I

(Πράξεις εγκριθείσες δυνάμει των συνθηκών ΕΚ/Ευρατόμ των οποίων η δημοσίευση είναι υποχρεωτική)

ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΙ

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)

Η ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΤΩΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΩΝ ΚΟΙΝΟΤΗΤΩΝ,

Έχοντας υπόψη:

τη συνθήκη για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Κοινότητας,

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

Εκτιμώντας τα ακόλουθα:

(1) Ο κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 προβλέπει ότι για κάθε οικονομικό έτος που αρχίζει από την 1η Ιανουαρίου 2005 και εφεξής, οι εταιρείες που είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο και διέπονται από το δίκαιο ενός κράτους μέλους καταρτίζουν, κάτω από ορισμένες προϋποθέσεις, τους ενοποιημένους λογαριασμούς τους σύμφωνα με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα κατά την έννοια του άρθρου 2 του εν λόγω κανονισμού.

(2) Με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1725/2003 της Επιτροπής, της 29ης Σεπτεμβρίου 2003, για την υιοθέτηση ορισμένων διεθνών λογιστικών προτύπων σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου [2], υιοθετήθηκαν ορισμένα διεθνή πρότυπα και διερμηνείες που ήδη υφίσταντο στις 14 Σεπτεμβρίου του 2002. Η Επιτροπή, έχοντας λάβει υπόψη τη γνώμη της ομάδας τεχνικών εμπειρογνωμόνων (TEG) της ευρωπαϊκής συμβουλευτικής ομάδας για θέματα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης (EFRAG), τροποποίησε τον εν λόγω κανονισμό προκειμένου να συμπεριλάβει όλα τα πρότυπα που παρουσίασε συμβούλιο διεθνών λογιστικών προτύπων (IASB) καθώς και όλες τις διερμηνείες που παρουσίασε η επιτροπή διερμηνειών των διεθνών προτύπων χρηματοοικονομικής αναφοράς (IFRIC) και υιοθετήθηκαν εντός της Κοινότητας εξ ολοκλήρου έως τις 15 Οκτωβρίου του 2008, πλην του ΔΛΠ 39 (που αφορά στην αναγνώριση και επιμέτρηση χρηματοοικονομικών μέσων), του οποίου έχουν παραλειφθεί περιορισμένα τμήματα.

(3) Τα διάφορα διεθνή πρότυπα υιοθετήθηκαν μέσω τροποποιητικών κανονισμών, γεγονός που προκαλεί νομική αβεβαιότητα και δυσχεραίνει την ορθή εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων στην Κοινότητα. Προκειμένου να απλουστευθεί η κοινοτική νομοθεσία που διέπει τα λογιστικά πρότυπα ενδείκνυται, για σαφήνεια και διαφάνεια, να ενσωματωθούν σε ένα ενιαίο κείμενο τα πρότυπα που επί του παρόντος περιλαμβάνονται στον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1725/2003 και στις σχετικές τροποποιητικές πράξεις.

(4) Ο κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1725/2003 πρέπει, ως εκ τούτου, να αντικατασταθεί από τον παρόντα κανονισμό.

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

ΕΞΕΔΩΣΕ ΤΟΝ ΠΑΡΟΝΤΑ ΚΑΝΟΝΙΣΜΟ:

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.

[1] ΕΕ L 243 της 11.9.2002, σ. 1.
[2] ΕΕ L 261 της 13.10.2003, σ. 1.

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.

Βρυξέλλες, 3 Νοεμβρίου 2008.

Για την Επιτροπή

Charlie McCREEVY

Μέλος της Επιτροπής

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

		Σελίδα
ΔΛΠ 1	*Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων*	5
ΔΛΠ 2	*Αποθέματα*	22
ΔΛΠ 7	*Καταστάσεις ταμειακών ροών*	27
ΔΛΠ 8	*Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη*	34
ΔΛΠ 10	*Γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού*	42
ΔΛΠ 11	*Συμβάσεις κατασκευές*	46
ΔΛΠ 12	*Φόροι εισοδήματος*	53
ΔΛΠ 16	*Ενσώματα πάγια*	72
ΔΛΠ 17	*Μισθώσεις*	83
ΔΛΠ 18	*Έσοδα*	93
ΔΛΠ 19	*Παροχές σε εργαζομένους*	99
ΔΛΠ 20	*Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης*	130
ΔΛΠ 21	*Οι επιδράσεις μεταβολών των τιμών συναλλάγματος*	134
ΔΛΠ 23	*Κόστος δανεισμού*	142
ΔΛΠ 24	*Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών*	146
ΔΛΠ 26	*Λογιστικός χειρισμός και παρουσίαση των προγραμμάτων παροχών εξόδου από την υπηρεσία*	150
ΔΛΠ 27	*Ενοποιημένες και ατομικές οικονομικές καταστάσεις*	156
ΔΛΠ 28	*Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις*	161
ΔΛΠ 29	*Παρουσίαση οικονομικών στοιχείων σε υπερπληθωριστικές οικονομίες*	167
ΔΛΠ 31	*Συμμετοχές σε κοινοπραξίες*	171
ΔΛΠ 32	*Χρηματοοικονομικά μέσα: Παρουσίαση*	179
ΔΛΠ 33	*Κέρδη ανά μετοχή*	195
ΔΛΠ 34	*Ενδιάμεση χρηματοοικονομική αναφορά*	208
ΔΛΠ 36	*Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων*	215
ΔΛΠ 37	*Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία*	241
ΔΛΠ 38	*Άυλα περιουσιακά στοιχεία*	252
ΔΛΠ 39	*Χρηματοοικονομικά μέσα: αναγνώριση και επιμέτρηση*, με εξαίρεση ορισμένες διατάξεις που αφορούν τη λογιστική αντιστάθμισης του κινδύνου	270
ΔΛΠ 40	*Επενδύσεις σε ακίνητα*	323
ΔΛΠ 41	*Γεωργία*	335
ΔΠΧΑ 1	*Πρώτη εφαρμογή των διεθνών προτύπων χρηματοοικονομικής αναφοράς*	342
ΔΠΧΑ 2	*Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών*	356
ΔΠΧΑ 3	*Συνενώσεις επιχειρήσεων*	373
ΔΠΧΑ 4	*Ασφαλιστήρια συμβόλαια*	390
ΔΠΧΑ 5	*Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες*	405
ΔΠΧΑ 6	*Έρευνα και αξιολόγηση ορυκτών πόρων*	413
ΔΠΧΑ 7	*Χρηματοοικονομικά μέσα: γνωστοποιήσεις*	417
ΔΠΧΑ 8	*Λειτουργικοί τομείς*	432

Σελίδα

ΕΔΔΠΧΑ 1	*Μεταβολές σε υφιστάμενες υποχρεώσεις παροπλισμού, αποκατάστασης και συναφείς υποχρεώσεις*	439
ΕΔΔΠΧΑ 2	*Μετοχές μελών σε συνεταιριστικές οικονομικές οντότητες και παρόμοια μέσα*	441
ΕΔΔΠΧΑ 4	*Προσδιορισμός του εάν μια συμφωνία εμπεριέχει μίσθωση*	447
ΕΔΔΠΧΑ 5	*Δικαιώματα συμμετοχών σε ταμεία παροπλισμού, αποκατάστασης και περιβαλλοντικής εξυγίανσης*	450
ΕΔΔΠΧΑ 6	*Υποχρεώσεις που απορρέουν από τη συμμετοχή σε συγκεκριμένη αγορά — Απόβλητα ηλεκτρολογικού και ηλεκτρονικού εξοπλισμού*	453
ΕΔΔΠΧΑ 7	*Εφαρμογή της προσέγγισης της επαναδιατύπωσης βάσει του ΔΛΠ 29 Χρηματοοικονομική αναφορά σε υπερπληθωριστικές οικονομίες*	455
ΕΔΔΠΧΑ 8	*Πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 2*	457
ΕΔΔΠΧΑ 9	*Επανεκτίμηση των ενσωματωμένων παραγώγων*	459
ΕΔΔΠΧΑ 10	*Ενδιάμεση οικονομική αναφορά και απομείωση*	461
ΕΔΔΠΧΑ 11	*ΔΠΧΑ 2 — Συναλλαγές ομίλου και ιδίων μετοχών*	462
SIC-7	*Εισαγωγή του ευρώ*	464
SIC-10	*Κρατική υποστήριξη — Καμία ειδική σχέση με επιχειρηματικές δραστηριότητες*	465
SIC-12	*Ενοποίηση — Οικονομικές οντότητες ειδικού σκοπού*	466
SIC-13	*Από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες — Μη χρηματικές συνεισφορές από κοινοπρακτούντες*	468
SIC-15	*Λειτουργικές μισθώσεις — Κίνητρα*	470
SIC-21	*Φόροι εισοδήματος — Ανάκτηση αναπροσαρμοσμένων μη αποσβέσιμων περιουσιακών στοιχείων*	471
SIC-25	*Φόροι εισοδήματος — Μεταβολές στο φορολογικό καθεστώς μιας οικονομικής οντότητας ή των μετοχών της*	472
SIC-27	*Εκτίμηση της ουσίας των συναλλαγών που συνεπάγονται τον νομικό τύπο της μίσθωσης*	473
SIC-29	*Γνωστοποίηση — Συμφωνίες για την παραχώρηση του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών*	476
SIC-31	*Έσοδα — Πράξεις ανταλλαγής που αφορούν υπηρεσίες διαφήμισης*	478
SIC-32	*Άυλα περιουσιακά στοιχεία — Κόστος δικτυακού τόπου*	479

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

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 1

Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων

ΣΚΟΠΟΣ

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

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

2. Το παρόν Πρότυπο θα εφαρμόζεται σε όλες τις γενικού σκοπού οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται και παρουσιάζονται σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ).

3. Οι γενικού σκοπού οικονομικές καταστάσεις είναι εκείνες που προορίζονται να εξυπηρετούν τις ανάγκες των χρηστών, που δεν είναι σε θέση να ζητήσουν οικονομικές αναφορές ειδικά καταρτιζόμενες ώστε να καλύπτουν τις δικές τους συγκεκριμένες ανάγκες πληροφόρησης. Οι γενικού σκοπού οικονομικές καταστάσεις συμπεριλαμβάνουν εκείνες που παρουσιάζονται ξεχωριστά ή εντός άλλου δημόσιου εγγράφου, όπως μια ετήσια έκθεση ή ένα ενημερωτικό δελτίο. Το παρόν Πρότυπο δεν εφαρμόζεται στη δομή και το περιεχόμενο συνοπτικών ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 34 *Ενδιάμεση χρηματοοικονομική πληροφόρηση*. Ωστόσο, οι παράγραφοι -41 εφαρμόζονται σε τέτοιες οικονομικές καταστάσεις. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται εξίσου σε όλες τις οικονομικές οντότητες και ανεξάρτητα αν αυτές πρέπει να παρουσιάζουν ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις ή ατομικές οικονομικές καταστάσεις, καθώς ορίζεται στο ΔΛΠ 27 *Ενοποιημένες και ατομικές οικονομικές καταστάσεις*.

