίου η εύλογη αξία μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία και

   ε) αφορούν αντισυμβαλλόμενο διαφορετικό από εκείνον της πράξης ανταλλαγής.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΊΑ ΟΜΌΦΩΝΗΣ ΑΠΟΔΟΧΉΣ

Μάιος 2001.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΊΑ ΈΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΎΟΣ

Η παρούσα Διερμηνεία τίθεται σε ισχύ από την 31η Δεκεμβρίου 2001. Οι μεταβολές των λογιστικών πολιτικών λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 8.

▼B

ΔΙΕΡΜΗΝΕΊΑ ΜΕΔ-32

Άυλα περιουσιακά στοιχεία — Κόστος δικτυακού τόπου

ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ

▼M5

— ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων* (όπως αναθεωρήθηκε το 2007)

▼B

— ΔΛΠ 2 *Αποθέματα* (όπως αναθεωρήθηκε το 2003)

▼M52

_____

▼B

— ΔΛΠ 16 *Ενσώματα πάγια* (όπως αναθεωρήθηκε το 2003)

— ΔΛΠ 17 *Μισθώσεις* (όπως αναθεωρήθηκε το 2003)

— ΔΛΠ 36 *Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων* (όπως αναθεωρήθηκε το 2004)

— ΔΛΠ 38 *Άυλα περιουσιακά στοιχεία* (όπως αναθεωρήθηκε το 2004)

— ΔΠΧΑ 3 *Συνενώσεις επιχειρήσεων*

▼M52

— ΔΠΧΑ 15 *Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες*

▼M54

— ΔΠΧΑ 16 *Μισθώσεις*

▼B

ΘΈΜΑ

1. Μια οικονομική οντότητα μπορεί να πραγματοποιήσει 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 οικονομικής οντότητας, 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 περιγράφονται ως ακολούθως:

   α) Σχεδιασμός — περιλαμβάνει την ανάληψη μελετών σκοπιμότητας, τον καθορισμό των στόχων και προδιαγραφών, την αξιολόγηση των εναλλακτικών λύσεων και την επιλογή προτιμήσεων.

   β) Ανάπτυξη της υποδομής και των εφαρμογών — περιλαμβάνει την απόκτηση ονόματος τομέα, την αγορά και ανάπτυξη υλισμικού και λογισμικού, την εγκατάσταση των εφαρμογών και τη δοκιμασία αντοχής.

   γ) Ανάπτυξη του γραφικού σχεδιασμού — περιλαμβάνει τον σχεδιασμό της εμφάνισης των διαδικτυακών σελίδων.

   δ) Ανάπτυξη περιεχομένου — περιλαμβάνει τη δημιουργία, αγορά, προετοιμασία και φόρτωση των πληροφοριών σε μορφή κειμένου ή γραφικών στο δικτυακό τόπο προτού ολοκληρωθεί η ανάπτυξή του. Οι πληροφορίες μπορούν είτε να αποθηκεύονται σε ξεχωριστές βάσεις δεδομένων οι οποίες ενσωματώνονται στο δικτυακό τόπο (ή είναι προσπελάσιμες μέσω αυτού) ή που έχουν κωδικοποιηθεί κατευθείαν στις δικτυακές σελίδες.

3. Μόλις ολοκληρωθεί ή ανάπτυξη του δικτυακού τόπου, αρχίζει το στάδιο της λειτουργίας του. Κατά τη διάρκεια αυτού του σταδίου, η οικονομική οντότητα συντηρεί και βελτιώνει τις εφαρμογές, την υποδομή, το γραφικό σχεδιασμό και τα περιεχόμενα του δικτυακού τόπου.

▼B

4. Η λογιστική των εσωτερικών δαπανών για την ανάπτυξη και λειτουργία του δικτυακού τόπου μιας οικονομικής οντότητας για εσωτερική ή εξωτερική πρόσβαση θέτει τα εξής θέματα:

α) κατά πόσο ο δικτυακός τόπος είναι ένα εσωτερικώς δημιουργούμενο άυλο περιουσιακό στοιχείο το οποίο υπόκειται στις απαιτήσεις του ΔΛΠ 38 και

β) τον κατάλληλο λογιστικό χειρισμό των δαπανών αυτών.