4. [Απαλείφθηκε]

5. Το παρόν Πρότυπο χρησιμοποιεί ορολογία που είναι κατάλληλη για κερδοσκοπικού χαρακτήρα οικονομικές οντότητες, συμπεριλαμβανομένων των επιχειρήσεων του δημόσιου τομέα. Οικονομικές οντότητες με μη κερδοσκοπικές δραστηριότητες του ιδιωτικού τομέα, δημόσιες ή κρατικές επιχειρήσεις, που επιδιώκουν να εφαρμόσουν αυτό το Πρότυπο, μπορεί να χρειάζεται να αλλάξουν τις περιγραφές που χρησιμοποιούνται για ορισμένα συγκεκριμένα κονδύλια των οικονομικών καταστάσεων αλλά και για τις ίδιες τις οικονομικές καταστάσεις.

6. Ομοίως, οικονομικές οντότητες που δεν διαθέτουν ίδια κεφάλαια όπως ορίζονται στο ΔΛΠ 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 συνεταιριστικές οντότητες) μπορεί να χρειαστεί να προσαρμόσουν την παρουσίαση στις οικονομικές καταστάσεις των μελών ή των μεριδιούχων.

ΣΚΟΠΟΣ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

7. Οι οικονομικές καταστάσεις είναι μια δομημένη απεικόνιση της οικονομικής θέσης και επίδοσης μιας οικονομικής οντότητας. Επιδίωξη των γενικού σκοπού 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 ενός 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 τις δαπάνες, συμπεριλαμβανομένων των κερδών και ζημιών·

ε) άλλες μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων και

στ) τις ταμιακές ροές.

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

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΟΥ ΣΥΝΘΕΤΟΥΝ ΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

8. Μια πλήρης σειρά οικονομικών καταστάσεων απαρτίζεται από:

α) τον ισολογισμό·

β) την κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων·

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

i) όλες τις μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων, είτε

ii) τις μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων, εκτός από εκείνες που προκύπτουν από συναλλαγές με τους μετόχους που δρουν υπό την ιδιότητα τους ως μέτοχοι,

δ) την κατάσταση ταμιακών ροών και

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

9. 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) των πόρων της οικονομικής οντότητας που δεν αναγνωρίζονται στον ισολογισμό σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ

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

ΟΡΙΣΜΟΙ

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

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.

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 δημιουργήθηκαν από την Επιτροπή Διερμηνειών των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΕΔΔΠΧΑ), ή την πρώην Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών (ΜΕΔ).

Σημαντικότητα Παραλείψεις και ανακρίβειες στοιχείων είναι *σημαντικές* αν θα μπορούσαν, μεμονωμένα ή συλλογικά, να επηρεάσουν τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών, που λαμβάνονται βάσει των οικονομικών καταστάσεων. Η σημαντικότητα εξαρτάται από το μέγεθος και το είδος της παράλειψης ή της 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.

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

12. Η αξιολόγηση αν μία παράλειψη ή ανακρίβεια θα μπορούσε να επηρεάσει τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών και συνεπώς να καταστεί σημαντική, απαιτεί εξέταση των χαρακτηριστικών των εν λόγω χρηστών. Το *Πλαίσιο 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.

ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ

Ακριβοδίκαιη παρουσίαση και συμμόρφωση προς τα ΔΠΧΑ

13. Οι οικονομικές καταστάσεις 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 δαπάνες τα οποία παρατίθενται στο *Πλαίσιο*. Θεωρείται ότι από την εφαρμογή των ΔΠΧΑ, με επιπρόσθετες γνωστοποιήσεις όταν είναι αναγκαίες, προκύπτουν οικονομικές καταστάσεις που επιτυγχάνουν μία ακριβοδίκαιη παρουσίαση.

14. Μια οικονομική οντότητα της οποίας οι οικονομικές καταστάσεις έχουν συνταχθεί σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ θα προβεί σε ρητή και ανεπιφύλακτη δήλωση συμμόρφωσης εντός των σημειώσεων. Οι οικονομικές καταστάσεις δεν θα αναφέρονται ως σύμμορφες με τα ΔΠΧΑ εκτός αν πληρούν όλες τις απαιτήσεις των ΔΠΧΑ.

15. Σε όλες σχεδόν τις περιστάσεις, μια ακριβοδίκαιη παρουσίαση επιτυγχάνεται με συμμόρφωση προς τα εφαρμοστέα ΔΠΧΑ Μια ακριβοδίκαιη παρουσίαση επίσης προϋποθέτει ότι μια οικονομική οντότητα:

α) επιλέγει και εφαρμόζει λογιστικές πολιτικές σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 *Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη*. Το ΔΛΠ 8 ιεραρχεί, με σκοπό την καθοδήγηση, τις ενέργειες στις οποίες πρέπει να προβεί η διοίκηση εν απουσία Προτύπου ή Διερμηνείας που εφαρμόζεται ειδικώς σε ένα στοιχείο·

β) παρουσιάζει στοιχεία, που περιλαμβάνουν και τις λογιστικές πολιτικές, κατά τρόπο που να παρέχεται συναφής, αξιόπιστη, συγκρίσιμη και κατανοητή πληροφόρηση·

γ) παρέχει επιπρόσθετες γνωστοποιήσεις, όταν η συμμόρφωση με τις ειδικές απαιτήσεις των ΔΠΧΑ 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.

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

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

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

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

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

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

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

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

20. Η παράγραφος 19 εφαρμόζεται, για παράδειγμα, όταν μια οικονομική οντότητα παρέκκλινε σε προγενέστερη περίοδο από απαίτηση Προτύπου ή Διερμηνείας 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.

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

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

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

22. Για τον σκοπό των παραγράφων 17-21, ένα στοιχείο πληροφόρησης αντιβαίνει στο σκοπό των οικονομικών καταστάσεων όταν δεν παρουσιάζει ακριβοδίκαια τις συναλλαγές, άλλα γεγονότα ή συνθήκες που είτε φέρεται ότι απεικονίζει ή θα μπορούσε εύλογα να αναμένεται ότι απεικονίζει και συνεπώς, θα ήταν πιθανό να επηρεάσει τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων. Κατά την αξιολόγηση αν η συμμόρφωση με συγκεκριμένη απαίτηση Προτύπου ή Διερμηνείας θα ήταν τόσο παραπλανητική ώστε να αντιβαίνει στο σκοπό των οικονομικών καταστάσεων όπως ορίζεται 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

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

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

Λογιστικός χειρισμός με βάση την αρχή των δεδουλευμένων εσόδων/εξόδων

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

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

Ομοιομορφία της παρουσίασης

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

α) είναι φανερό, μετά από σημαντική αλλαγή στο είδος των δραστηριοτήτων της 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 ΔΛΠ 8 ή

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

28. Μια σημαντική απόκτηση ή διάθεση ή μια επανεξέταση του τρόπου παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων ενδέχεται να υπαγορεύει την ανάγκη διαφορετικής παρουσίασης των καταστάσεων αυτών. 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 φθείρεται η συγκρισιμότητα. Όταν γίνονται τέτοιες αλλαγές στην παρουσίαση, μια οικονομική οντότητα ανακατατάσσει τη συγκριτική πληροφόρησή της σύμφωνα με τις παραγράφους 38 και 39.

Σημαντικότητα και συγκέντρωση

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

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

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

Συμψηφισμός

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

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

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

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

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

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

Συγκριτική πληροφόρηση

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

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

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

α) το είδος της ανακατάταξης·

β) το ποσό κάθε στοιχείου ή κατηγορία στοιχείων που ανακατατάσσεται, και

γ) τους λόγους της ανακατάταξης.

39. 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.

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

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

ΔΟΜΗ ΚΑΙ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ

Εισαγωγή

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

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

Εξατομίκευση των οικονομικών καταστάσεων

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

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

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

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

β) αν οι οικονομικές καταστάσεις καλύπτουν την οικονομική οντότητα μεμονωμένα ή όμιλο οικονομικών οντοτήτων·

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

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

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

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

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

Καλυπτόμενη περίοδος αναφοράς

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

α) το λόγο που χρησιμοποιείται μεγαλύτερη ή μικρότερη περίοδος και

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

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

Ισολογισμός

Διαχωρισμός κυκλοφορούντων/μη κυκλοφορούντων στοιχείων

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

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

53. Όταν η οικονομική οντότητα παρέχει εμπορεύματα ή υπηρεσίες μέσα σε ένα σαφώς εξατομικευμένο κύκλο εκμετάλλευσης, η χωριστή κατάταξη των κυκλοφορούντων και των μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, στην όψη του ισολογισμού, παρέχει χρήσιμες πληροφορίες με το διαχωρισμό των καθαρών περιουσιακών στοιχείων που συνεχώς ανακυκλώνονται ως κεφάλαιο κίνησης, από εκείνα τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία χρησιμοποιούνται στις μακροπρόθεσμες δραστηριότητες της 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.

54. 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.

55. Με την εφαρμογή της παραγράφου 51, η 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.

56. 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 ΔΠΧΑ 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. Άσχετα αν τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις κατατάσσονται ως κυκλοφορούντα ή μη κυκλοφορούντα στοιχεία, είναι επίσης χρήσιμη η παροχή πληροφοριών για την αναμενόμενη ημερομηνία ρευστοποίησης και διακανονισμού των μη χρηματικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, όπως είναι τα αποθέματα και οι προβλέψεις. Για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα γνωστοποιεί το ποσό των αποθεμάτων, που αναμένεται να ρευστοποιηθεί σε χρόνο των δώδεκα μηνών από την ημερομηνία του ισολογισμού.

Κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία

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

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

β) κατέχεται κυρίως για εμπορικούς σκοπούς·

γ) αναμένεται να ρευστοποιηθεί εντός δώδεκα μηνών από την ημερομηνία του ισολογισμού ή

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

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

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

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

Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις

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

α) αναμένεται να διακανονιστεί κατά την κανονική πορεία του κύκλου εκμετάλλευσης της οικονομικής οντότητας·

β) κατέχεται κυρίως για εμπορικούς σκοπούς·

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

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

Όλες οι λοιπές υποχρεώσεις πρέπει να κατατάσσονται ως μη βραχυπρόθεσμες.

61. 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. Τέτοια στοιχεία της εκμετάλλευσης κατατάσσονται ως βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις, ακόμη και αν οφείλεται να διακανονιστούν σε χρόνο μεγαλύτερο των δώδεκα μηνών από την ημερομηνία του ισολογισμού. Ο ίδιος κανονικός κύκλος εκμετάλλευσης ισχύει για την κατάταξη των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων της οικονομικής οντότητας. Όταν ο κανονικός κύκλος εκμετάλλευσης της οικονομικής οντότητας δεν είναι σαφώς εξατομικευμένος, η διάρκεια του υποτίθεται ότι είναι δώδεκα μηνών.

62. Άλλες βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις δεν διακανονίζονται ως μέρος του κανονικού κύκλου εκμετάλλευσης, αλλά πρέπει να διακανονιστούν εντός δώδεκα μηνών από την ημερομηνία του ισολογισμού ή διακατέχονται κυρίως για εμπορικούς σκοπούς. Παραδείγματα αποτελούν οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που κατατάσσονται ως προοριζόμενες για εμπορική εκμετάλλευση σύμφωνα με το ΔΛΠ 39, οι 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 (ήτοι 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 ημερομηνία του ισολογισμού είναι μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις, σύμφωνα με τις παραγράφους 65 και 66.

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

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

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

64. Αν μια οικονομική οντότητα αναμένει και έχει την ευχέρεια να αναχρηματοδοτήσει ή να μετακυλήσει μία δέσμευση για τουλάχιστον δώδεκα μήνες μετά την ημερομηνία του ισολογισμού σύμφωνα με υφιστάμενο πιστοδοτικό όριο, κατατάσσει την δέσμευση 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), η δυνατότητα αναχρηματοδότησης δεν λαμβάνεται υπόψη και η δέσμευση κατατάσσεται ως βραχυπρόθεσμη.

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

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

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

α) αναχρηματοδότηση σε μακροπρόθεσμη βάση·

β) αποκατάσταση αθέτησης μακροπρόθεσμης συμφωνίας δανεισμού και

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

Πληροφορίες που παρουσιάζονται στην όψη του ισολογισμού

68. Η όψη του ισολογισμού θα περιλαμβάνει, κατ' ελάχιστο, συγκεκριμένα κονδύλια που παρουσιάζουν τα ακόλουθα ποσά στο βαθμό που δεν παρουσιάζονται σύμφωνα με την παράγραφο 68Α:

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·

στ) βιολογικά περιουσιακά στοιχεία·

ζ) αποθέματα·

η) εμπορικές και λοιπές απαιτήσεις·

θ) ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα·

ι) εμπορικοί και λοιποί πληρωτέοι λογαριασμοί·

ια) προβλέψεις,

ιβ) χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις [εξαιρουμένων των ποσών που εμφανίζονται με τα στοιχεία ι) και ια)]·

ιγ) υποχρεώσεις και περιουσιακά στοιχεία για τρέχοντα φόρο, όπως απαιτείται από το ΔΛΠ 12 *Φόροι εισοδήματος*·

ιδ) αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις και αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία, όπως απαιτείται από το ΔΛΠ 12·

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

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

68Α. Η όψη του ισολογισμού θα περιλαμβάνει επίσης συγκεκριμένα κονδύλια που παρουσιάζουν τα ακόλουθα ποσά:

α) Τα συνολικά περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως κατεχόμενα προς πώληση και τα περιουσιακά στοιχεία που περιλαμβάνονται σε ομάδες διάθεσης που κατατάσσονται ως κατεχόμενες προς πώληση σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5 *Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες* και

β) υποχρεώσεις που περιλαμβάνονται σε ομάδες διάθεσης που κατατάσσονται ως κατεχόμενες προς πώληση σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5.

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

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

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

α) συγκεκριμένα κονδύλια συμπεριλαμβάνονται όταν το μέγεθος, το είδος ή η λειτουργία ενός στοιχείου ή συνάθροιση 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.

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

α) του είδους και της ρευστότητας των περιουσιακών στοιχείων·

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

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

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

Πληροφορίες που παρουσιάζονται είτε στην όψη του ισολογισμού είτε στις σημειώσεις (το προσάρτημα)

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

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

α) στοιχεία των ενσωμάτων παγίων διαχωρίζονται σε κατηγορίες σύμφωνα με το ΔΛΠ 16·

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

γ) τα αποθέματα ταξινομούνται σε υποκατηγορίες, σύμφωνα με το ΔΛΠ 2 *Αποθέματα*, όπως εμπορεύματα, προμήθειες παραγωγής, υλικά, παραγωγή σε εξέλιξη και έτοιμα προϊόντα·

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

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

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

α) για κάθε κατηγορία μετοχικού κεφαλαίου:

i) τον αριθμό των εγκεκριμένων μετοχών,

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

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

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.

77. Μια οικονομική οντότητα χωρίς μετοχικό κεφάλαιο, όπως ένας συνεταιρισμός ή ένα καταπίστευμα, θα γνωστοποιεί πληροφορίες ισοδύναμες προς εκείνες που απαιτούνται από την παράγραφο 76α), 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.

Κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων

Κέρδος ή ζημία περιόδου

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

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

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

Πληροφορίες που παρουσιάζονται στην όψη της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων

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

α) έσοδα·

β) χρηματοοικονομικά κόστη·

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

δ) έξοδο φόρου·

ε) ένα ενιαίο ποσό που αποτελείται από 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 μειωμένης κατά τα κόστη της πώλησης ή κατά τη διάθεση περιουσιακών στοιχείων ή ομάδας (ομάδων) διάθεσης που συνιστούσαν τη διακοπείσα δραστηριότητα και

στ) κέρδος ή ζημία.

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

α) κέρδη ή ζημίες που αναλογούν στα συμφέροντα μειοψηφίας και

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

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

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

85. Η οικονομική οντότητα δεν θα παρουσιάζει στοιχεία των εσόδων και των εξόδων ως έκτακτα κονδύλια, είτε στην όψη της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων είτε στις σημειώσεις.

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

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

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

α) την υποτίμηση των αποθεμάτων στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία ή των ενσωμάτων παγίων στο ανακτήσιμο ποσό, όπως επίσης και τις αναστροφές τέτοιων υποτιμήσεων·

β) την αναδιάρθρωση των δραστηριοτήτων μιας οικονομικής οντότητας και την αναστροφή των οποιωνδήποτε προβλέψεων για κόστη αναδιάρθρωσης·

γ) διαθέσεις στοιχείων των ενσωμάτων παγίων·

δ) διαθέσεις επενδύσεων·

ε) διακοπείσες δραστηριότητες·

στ) νομικοί διακανονισμοί και

ζ) άλλες αναστροφές προβλέψεων.

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

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

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

91. Η πρώτη μορφή ανάλυσης είναι η μέθοδος των κατ' είδος εξόδων. Τα έξοδα συγκεντρώνονται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, σύμφωνα με το είδος τους (για παράδειγμα αποσβέσεις, αγορές υλών, έξοδα μεταφοράς, παροχές σε εργαζομένους και έξοδα διαφήμισης) και δεν ανακατανέμονται μεταξύ των διαφόρων λειτουργιών εντός της οικονομικής οντότητας. Η μέθοδος αυτή δύναται να είναι απλή στην εφαρμογή της επειδή δεν απαιτείται επιμερισμός των εξόδων στις λειτουργικές ταξινομήσεις 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)
Κέρδος		X

92. Η δεύτερη μορφή ανάλυσης είναι η μέθοδος της λειτουργίας του εξόδου ή του «κόστους πωληθέντων» και 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)
Κέρδος	X

93. 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 τα έξοδα των παροχών σε εργαζομένους.

94. Η επιλογή της ανάλυσης με μία από τις μεθόδους της λειτουργίας του 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 93, ο όρος «παροχές σε εργαζομένους» έχει την ίδια έννοια με το ΔΛΠ 19 *Παροχές σε εργαζομένους*.

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

Κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων

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

α) κέρδος ή ζημία περιόδου·

β) κάθε στοιχείο εσόδου και εξόδου της περιόδου που, όπως απαιτείται από άλλα Πρότυπα ή Διερμηνείες, αναγνωρίζεται κατευθείαν στην καθαρή θέση και το σύνολο αυτών των στοιχείων·

γ) συνολικά έσοδα και έξοδα της περιόδου [υπολογιζόμενα ως άθροισμα των α) και β)], που δείχνουν ξεχωριστά τα συνολικά ποσά που αναλογούν σε μετόχους της μητρικής εταιρείας και σε δικαιώματα μειοψηφίας και

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

Μία κατάσταση μεταβολών των ίδιων κεφαλαίων που περιλαμβάνει μόνο τα στοιχεία αυτά θα ονομάζεται κατάσταση αναγνωρισμένων εσόδων και εξόδων.

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

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

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

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

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

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

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

101. Οι απαιτήσεις των παραγράφων 96 και 97 μπορεί να αντιμετωπίζονται με διάφορους τρόπους. Ένα παράδειγμα είναι η διάταξη σε στήλες που συμφωνεί τα υπόλοιπα έναρξης και κλεισίματος κάθε στοιχείου των ιδίων κεφαλαίων. Μία εναλλακτική είναι η παρουσίαση μόνον εκείνων των στοιχείων που παραθέτονται στην παράγραφο 96 της κατάστασης μεταβολών των ίδιων κεφαλαίων. Σύμφωνα με αυτήν την προσέγγιση, τα στοιχεία που περιγράφονται στην παράγραφο 97 εμφανίζονται στις σημειώσεις.