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 έναν δικτυακό τόπο. Οι δαπάνες αυτές λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 16. ►M5 Επιπροσθέτως, όταν μία οικονομική οντότητα προβαίνει σε δαπάνες που αφορούν πάροχο υπηρεσιών διαδικτύου που φιλοξενεί το δικτυακό τόπο της οικονομικής οντότητας, η δαπάνη αναγνωρίζεται ως έξοδο σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 1.88 και το *Πλαίσιο* όταν παρέχονται οι υπηρεσίες. ◄

▼M54

6. Το ΔΛΠ 38 δεν εφαρμόζεται σε άυλα περιουσιακά στοιχεία τα οποία κατέχει μια οικονομική οντότητα με σκοπό την πώλησή τους κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της (βλέπε ΔΛΠ 2 και ΔΠΧΑ 15) ή σε μισθώσεις άυλων περιουσιακών στοιχείων που αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 16. Συνεπώς, η παρούσα Διερμηνεία δεν εφαρμόζεται σε δαπάνες για την ανάπτυξη ή τη λειτουργία δικτυακού τόπου (ή λογισμικού δικτυακού τόπου) που προορίζεται για πώληση σε άλλη οικονομική οντότητα ή που αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 16.

▼B

ΟΜΌΦΩΝΗ ΑΠΟΔΟΧΉ

7. Ένας δικτυακός τόπος της οικονομικής οντότητας ο οποίος προκύπτει από ανάπτυξη και προορίζεται για εσωτερική ή εξωτερική πρόσβαση είναι ένα εσωτερικώς δημιουργούμενο άυλο περιουσιακό στοιχείο το οποίο υπόκειται στις ρυθμίσεις του ΔΛΠ 38.

8. Ένας δικτυακός τόπος που προκύπτει από ανάπτυξη αναγνωρίζεται ως άυλο περιουσιακό στοιχείο όταν και μόνον όταν, επιπρόσθετα προς τη συμμόρφωση με τις γενικές απαιτήσεις που περιγράφονται στο ΔΛΠ 38 παράγραφος 21 για αναγνώριση και αρχική επιμέτρηση, η οντότητα πληροί τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 38 παράγραφος 57. Ειδικά, μια οικονομική 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 38 παράγραφος 57 στοιχείο δ) όταν, για παράδειγμα, ο δικτυακός τόπος είναι σε θέση να δημιουργήσει έσοδα, περιλαμβανομένων των άμεσων εσόδων από τη δυνατότητα λήψης παραγγελιών. Η οικονομική οντότητα δεν μπορεί να αποδείξει πώς 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 οικονομικής οντότητας 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 είναι παρόμοιο με το στάδιο της έρευνας που αναφέρεται στο ΔΛΠ 38 παράγραφοι 54-56. Στο στάδιο αυτό οι δαπάνες αναγνωρίζονται ως έξοδα, όταν πραγματοποιούνται·

▼B

β) τα στάδια της εφαρμογής και της δημιουργίας υποδομής, του γραφικού σχεδιασμού και της ανάπτυξης των περιεχομένων, στο μέτρο που το περιεχόμενο αναπτύσσεται για λόγους εκτός εκείνων της προώθησης και διαφήμισης των προϊόντων και υπηρεσιών της ίδιας της οικονομικής οντότητας, είναι παρόμοιας φύσης με τη φάση ανάπτυξης στο ΔΛΠ 38.57-64. Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται κατά τα στάδια αυτά περιλαμβάνονται στο κόστος του δικτυακού τόπου που αναγνωρίζεται ως άυλο περιουσιακό στοιχείο σύμφωνα με την παράγραφο 8 της παρούσας Διερμηνείας, όταν οι δαπάνες μπορούν να αποδοθούν απευθείας και είναι απαραίτητο να πραγματοποιηθούν για τη δημιουργία, παραγωγή ή προετοιμασία του δικτυακού τόπου έτσι ώστε να είναι σε θέση να λειτουργήσει με τον τρόπο που έχει καθορίσει η διοίκηση. Για παράδειγμα, οι δαπάνες για την αγορά ή δημιουργία περιεχομένων (εκτός του περιεχομένου που διαφημίζει και προωθεί τα προϊόντα και τις υπηρεσίες της ίδιας της οντότητας) ειδικά για έναν δικτυακό τόπο ή οι δαπάνες που επιτρέπουν τη χρήση του περιεχομένου (π.χ. αμοιβή για την απόκτηση άδειας αναπαραγωγής) στον δικτυακό τόπο, περιλαμβάνονται στο κόστος της ανάπτυξης όταν ικανοποιείται η προϋπόθεση αυτή. Όμως, σύμφωνα με το ΔΛΠ 38 παράγραφος 71, δαπάνες για ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που αναγνωρίστηκε αρχικά ως έξοδο σε προηγούμενες οικονομικές καταστάσεις δεν αναγνωρίζονται ως μέρος του κόστους ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου σε μεταγενέστερη ημερομηνία (π.χ. όταν το κόστος δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας έχει αποσβεσθεί πλήρως και το περιεχόμενο διατίθεται μεταγενέστερα στο δικτυακό τόπο)·