Κατάσταση ταμιακών ροών

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

Σημειώσεις

Δομή

103. Οι σημειώσεις θα:

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

β) γνωστοποιούν τις πληροφορίες που απαιτούν τα ΔΠΧΑ που δεν παρουσιάζονται στην όψη του ισολογισμού, της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων, της κατάστασης μεταβολών των ίδιων κεφαλαίων ή της κατάστασης ταμιακών ροών και

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

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

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

α) δήλωση συμμόρφωσης με τα ΔΠΧΑ (βλ. παράγραφο 14)·

β) περίληψη των σημαντικών λογιστικών πολιτικών που έχουν εφαρμοστεί (βλ. παράγραφο 108)·

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

δ) άλλες γνωστοποιήσεις, που περιλαμβάνουν:

i) ενδεχόμενες υποχρεώσεις (βλ. ΔΛΠ 37) και μη αναγνωρισμένες συμβατικές δεσμεύσεις και

ii) μη χρηματοοικονομικές γνωστοποιήσεις, όπως τους στόχους της οικονομικής οντότητας αναφορικά με τις πολιτικές και τη διαχείριση του χρηματοοικονομικού κινδύνου (βλ. ΔΠΧΑ 7).

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

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

Γνωστοποίηση λογιστικών πολιτικών

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

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

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

109. Είναι σημαντικό να πληροφορούνται οι χρήστες για τη βάση ή τις βάσεις 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 καταρτίζονται οι οικονομικές καταστάσεις επηρεάζει σε μεγάλο βαθμό την ανάλυσή τους. Όταν εφαρμόζονται 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.

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

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

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

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

114. 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:

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

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

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

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

115. Κάποιες γνωστοποιήσεις σύμφωνα με την παράγραφο 113 απαιτούνται από άλλα Πρότυπα. Για παράδειγμα, το ΔΛΠ 27 απαιτεί η οικονομική οντότητα να γνωστοποιεί τους λόγους για τους οποίους η συμμετοχή ιδιοκτησίας της δεν συνιστά έλεγχο, σχετικά με εκδότρια που δεν είναι θυγατρική έστω και αν περισσότερο από το ήμισυ των δικαιωμάτων ή των δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου της ανήκει άμεσα ή έμμεσα μέσω θυγατρικών. Το ΔΛΠ 40 απαιτεί γνωστοποίηση των κριτηρίων που αναπτύσσονται από την 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 ταξινόμηση των ακινήτων είναι δύσκολη.

Κύριες πηγές αβεβαιότητας των εκτιμήσεων

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

α) το είδος τους και

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

117. Ο προσδιορισμός των λογιστικών αξιών κάποιων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων απαιτεί εκτίμηση των επιδράσεων αβέβαιων μελλοντικών γεγονότων σε εκείνα τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Για παράδειγμα, ελλείψει προσφάτως παρατηρούμενων αγοραίων τιμών για την επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων που ακολουθούν, απαιτούνται μελλοντικές εκτιμήσεις για την επιμέτρηση των ανακτήσιμων ποσών κατηγοριών των ενσωμάτων 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 δεσμεύσεις που αφορούν σε συντάξεις. Οι εκτιμήσεις αυτές αφορούν σε παραδοχές για στοιχεία όπως είναι η προσαρμογή κινδύνου στις ταμιακές ροές ή τα προεξοφλητικά επιτόκια που χρησιμοποιούνται, οι μελλοντικές μεταβολές των μισθών και των τιμών που επηρεάζουν άλλα κόστη.

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

119. Οι γνωστοποιήσεις της παραγράφου 116 δεν απαιτούνται για περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που υπόκεινται σε σημαντικό κίνδυνο ότι οι λογιστικές αξίες τους δύνανται να μεταβληθούν σημαντικά εντός του επόμενου οικονομικού έτους, αν, κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, επιμετρώνται στην εύλογη αξία βάσει προσφάτως παρατηρημένων αγοραίων τιμών (οι εύλογες αξίες τους δύνανται να μεταβληθούν σημαντικά εντός του επόμενου οικονομικού έτους αλλά οι αλλαγές αυτές δεν θα προέκυπταν από παραδοχές ή άλλες πηγές αβεβαιότητας των εκτιμήσεων κατά την ημερομηνία του ισολογισμού).

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

α) το είδος της παραδοχής ή άλλη αβεβαιότητα των εκτιμήσεων·

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

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

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

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

122. Όταν είναι ανέφικτη η γνωστοποίηση της έκτασης των πιθανών επιδράσεων κύριας παραδοχής ή άλλης πηγής αβεβαιότητας των εκτιμήσεων κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί ότι είναι εύλογα πιθανό, βάσει της υπάρχουσας γνώσης, τα αποτελέσματα εντός του επόμενου οικονομικού έτους που διαφέρουν από τις παραδοχές, να απαιτούν σημαντική προσαρμογή στη λογιστική αξία του επηρεαζόμενου περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης. Σε κάθε περίπτωση, η 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.

123. Οι γνωστοποιήσεις της παραγράφου 113 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 116.

124. Η γνωστοποίηση κάποιων κύριων παραδοχών, που σε διαφορετική περίπτωση θα απαιτείτο σύμφωνα με την παράγραφο 116, απαιτείται από άλλα Πρότυπα. Για παράδειγμα, το ΔΛΠ 37 απαιτεί γνωστοποίηση, σε συγκεκριμένες περιπτώσεις, μειζόνων παραδοχών που αφορούν σε μελλοντικά γεγονότα που επηρεάζουν κατηγορίες προβλέψεων. Το ΔΠΧΑ 7 απαιτεί γνωστοποίηση των σημαντικών παραδοχών που εφαρμόζονται κατά την εκτίμηση των εύλογων αξιών των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που τηρούνται λογιστικά στην εύλογη αξία. Το ΔΛΠ 16 απαιτεί γνωστοποίηση των σημαντικών παραδοχών που εφαρμόζονται κατά την εκτίμηση των εύλογων αξιών των αναπροσαρμοσμένων στοιχείων των ενσωμάτων παγίων.

Κεφάλαιο

124Α. Μια 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.

124Β. Προκειμένου να συμμορφωθεί με την παράγραφο 124Α, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τα κάτωθι:

α) ποιοτικές πληροφορίες σχετικά με τους στόχους, τις πολιτικές και τις διαδικασίες που εφαρμόζει για τη διαχείριση κεφαλαίου, περιλαμβανομένων των εξής (χωρίς, ωστόσο, να περιορίζεται σε αυτά):

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 χρεωστικών τίτλων 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.

Οι εν λόγω γνωστοποιήσεις βασίζονται σε πληροφορίες παρεχόμενες ενδοεταιρικά στο ανώτερο διευθυντικό προσωπικό της οντότητας.

124Γ. Μια 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 ίδιες οικονομικές οντότητες ενδέχεται να αναπτύσσουν δραστηριότητα σε περιοχές περισσότερων δικαιοδοσιών. 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.

Άλλες γνωστοποιήσεις

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

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

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

126. Η 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 και

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

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

127. 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.

127Α. Μια οικονομική οντότητα θα εφαρμόσει την τροποποίηση της παραγράφου 96 για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2006. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις τροποποιήσεις του ΔΠΧΑ 19 Παροχές σε εργαζομένους — *Αναλογιστικά κέρδη και ζημίες, ομαδικά προγράμματα και γνωστοποιήσεις* σε προγενέστερη περίοδο, οι τροποποιήσεις αυτές θα εφαρμοστούν και σε εκείνη τη προγενέστερη περίοδο.

127Β. Μια οικονομική οντότητα θα εφαρμόσει τις απαιτήσεις των παραγράφων 12-124Γ για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2007. Η εφαρμογή νωρίτερα ενθαρρύνεται.

ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΤΟΥ ΔΛΠ 1 (ΑΝΑΘΕΩΡΗΜΕΝΟ ΤΟ 1997)

128. Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων* αναθεωρημένο το 1997.

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

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

   α) έργα υπό εκτέλεση που προκύπτουν σύμφωνα με συμβάσεις κατασκευής, συμπεριλαμβάνοντας άμεσα συνδεόμενες συμβάσεις υπηρεσιών (βλ. ΔΛΠ 11 *Συμβάσεις κατασκευής*)·

   β) χρηματοοικονομικά μέσα (βλ. ΔΛΠ 32 *Χρηματοοικονομικά μέσα: Παρουσίαση* και ΔΛΠ 39 *Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση)* και

   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 αποθέματά 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.

ΟΡΙΣΜΟΙ

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

   Αποθέματα είναι περιουσιακά στοιχεία:

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

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

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

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

   Εύλογη αξία είναι το ποσό 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.

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

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

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.

Κόστος μεταποίησης

12. Το κόστος μεταποίησης των αποθεμάτων περιλαμβάνει τις δαπάνες που σχετίζονται άμεσα με τις μονάδες παραγωγής, όπως είναι τα άμεσα εργατικά. Επίσης συμπεριλαμβάνει ένα συστηματικό επιμερισμό των σταθερών και μεταβλητών γενικών εξόδων παραγωγής, που πραγματοποιούνται κατά τη μετατροπή των υλών σε έτοιμα αγαθά. Σταθερά γενικά έξοδα παραγωγής είναι τα στοιχεία εκείνα του έμμεσου κόστους παραγωγής που παραμένουν σχετικά σταθερά, ανεξαρτήτως του όγκου παραγωγής, όπως είναι η απόσβεση και συντήρηση εργοστασιακών κτηρίων και εξοπλισμού, 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.

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·

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

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

Τεχνικές 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.

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.

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

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.

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.

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

38. Το ποσό των αποθεμάτων που αναγνωρίζεται ως 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.

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.*

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 7

Καταστάσεις ταμιακών ροών

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 κατάσταση 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 κατάσταση ταμιακών ροών.

ΩΦΕΛΕΙΕΣ ΑΠΟ ΤΙΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΓΙΑ ΤΙΣ ΤΑΜΙΑΚΕΣ ΡΟΕΣ

4. Η κατάσταση ταμιακών ροών, όταν χρησιμοποιείται σε συνδυασμό με τις λοιπές οικονομικές καταστάσεις, παρέχει πληροφορίες που επιτρέπουν στους χρήστες να εκτιμούν τις μεταβολές 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 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.

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 κατάσταση 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·

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.

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

15. 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

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

α) 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·

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

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

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

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

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 τα δικαιώματα της μειοψηφίας 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 κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, 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.

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.

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 κατάσταση ταμιακών ροών για λόγους συμφωνίας των ταμιακών διαθεσίμων και ταμιακών ισοδυνάμων μεταξύ έναρξης και τέλους περιόδου. Αυτό το ποσό παρουσιάζεται ξεχωριστά από τις ταμιακές ροές από 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.

32. Το συνολικό ποσό των τόκων που καταβλήθηκαν κατά τη διάρκεια μιας περιόδου εμφανίζεται στην κατάσταση ταμιακών ροών, είτε έχει αναγνωριστεί ως έξοδο στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων είτε έχει κεφαλαιοποιηθεί, σύμφωνα με τον προβλεπόμενο εναλλακτικό χειρισμό στο ΔΛΠ 23 *Κόστος δανεισμού*.

33. Για ένα χρηματοπιστωτικό ίδρυμα, οι τόκοι που καταβλήθηκαν και οι τόκοι και τα μερίσματα που εισπράχθηκαν συνήθως κατατάσσονται ως 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.

36. Οι φόροι εισοδήματος προκύπτουν από συναλλαγές, οι οποίες δημιουργούν ταμιακές ροές κατατασσόμενες στην κατάσταση 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

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

38. Μια οικονομική οντότητα που παρουσιάζει τη συμμετοχή της σε μία από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα (βλ. ΔΛΠ 31 *Συμμετοχές σε κοινοπραξίες*) χρησιμοποιώντας την αναλογική ενοποίηση, συμπεριλαμβάνει στη δική της ενοποιημένη κατάσταση ταμιακών ροών το αναλογικό μερίδιό της από τις ταμιακές ροές της από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής οντότητας. Μια οικονομική οντότητα που παρουσιάζει ένα τέτοιο δικαίωμα, χρησιμοποιώντας τη μέθοδο της καθαρής θέσης, συμπεριλαμβάνει στη δική της κατάσταση ταμιακών ροών τις ταμιακές ροές από την επένδυσή της στην από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα, καθώς και τις διανομές (μερισμάτων) και άλλες πληρωμές ή εισπράξεις μεταξύ αυτής και της από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής οντότητας.

ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΕΙΣ ΘΥΓΑΤΡΙΚΩΝ ΚΑΙ ΑΛΛΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΜΟΝΑΔΩΝ

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

40. Τόσο για τις αποκτήσεις θυγατρικών ή άλλων επιχειρηματικών μονάδων, όσο και για τις διαθέσεις τέτοιων μονάδων κατά τη διάρκεια της περιόδου, η οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί το συνολικό ποσό για κάθε ένα από τα ακόλουθα:

α) το συνολικό τίμημα της αγοράς ή της διάθεσης·

β) την αναλογία του τιμήματος αγοράς ή πώλησης που καλύπτεται από ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα·

γ) το ποσό των ταμιακών διαθεσίμων και ταμιακών ισοδυνάμων της θυγατρικής ή της επιχειρηματικής μονάδας που αποκτήθηκε ή διατέθηκε και

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

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

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

ΜΗ ΤΑΜΙΑΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ

43. Επενδυτικές και χρηματοδοτικές συναλλαγές που δεν απαιτούν τη χρήση ταμιακών διαθεσίμων ή ταμιακών ισοδυνάμων, θα εξαιρούνται από την κατάσταση 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.

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

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

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

γ) η μετατροπή υποχρεώσεων σε κεφάλαιο.

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.

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·

β) τα συνολικά ποσά των ταμιακών ροών από κάθε μία από τις λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες, που σχετίζονται με συμμετοχές σε κοινοπραξίες, τα οποία εμφανίζονται με τη χρησιμοποίηση της αναλογικής ενοποίησης·

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.

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 δημιουργήθηκαν από την Επιτροπή Διερμηνειών των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΕΔΔΠΧΑ), ή την πρώην Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών (ΜΕΔ).

Οι *σημαντικές* παραλείψεις ή οι ανακρίβειες στοιχείων είναι σημαντικές αν θα μπορούσαν, μεμονωμένα ή συλλογικά, να επηρεάσουν τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών, που λαμβάνονται βάσει των οικονομικών καταστάσεων. Η σημαντικότητα εξαρτάται από το μέγεθος και το είδος της παράλειψης ή της 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

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

7. Όταν Πρότυπο ή Διερμηνεία εφαρμόζεται ειδικώς σε συναλλαγή ή άλλο γεγονός ή περίσταση, η λογιστική πολιτική ή οι λογιστικές πολιτικές που εφαρμόζονται στο στοιχείο αυτό θα προσδιορίζονται με την εφαρμογή του Προτύπου ή της Διερμηνείας και την εξέταση κάθε σχετικής οδηγίας εφαρμογής εκδοθείσας από το ΣΔΛΠ για το Πρότυπο ή τη Διερμηνεία.

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.

9. Οι οδηγίες εφαρμογής των Προτύπων που εκδίδει το ΣΔΛΠ δεν αποτελούν τμήμα των Προτύπων εκείνων και συνεπώς δεν περιέχουν απαιτήσεις για τις οικονομικές καταστάσεις.

10. Εν απουσία Προτύπου ή Διερμηνείας που εφαρμόζεται ειδικώς σε συναλλαγή ή σε άλλο γεγονός ή περίσταση, η διοίκηση θα αναπτύξει και θα εφαρμόσει κατά 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.

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

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

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

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

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 Πρότυπο ή Διερμηνεία απαιτεί ή επιτρέπει ειδικώς την κατηγοριοποίηση στοιχείων για τα οποία ενδέχεται να είναι κατάλληλες διαφορετικές πολιτικές. Αν ένα Πρότυπο ή Διερμηνεία απαιτεί ή επιτρέπει τέτοια κατηγοριοποίηση, η 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 Πρότυπο ή Διερμηνεία ή

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

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.

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 Πρότυπο ή Διερμηνεία). Κάθε άλλη σχετική με προγενέστερες περιόδους πληροφορία, όπως οι ιστορικές περιλήψεις οικονομικών δεδομένων, προσαρμόζεται για όσες προγενέστερες περιόδους είναι εφικτό.

27. Όταν είναι ανέφικτο 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.

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 Πρότυπο ή Διερμηνεία 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.

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.

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.

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.

51. Συχνά είναι απαραίτητο να γίνονται εκτιμήσεις όταν εφαρμόζεται λογιστική πολιτική σε στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων που αναγνωρίζονται ή γνωστοποιούνται σε σχέση με συναλλαγές, άλλα γεγονότα ή περιστάσεις. Η εκτίμηση εμπεριέχει την έννοια της υποκειμενικότητας και οι εκτιμήσεις μπορεί να αναπτύσσονται μετά την ημερομηνία του ισολογισμού. Η ανάπτυξη εκτιμήσεων είναι δυνητικά περισσότερο δύσκολη όταν εφαρμόζεται αναδρομικά μία λογιστική πολιτική ή όταν γίνεται αναδρομική 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.

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 κάποιους τύπους εκτιμήσεων (π.χ. για εκτίμηση εύλογης αξίας που δεν βασίζεται σε παρατηρήσιμη τιμή ή παρατηρήσιμα εισαγόμενα ποσά), δε θα ήταν εφικτός ο διαχωρισμός των 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 ειδών πληροφόρησης, δεν είναι εφικτή η εφαρμογή της νέας λογιστικής πολιτικής ή η διόρθωση του λάθους προγενέστερης περιόδου, αναδρομικά.

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

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

54. Η 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.

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.*

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 10

Γεγονότα μετά την Ημερομηνία του Ισολογισμού

ΣΚΟΠΟΣ

1. Ο σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει:

   α) πότε μια οικονομική οντότητα πρέπει να προσαρμόζει τις οικονομικές καταστάσεις της για γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού 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 μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.

   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 μετά την ημερομηνία του ισολογισμού δείχνουν ότι η παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας δεν είναι ορθή.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

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

ΟΡΙΣΜΟΙ

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

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

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

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

4. Η διαδικασία 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.

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

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ

Διορθωτικά γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού

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

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

α) η ρύθμιση μετά την ημερομηνία του ισολογισμού μιας δικαστικής υπόθεσης που επιβεβαιώνει ότι η 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·

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

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

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

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

δ) ο προσδιορισμός μετά την ημερομηνία του ισολογισμού του ποσού της συμμετοχής στα κέρδη ή των επιπρόσθετων καταβολών προς τους εργαζόμενους, αν η 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 μετά την ημερομηνία του ισολογισμού

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

11. Ένα παράδειγμα μη διορθωτικού γεγονότος μετά την ημερομηνία του ισολογισμού είναι μια πτώση στην τρέχουσα αξία των επενδύσεων μεταξύ της ημερομηνίας του ισολογισμού και της ημερομηνίας που οι οικονομικές καταστάσεις εγκρίνονται για έκδοση. Υπό κανονικές συνθήκες, η πτώση στην τρέχουσα αξία δεν αφορά την κατάσταση των επενδύσεων κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, αλλά αντανακλά περιστάσεις που έχουν 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.

Μερίσματα

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

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

ΣΥΝΕΧΙΖΟΜΕΝΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ

14. Η οικονομική οντότητα δεν πρέπει να καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις βάσει της αρχής της συνεχιζόμενης δραστηριότητας (going concern), αν η διοίκηση προσδιορίσει μετά την ημερομηνία του ισολογισμού 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 μετά την ημερομηνία του ισολογισμού μπορεί να υποδεικνύει ότι πρέπει να εξεταστεί αν και κατά πόσο η παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας παραμένει ακόμη κατάλληλη. Αν η παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας δεν είναι πλέον κατάλληλη, η επίδραση είναι τόσο 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 μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.

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 μετά την ημερομηνία του ισολογισμού 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.

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

Μη διορθωτικά γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού

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

α) τη φύση του γεγονότος και

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

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

α) μία μεγάλη συνένωση επιχειρήσεων μετά την ημερομηνία του ισολογισμού (το 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 μετά την ημερομηνία του ισολογισμού·

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

στ) μεγάλες συναλλαγές κοινών μετοχών και δυνητικές συναλλαγές κοινών μετοχών μετά την ημερομηνία του ισολογισμού (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 μετά την ημερομηνία του ισολογισμού σε τιμές περιουσιακών στοιχείων ή συναλλαγματικές ισοτιμίες·

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

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 μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.

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.

ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΤΟΥ ΔΛΠ 10 (ΑΝΑΘΕΩΡΗΜΕΝΟ ΤΟ 1999)

24. Το Πρότυπο αυτό αντικαθιστά το ΔΛΠ 10 *Γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού* (αναθεωρημένο το 1999).

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 κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων. 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

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

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

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

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. Στοιχεία κόστους που μπορεί να επιρρίπτονται στη συμβατική δραστηριότητα γενικά και να επιμερίζονται σε συγκεκριμένες συμβάσεις, περιλαμβάνουν επίσης και το κόστος δανεισμού, όταν ο κατασκευαστής υιοθετεί τον επιτρεπόμενο εναλλακτικό χειρισμό του ΔΛΠ 23 *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·

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 στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων των περιόδων κατά τις οποίες εκτελείται το έργο. Το συμβατικό κόστος συνήθως βαρύνει την κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων 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 στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, 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.