γ) δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν κατά το στάδιο της ανάπτυξης περιεχομένου, στο μέτρο που αυτό το περιεχόμενο αναπτύχθηκε για τη διαφήμιση και προώθηση των προϊόντων και των υπηρεσιών της ίδιας της οικονομικής οντότητας (π.χ. ψηφιακές εικόνες των προϊόντων), αναγνωρίζονται ως έξοδο όταν πραγματοποιούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 38 παράγραφος 69 στοιχείο γ). Για παράδειγμα, όταν λογιστικοποιείται η δαπάνη των επαγγελματικών υπηρεσιών για τη λήψη φωτογραφιών των προϊόντων της οικονομικής 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 έχει ολοκληρωθεί. Η δαπάνη που πραγματοποιείται στο στάδιο αυτό πρέπει να αναγνωρίζεται ως έξοδο όταν πραγματοποιείται εκτός αν ανταποκρίνεται στα κριτήρια του ΔΛΠ 38 παράγραφος 18.

10. Ο δικτυακός τόπος που αναγνωρίζεται ως άυλο περιουσιακό στοιχείο σύμφωνα με την παράγραφο 8 της παρούσας Διερμηνείας επιμετράται μετά την αρχική αναγνώριση μέσω της εφαρμογής των απαιτήσεων του ΔΛΠ 38 παράγραφοι 72-87. Η βέλτιστη εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής ενός δικτυακού τόπου πρέπει να είναι σύντομη.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΟΜΌΦΩΝΗΣ ΑΠΟΔΟΧΉΣ

Μάιος 2001.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΈΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

Η παρούσα Διερμηνεία τίθεται σε ισχύ από την 25η Μαρτίου 2002. Οι επιπτώσεις της υιοθέτησης της παρούσας Διερμηνείας λογιστικοποιούνται χρησιμοποιώντας τις μεταβατικές διατάξεις της έκδοσης του ΔΛΠ 38 που εκδόθηκε το 1998. Συνεπώς, όταν ένας δικτυακός τόπος δεν πληροί τα κριτήρια για αναγνώριση ως άυλο περιουσιακό στοιχείο, αλλά είχε αναγνωριστεί προηγουμένως ως περιουσιακό στοιχείο, το στοιχείο παύει να αναγνωρίζεται κατά την ημερομηνία έναρξης της ισχύος της παρούσας Διερμηνείας. Όταν υπάρχει δικτυακός τόπος και η δαπάνη για την ανάπτυξή του πληροί τα κριτήρια για αναγνώριση ως άυλο περιουσιακό στοιχείο, αλλά δεν είχε αναγνωριστεί προηγουμένως ως περιουσιακό στοιχείο, το άυλο περιουσιακό στοιχείο δεν αναγνωρίζεται κατά την ημερομηνία έναρξης ισχύος της παρούσας Διερμηνείας. Όταν ένας δικτυακός τόπος υπάρχει και η δαπάνη ανάπτυξής του ανταποκρίνεται στα κριτήρια για αναγνώριση ως άυλο περιουσιακό στοιχείο και είχε προηγουμένως αναγνωριστεί ως περιουσιακό στοιχείο και επιμετρηθεί αρχικά στο κόστος, το ποσό το οποίο είχε αναγνωριστεί αρχικά θεωρείται ότι έχει προσδιοριστεί κατάλληλα.

▼**M52**

Με το ΔΛΠ 1 (όπως αναθεωρήθηκε το 2007) τροποποιήθηκε η ορολογία που χρησιμοποιείται στα ΔΠΧΑ. Επιπροσθέτως, τροποποιήθηκε η παράγραφος 5. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές για ετήσιες περιόδους αναφοράς που ξεκινούν την 1η Ιανουαρίου 2009 ή μεταγενέστερα. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει το ΔΛΠ 1 (αναθεώρηση 2007) για προγενέστερη περίοδο, οι τροποποιήσεις εφαρμόζονται για την εν λόγω προγενέστερη περίοδο.

Με το ΔΠΧΑ 15 *Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες*, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2014, τροποποιήθηκε η ενότητα «Παραπομπές» και η παράγραφος 6. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 15, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση.

▼**M54**

Με το ΔΠΧΑ 16, το οποίο εκδόθηκε τον Ιανουάριο του 2016, τροποποιήθηκε η παράγραφος 6. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 16, οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν την εν λόγω τροποποίηση.