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.

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 στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων 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.

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.

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. Έτσι, για συναλλαγές και άλλα γεγονότα που αναγνωρίζονται στο κέρδος ή στη ζημιά, οποιεσδήποτε σχετικές φορολογικές επιπτώσεις αναγνωρίζονται επίσης στο κέρδος ή στη ζημία. Για συναλλαγές και άλλα γεγονότα που αναγνωρίζονται απευθείας στα ίδια κεφάλαια, οποιεσδήποτε σχετικές φορολογικές επιπτώσεις αναγνωρίζονται επίσης κατευθείαν στα ίδια κεφάλαια. Ομοίως, σε μία συνένωση επιχειρήσεων η αναγνώριση, πέραν του κόστους της συνένωσης, αναβαλλόμενων φορολογικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων επηρεάζει το ποσό της υπεραξίας που προκύπτει από τη συνένωση επιχειρήσεων ή το ποσό οποιασδήποτε υπέρβασης της συμμετοχής του αποκτώντος στην καθαρή εύλογη αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των ενδεχόμενων υποχρεώσεων του αποκτώμενου.

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 κοινοπραξία κατά τη διανομή κερδών προς την αναφέρουσα οικονομική οντότητα.

3. [Απαλείφθηκε]

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).

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.*

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.

10. Όταν η φορολογική βάση περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης δεν είναι αμέσως εμφανής, είναι χρήσιμο να λαμβάνεται υπόψη η θεμελιώδης αρχή πάνω στην οποία αυτό το Πρότυπο στηρίζεται: ότι μια οικονομική οντότητα, με ορισμένες περιορισμένες εξαιρέσεις, οφείλει να αναγνωρίσει μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση (περιουσιακό στοιχείο) οποτεδήποτε 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 52 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.

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.

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 κοινοπραξίες, 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.

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:

α) Το κόστος μιας συνένωσης επιχειρήσεων κατανέμεται μέσω της αναγνώρισης των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν και των υποχρεώσεων που αναλήφθηκαν στην εύλογη αξία τους, αλλά καμία ισοδύναμη προσαρμογή δεν γίνεται για φορολογικούς σκοπούς (βλ. παράγραφο 19)·

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 κοινοπραξίες γίνεται διαφορετική από τη φορολογική βάση της επένδυσης ή της συμμετοχής (βλ. παραγράφους 38-45).

Συνενώσεις επιχειρήσεων

19. Το κόστος μιας συνένωσης επιχειρήσεων κατανέμεται μέσω της αναγνώρισης των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων αποκτήθηκαν και των υποχρεώσεων που αναλήφθηκαν στις εύλογες αξίες τους κατά την ημερομηνία της 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 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).

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 (βλ. για παράδειγμα, ΔΛΠ 16 *Ενσώματα πάγια*, ΔΛΠ 38 *Άυλα περιουσιακά στοιχεία*, ΔΛΠ 39 *Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση* και ΔΛΠ 40 *Επενδύσεις σε ακίνητα*). 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 καμία προσωρινή διαφορά δεν προκύπτει. Σε άλλες δικαιοδοσίες, η αναπροσαρμογή η 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 μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή περιουσιακό στοιχείο. Αυτό είναι αληθές και αν ακόμη:

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

21. Η υπεραξία που προκύπτει σε μια συνένωση επιχειρήσεων επιμετράται ως το επιπλέον κόστος της συνένωσης πέραν της συμμετοχής του αποκτώντος στην καθαρή εύλογη αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των ενδεχόμενων υποχρεώσεων του αποκτώμενου. Πολλές φορολογικές αρχές δεν επιτρέπουν μειώσεις στη λογιστική αξία της υπεραξίας ως 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.

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 στοιχείο α). Για παράδειγμα, αν η υπεραξία που αποκτάται σε μία συνένωση επιχειρήσεων έχει κόστος 100 αλλά μηδενική φορολογική βάση, η παράγραφος 15 στοιχείο α) απαγορεύει στην οικονομική οντότητα να αναγνωρίσει την προκύπτουσα αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση. Αν η οικονομική οντότητα αναγνωρίσει μεταγενέστερα μία ζημία απομείωσης 20 για εκείνη την υπεραξία, το ποσό της φορολογητέας προσωρινής διαφοράς που σχετίζεται με την υπεραξία μειώνεται από 100 σε 80, με αποτέλεσμα να υπάρχει μείωση στην αξία της μη αναγνωρισμένης αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης. Εκείνη η μείωση της αξίας της μη αναγνωρισμένης αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης θεωρείται επίσης ότι σχετίζεται με την αρχική αναγνώριση της υπεραξίας και συνεπώς απαγορεύεται να αναγνωριστεί σύμφωνα με την παράγραφο 15 στοιχείο α).

21Β. Οι αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις για φορολογητέες προσωρινές διαφορές που σχετίζονται με υπεραξία αναγνωρίζονται, ωστόσο, στο βαθμό που δεν προκύπτουν από την αρχική αναγνώριση της υπεραξίας. Για παράδειγμα, αν η αποκτηθείσα σε συνένωση επιχειρήσεων υπεραξία είχε κόστος 100 που εκπίπτεται για φορολογικούς σκοπούς με ετήσιο

συντελεστή 20 τοις εκατό, αρχίζοντας από το έτος της απόκτησης, η φορολογική βάση της υπεραξίας είναι 100 στην αρχική αναγνώριση και 80 στο τέλος του πρώτου έτους της απόκτησης. Αν η λογιστική αξία της υπεραξίας στο τέλος του έτους της απόκτησης παραμένει αμετάβλητη στο 100, μία φορολογητέα προσωρινή διαφορά 20 προκύπτει στο τέλος εκείνου του έτους. Επειδή εκείνη η φορολογητέα προσωρινή διαφορά δεν σχετίζεται με την αρχική αναγνώριση της υπεραξίας, η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση που προκύπτει αναγνωρίζεται.

Αρχική αναγνώριση ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης

22. Μία 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, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει οποιαδήποτε αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή περιουσιακό στοιχείο και αυτό επηρεάζει το ποσό της υπεραξίας ή το ποσό οποιασδήποτε υπέρβασης πέραν του κόστους της συνένωσης της συμμετοχής του αποκτώντος στην καθαρή εύλογη αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των ενδεχόμενων υποχρεώσεων του αποκτώμενου (βλ. παράγραφο 19)·

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 στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων (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.

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. Σύμφωνα με την παράγραφο 61, ο αναβαλλόμενος φόρος χρεώνεται απευθείας στη λογιστική αξία του στοιχείου των ιδίων κεφαλαίων. Σύμφωνα με την παράγραφο 58, μεταγενέστερες μεταβολές στην αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση αναγνωρίζονται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων 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 κοινοπραξίες, 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 %.

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·

γ) το κόστος μιας συνένωσης επιχειρήσεων κατανέμεται μέσω της αναγνώρισης των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν και των υποχρεώσεων που αναλήφθηκαν, στις εύλογες αξίες τους κατά την ημερομηνία της απόκτησης. Όταν μια αναλαμβανόμενη υποχρέωση αναγνωρίζεται κατά την ημερομηνία της απόκτησης, αλλά το σχετικό κόστος δεν εκπίπτεται κατά τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών μέχρι μία μεταγενέστερη περίοδο, προκύπτει μία 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 (βλ. παράγραφο 66) και

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.

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.

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.

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 μία φορολογική ζημία που ανακύπτει από την αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση μπορεί να μεταφερθεί σε προηγούμενες ή επόμενες περιόδους). Κατά την εκτίμηση αν θα έχει επαρκές φορολογητέο κέρδος σε μελλοντικές περιόδους, η οικονομική οντότητα αγνοεί φορολογητέα ποσά που προκύπτουν από εκπεστέες προσωρινές διαφορές, οι οποίες αναμένονται να δημιουργηθούν σε μελλοντικές περιόδους, γιατί αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο που προκύπτει από αυτές τις εκπεστέες προσωρινές διαφορές θα προϋποθέτει μελλοντικά φορολογητέα κέρδη για να χρησιμοποιηθεί ή

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

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

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]

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.

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. Σε κάθε ημερομηνία ισολογισμού, 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 κοινοπραξίες

38. Προσωρινές διαφορές προκύπτουν όταν η λογιστική αξία των επενδύσεων στις θυγατρικές, υποκαταστήματα και συγγενείς επιχειρήσεις ή οι συμμετοχές σε κοινοπραξίες (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 κοινοπραξιών·

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

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.

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

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

β) αναμένεται ότι η προσωρινή διαφορά 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.

43. Η συμφωνία μεταξύ των μερών σε μία κοινοπραξία συνήθως ρυθμίζει τη διανομή των κερδών και καθορίζει αν οι αποφάσεις για τέτοια θέματα απαιτούν τη συγκατάθεση όλων των κοινοπρακτούντων ή μία ειδική πλειοψηφία των κοινοπρακτούντων. Όταν ο κοινοπρακτών μπορεί να ελέγχει τη διανομή των κερδών και αναμένεται ότι τα κέρδη δεν θα διανεμηθούν στο ορατό μέλλον, δεν αναγνωρίζεται αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση.

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 κοινοπραξίες, κατά την έκταση και μόνο κατά την έκταση, που αναμένεται ότι:

α) οι προσωρινές διαφορές θα αναστραφούν στο ορατό μέλλον και

β) θα υπάρξει φορολογητέο 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 κοινοπραξίες, 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.

52. Σε μερικές δικαιοδοσίες, ο τρόπος με τον οποίο μια οικονομική οντότητα ανακτά (τακτοποιεί) τη λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου (υποχρέωσης), μπορεί να επηρεάζει είτε το ένα από τα κατωτέρω είτε αμφότερα:

α) τον φορολογικό συντελεστή που είναι εφαρμοστέος όταν η οικονομική οντότητα ανακτά (τακτοποιεί)0τη 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 συνεπής με τον αναμενόμενο τρόπο ανάκτησης ή διακανονισμού.

Παράδειγμα Α

Ένα περιουσιακό στοιχείο έχει λογιστική αξία 100 και φορολογική βάση 60. Θα εφαρμοζόταν φορολογικός συντελεστής 20 %, αν το περιουσιακό στοιχείο επωλείτο και συντελεστής 30 % στα άλλα εισοδήματα.

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 περιουσιακό στοιχείο με κόστος 100 και μία λογιστική αξία 80 αναπροσαρμόζεται στα 150. Καμία ισοδύναμη προσαρμογή δεν έγινε για φορολογικούς σκοπούς. Η σωρευμένη απόσβεση για φορολογικούς σκοπούς είναι 30 και ο συντελεστής φορολογίας είναι 30 %. Αν το περιουσιακό στοιχείο πωληθεί πάνω από το κόστος, η σωρευμένη φορολογική απόσβεση των 30 θα συμπεριληφθεί στο φορολογητέο εισόδημα, αλλά το προϊόν της πώλησης που υπερβαίνει το κόστος δεν θα είναι φορολογητέο.

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

	Φορολογητέες Προσωρινές Διαφορές	*Φορολογικός συντελεστής*	*Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση*
Σωρευμένη φορολογική απόσβεση	*30*	*30 %*	*9*
Είσπραξη πλέον του κόστους	*50*	*μηδέν*	—
Σύνολο	*80*		*9*

(Σημείωση: σύμφωνα με την παράγραφο 61, ο επιπρόσθετος αναβαλλόμενος φόρος που προκύπτει κατά την αναπροσαρμογή χρεώνεται κατευθείαν στα ίδια κεφάλαια).

Παράδειγμα Γ

Τα δεδομένα είναι όπως στο παράδειγμα Β, εκτός του ότι αν το περιουσιακό στοιχείο πωληθεί πάνω από το κόστος, η σωρευμένη φορολογική απόσβεση θα περιληφθεί στο φορολογητέο εισόδημα (φορολογούμενο με 30 %) και το προϊόν της πώλησης θα φορολογηθεί με 40 %, μετά την έκπτωση κόστους προσαρμοσμένου για τον πληθωρισμό ύψους 110.

Αν η οικονομική οντότητα αναμένει να ανακτήσει τη λογιστική αξία με τη χρησιμοποίηση του περιουσιακού στοιχείου, πρέπει να δημιουργήσει φορολογητέο εισόδημα των 150, αλλά θα είναι σε θέση να εκπέσει απόσβεση μόνο 70. Με αυτό το σκεπτικό, η φορολογική βάση είναι 70, υπάρχει μία φορολογητέα προσωρινή διαφορά των 80 και υπάρχει μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση των 24 (80 με 30 %) όπως στο παράδειγμα Β.

Αν η οικονομική οντότητα αναμένει να ανακτήσει τη λογιστική αξία από την άμεση πώληση του περιουσιακού στοιχείου έναντι 150, θα είναι σε θέση να εκπέσει το προσαρμοσμένο για πληθωρισμό κόστος των 110. Το καθαρό προϊόν των 40 θα φορολογηθεί με 40 %. Επιπρόσθετα, η σωρευμένη φορολογική απόσβεση των 30 θα συμπεριληφθεί στο φορολογητέο εισόδημα και θα φορολογηθεί με 30 %. Με αυτό το σκεπτικό, η φορολογική βάση είναι 80 (110 μείον 30), υπάρχει μία φορολογητέα προσωρινή διαφορά των 70 και υπάρχει μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση των 25 (40 με 40 % πλέον 30Χ 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 τίθεται στην παράγραφο 10.

(Σημείωση: σύμφωνα με την παράγραφο 61, ο επιπρόσθετος αναβαλλόμενος φόρος που προκύπτει κατά την αναπροσαρμογή χρεώνεται κατευθείαν στα ίδια κεφάλαια).

52Α. 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.

52Β. Στις περιπτώσεις που περιγράφονται στην παράγραφο 52Α, οι φορολογικές συνέπειες των μερισμάτων αναγνωρίζονται, όταν αναγνωρίζεται η υποχρέωση καταβολής μερίσματος. Οι φορολογικές συνέπειες των μερισμάτων συνδέονται περισσότερο άμεσα με συναλλαγές ή γεγονότα του παρελθόντος παρά με διανομές στους ιδιοκτήτες. Συνεπώς, οι φορολογικές συνέπειες των μερισμάτων αναγνωρίζονται στο καθαρό κέρδος ή ζημία της περιόδου όπως απαιτείται από την παράγραφο 58, εκτός κατά την έκταση που οι συνέπειες του φόρου εισοδήματος των μερισμάτων ανακύπτουν από τις συνθήκες που περιγράφονται στην παράγραφο 58 στοιχεία α) και β).

Παράδειγμα που επεξηγεί τις παραγράφους 52Α και 52Β

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 μετά την ημερομηνία του ισολογισμού. 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.

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 σε κάθε ημερομηνία ισολογισμού. 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.

Κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων

58. Ο τρέχων και ο αναβαλλόμενος φόρος θα αναγνωρίζεται στα έσοδα ή στα έξοδα και θα περιλαμβάνεται στο κέρδος ή τη ζημία της περιόδου, εκτός εάν ο φόρος προκύπτει από:

α) συναλλαγή ή γεγονός αναγνωρισμένο κατευθείαν στα ίδια κεφάλαια κατά την ίδια ή διαφορετική περίοδο (βλ. παραγράφους 61 μέχρι 65) ή

β) μία συνένωση επιχειρήσεων (βλ. παραγράφους 66 έως 68).

59. Οι περισσότερες αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις και 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 στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων. Παραδείγματα είναι:

α) έσοδα από τόκους, δικαιώματα εκμετάλλευσης ή μερίσματα εισπράττονται με καθυστέρηση και περιλαμβάνονται στο λογιστικό κέρδος με βάση την περίοδο που αφορούν, σύμφωνα με το ΔΛΠ 18 *Έσοδα*, αλλά περιλαμβάνονται στο φορολογητέο κέρδος (φορολογική ζημία) σε ταμιακή βάση και

β) κόστη άυλων περιουσιακών στοιχείων έχουν κεφαλαιοποιηθεί σύμφωνα με το ΔΛΠ 38 και αποσβένονται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, αλλά είχαν εκπεσθεί για φορολογικούς σκοπούς, όταν πραγματοποιήθηκαν.

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 στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, πλην κατά την έκταση που αφορά σε στοιχεία τα οποία προηγουμένως έχουν χρεωθεί ή πιστωθεί στα ίδια κεφάλαια (βλ. παράγραφο 63).

Στοιχεία που πιστώνονται ή χρεώνονται απευθείας στα ίδια κεφάλαια

61. Ο τρέχων και ο αναβαλλόμενος φόρος θα χρεώνεται ή θα πιστώνεται κατευθείαν στα ίδια κεφάλαια, αν ο φόρος αφορά σε στοιχεία που έχουν πιστωθεί ή χρεωθεί απευθείας στα ίδια κεφάλαια στην ίδια ή σε διαφορετική περίοδο.

62. Τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς απαιτούν ή επιτρέπουν ορισμένα στοιχεία να πιστώνονται ή να χρεώνονται κατευθείαν στα ίδια κεφάλαια. Παραδείγματα τέτοιων στοιχείων είναι:

α) μία μεταβολή στη λογιστική αξία που προκύπτει από την αναπροσαρμογή των ενσωμάτων παγίων (βλ. ΔΛΠ 16)·

β) προσαρμογή στο υπόλοιπο έναρξης των κερδών εις νέον που προκύπτει είτε από μεταβολή λογιστικής πολιτικής που εφαρμόζεται αναδρομικά είτε από διόρθωση λάθους (βλ. ΔΛΠ 8 *Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη*)·

γ) συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά τη μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων μιας εκμετάλλευσης στο εξωτερικό (βλ. ΔΛΠ 21 *Οι επιδράσεις μεταβολών των τιμών συναλλάγματος*) και

δ) ποσά που προκύπτουν κατά την αρχική αναγνώριση του στοιχείου των ιδίων κεφαλαίων ενός σύνθετου χρηματοοικονομικού μέσου (βλ. παράγραφο 23).

63. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις μπορεί να είναι δύσκολο να προσδιοριστεί το ποσό του τρέχοντος και αναβαλλόμενου φόρου που αφορά σε στοιχεία που έχουν πιστωθεί ή χρεωθεί στην καθαρή θέση. Αυτό μπορεί να συμβαίνει, για παράδειγμα, όταν:

α) υπάρχουν κλιμακωτοί συντελεστές φόρου εισοδήματος και είναι αδύνατο να προσδιοριστεί ο συντελεστής στον οποίο ένα συγκεκριμένο στοιχείο του φορολογητέου κέρδους (φορολογικής ζημίας) έχει φορολογηθεί·

β) μία μεταβολή στο συντελεστή φόρου ή άλλων φορολογικών κανόνων επηρεάζει ένα αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση που αφορά (στο σύνολο ή μερικώς) σε ένα στοιχείο που είχε προηγουμένως χρεωθεί ή πιστωθεί στα ίδια κεφάλαια ή

γ) η οικονομική οντότητα αποφασίζει να αναγνωρίσει ένα αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο ή εφεξής να μην το αναγνωρίσει στο σύνολο του και το αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο αφορά (στο σύνολο ή μερικώς) σε στοιχείο που είχε προηγουμένως χρεωθεί ή πιστωθεί στα ίδια κεφάλαια.

Σε τέτοιες περιπτώσεις, ο τρέχων και ο αναβαλλόμενος φόρος που σχετίζεται με στοιχεία που πιστώνονται ή χρεώνονται στα ίδια κεφάλαια βασίζεται σε μία εύλογη αναλογική κατανομή του τρέχοντος και του αναβαλλόμενου φόρου της οικονομική οντότητας, κατά τη φορολογική δικαιοδοσία που τη διέπει ή με άλλη μέθοδο που επιτυγχάνει μία περισσότερο ορθή κατανομή υπό τις συγκεκριμένες συνθήκες.

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 πιστώνονται ή χρεώνονται στα ίδια κεφάλαια 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 στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων.

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

66. Όπως εξηγείται στις παραγράφους 19 και 26 στοιχείο γ), προσωρινές διαφορές μπορεί να προκύπτουν σε μία συνένωση επιχειρήσεων. Σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 3 *Συνενώσεις επιχειρήσεων*, η 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, εκείνα τα αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις επηρεάζουν την υπεραξία ή το ποσό κάθε υπέρβασης της συμμετοχής του αποκτώντος στην καθαρή εύλογη αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των ενδεχόμενων υποχρεώσεων του αποκτώμενου πέραν του κόστους της συνένωσης. Όμως, σύμφωνα με την παράγραφο 15 στοιχείο α), η οικονομική οντότητα δεν αναγνωρίζει τις αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις που προκύπτουν από την αρχική αναγνώριση της υπεραξίας.

67. Ως αποτέλεσμα μιας συνένωσης επιχειρήσεων, ο αποκτών μπορεί να θεωρεί πιθανό ότι θα ανακτήσει ένα δικό του αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο, που δεν είχε αναγνωρισθεί πριν από τη συνένωση των επιχειρήσεων. Για παράδειγμα, ο αποκτών μπορεί να δικαιούται να επωφεληθεί τις δικές του αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες από τα μελλοντικά φορολογητέα κέρδη του αποκτώμενου. Σε τέτοιες περιπτώσεις, ο αποκτών αναγνωρίζει ένα αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο, αλλά δεν το περιλαμβάνει ως μέρος της λογιστικοποίησης της συνένωσης επιχειρήσεων και, συνεπώς, δεν το λαμβάνει υπόψη για τον προσδιορισμό της υπεραξίας ή του ποσού οποιασδήποτε υπέρβασης της συμμετοχής του αποκτώντος στην καθαρή εύλογη αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των ενδεχόμενων υποχρεώσεων του αποκτώμενου πέραν του κόστους της συνένωσης.

68. Αν το δυνητικό όφελος των μεταφερόμενων εις νέον φορολογικών ζημιών ή άλλων αναβαλλόμενων φορολογικών περιουσιακών στοιχείων του αποκτώμενου δεν πληρούσε τα κριτήρια του ΔΠΧΑ 3 για ξεχωριστή αναγνώριση όταν μια συνένωση επιχειρήσεων λογιστικοποιείται αρχικά αλλά πραγματοποιείται μεταγενέστερα, ο αποκτών θα αναγνωρίσει τον αναβαλλόμενο πιστωτικό φόρο που προκύπτει στο κέρδος ή στη ζημία. Επιπρόσθετα, ο αποκτών θα:

α) μειώσει τη λογιστική αξία της υπεραξίας στο ποσό που θα είχε αναγνωριστεί αν το αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο είχε αναγνωριστεί ως αναγνωρίσιμο περιουσιακό στοιχείο από την ημερομηνία της απόκτησης και

β) αναγνωρίσει τη μείωση της λογιστικής αξίας της υπεραξίας ως έξοδο.

Όμως, η διαδικασία αυτή δεν καταλήγει στη δημιουργία υπέρβασης της συμμετοχής του αποκτώντα στην καθαρή εύλογη αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των ενδεχόμενων υποχρεώσεων του αποκτώμενου πέραν του κόστους της συνένωσης, ούτε αυξάνει το ποσό που είχε αναγνωριστεί προγενέστερα για οποιαδήποτε τέτοια υπέρβαση.

Παράδειγμα

Μια οικονομική οντότητα απέκτησε μία θυγατρική που είχε εκπεστέες προσωρινές διαφορές των 300. Ο φορολογικός συντελεστής κατά το χρόνο της απόκτησης ήταν 30 τοις εκατό. Το προκύπτον αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο των 90 δεν αναγνωρίστηκε ως αναγνωρίσιμο περιουσιακό στοιχείο κατά τον προσδιορισμό της υπεραξίας των 500, που προέκυψε από τη συνένωση επιχειρήσεων. Δύο έτη μετά τη συνένωση, η οικονομική οντότητα εκτίμησε ότι το μελλοντικό φορολογητέο κέρδος θα είναι αρκετό για να ανακτήσει τα ωφελήματα όλων των εκπεστέων προσωρινών διαφορών.

Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει ένα αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο των 90 και, στο κέρδος ή στη ζημία, αναβαλλόμενο πιστωτικό φόρο 90. Η οικονομική οντότητα επίσης μειώνει τη λογιστική αξία της υπεραξίας κατά 90 και αναγνωρίζει έξοδο στο κέρδος ή στη ζημιά για το ποσό αυτό. Συνεπώς, το κόστος της υπεραξίας μειώνεται στα 410, όντας το ποσό που θα είχε αναγνωριστεί αν το αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο των 90 είχε αναγνωριστεί ως αναγνωρίσιμο περιουσιακό στοιχείο κατά την ημερομηνία της απόκτησης.

Αν ο φορολογικός συντελεστής είχε αυξηθεί στο 40 τοις εκατό, η οικονομική οντότητα θα είχε αναγνωρίσει ένα αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο των 120 (300 με 40 τοις εκατό) και, στο κέρδος ή στη ζημιά, αναβαλλόμενο πιστωτικό φόρο 120. Αν ο φορολογικός συντελεστής είχε μειωθεί στο 20 τοις εκατό, η οικονομική οντότητα θα είχε αναγνωρίσει ένα αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο των 60 (300 με 20 τοις εκατό) και αναβαλλόμενο πιστωτικό φόρο 60. Σε αμφότερες τις περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα θα μείωνε επίσης τη λογιστική αξία της υπεραξίας κατά 90 και θα αναγνώριζε έξοδο για το ποσό αυτό στο κέρδος ή στη ζημία.

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.

68Γ. Καθώς επισημάνθηκε στην παράγραφο 68 Α, το ποσό της φορολογικής έκπτωσης (ή εκτιμώμενης μελλοντικής φορολογικής έκπτωσης, που επιμετρήθηκε σύμφωνα με την παράγραφο 68Β) μπορεί να διαφέρει από τη 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, εκτός κατά την έκταση που ο φόρος προκύπτει από α) μία συναλλαγή ή γεγονός που αναγνωρίζεται απευθείας στα ίδια κεφάλαια, στην ίδια ή σε διαφορετική περίοδο, ή β) συνένωση επιχειρήσεων. Αν το ποσό της φορολογικής έκπτωσης (ή της εκτιμώμενης μελλοντικής φορολογικής έκπτωσης) υπερβαίνει το ποσό 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.

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

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

77. Το έξοδο (έσοδο) φόρου που αφορά σε κέρδος ή ζημία από συνήθεις δραστηριότητες, θα εμφανίζεται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων.

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 κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων. Κατόπιν τούτου, όταν στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων 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.

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.

81. Τα ακόλουθα θα γνωστοποιούνται ξεχωριστά επίσης:

α) το σύνολο του τρέχοντος και αναβαλλόμενου φόρου που αφορά σε στοιχεία που χρεώθηκαν ή πιστώθηκαν στα ίδια κεφάλαια·

β) [απαλείφθηκε]·

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·

στ) το συγκεντρωτικό ποσό των προσωρινών διαφορών που συνδέονται με επενδύσεις σε θυγατρικές, υποκαταστήματα, συγγενείς και με συμμετοχές σε κοινοπραξίες, 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 στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, αν αυτό δεν είναι εμφανές από τις μεταβολές στα ποσά που αναγνωρίστηκαν στον ισολογισμό·

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 και

θ) 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.

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]

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).

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 κοινοπραξίες (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 κοινοπραξίες. 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.

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 μετά την ημερομηνία του ισολογισμού 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 *Γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού*).

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.

([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».

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.

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 (βλ. ΔΛΠ 41 *Γεωργία*)·

   γ) αναγνώριση και επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων που προέρχονται από εξερεύνηση και αξιολόγηση (βλ. ΔΠΧΑ 6 *Εξερεύνηση και αξιολόγηση μεταλλευτικών πόρων*) ή

   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).

4. Είναι πιθανό άλλα Πρότυπα να απαιτούν αναγνώριση στοιχείου των ενσώματων παγίων βασιζόμενα σε προσέγγιση που διαφέρει από εκείνη του παρόντος Προτύπου. Για παράδειγμα, το ΔΛΠ 17 *Μισθώσεις* απαιτεί η οικονομική οντότητα να αξιολογήσει την αναγνώριση ενός στοιχείου μισθωμένων ενσωμάτων πάγιων βάσει της μεταφοράς των κινδύνων και των ωφελειών. Όμως, σε αυτές τις περιπτώσεις όλες οι άλλες απόψεις του λογιστικού χειρισμού αυτών των περιουσιακών στοιχείων, συμπεριλαμβανομένης και της απόσβεσης, προσδιορίζονται κατά τις απαιτήσεις αυτού του Προτύπου.

5. Η οικονομική οντότητα θα εφαρμόζει το Πρότυπο σε ακίνητα υπό κατασκευή ή ανάπτυξη για μελλοντική χρήση ως επενδύσεις σε ακίνητα που δεν πληρούν ακόμη τον ορισμό της «επένδυσης σε ακίνητα» του ΔΛΠ 40 *Επενδύσεις σε ακίνητα*. Όταν η κατασκευή ή η αξιοποίηση ολοκληρώνεται, το ακίνητο θεωρείται επένδυση και απαιτείται η οικονομική οντότητα να εφαρμόσει το ΔΛΠ 40. Το ΔΛΠ 40 εφαρμόζεται επίσης σε υπάρχουσα επένδυση σε ακίνητα που ανακατασκευάζεται για συνεχή μελλοντική χρήση ως επενδυτικό ακίνητο. Η οικονομική οντότητα που χρησιμοποιεί τη μέθοδο του κόστους για τις επενδύσεις σε ακίνητα σύμφωνα με το ΔΛΠ 40, θα χρησιμοποιεί τη μέθοδο του κόστους του παρόντος Προτύπου.

ΟΡΙΣΜΟΙ

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

   Λογιστική αξία είναι το ποσό στο οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται, μετά την αφαίρεση οποιωνδήποτε σωρευμένων 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, 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.

   Εύλογη αξία είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέληση τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς, στα πλαίσια μιας συναλλαγής που διεξάγεται σε καθαρά εμπορική βάση.

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.

Ανακτήσιμο ποσό είναι η υψηλότερη αξία μεταξύ της καθαρής τιμής πώλησης ενός περιουσιακού στοιχείου και της αξίας λόγω χρήσης του.

Η *υπολειμματική αξία* ενός περιουσιακού στοιχείου είναι η εκτιμώμενη αξία που η 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.

8. Πολλά ανταλλακτικά και είδη συντήρησης τηρούνται λογιστικά ως αποθέματα και αναγνωρίζονται συνήθως στα αποτελέσματα όταν αναλώνονται. Όμως, τα μεγαλύτερης αξίας ανταλλακτικά και ο εφεδρικός εξοπλισμός χαρακτηρίζονται ως ενσώματα πάγια, όταν η οικονομική οντότητα αναμένει να τα χρησιμοποιεί για περισσότερο από μία λογιστική περίοδο. Ομοίως, αν τα ανταλλακτικά και τα είδη συντήρησης μπορούν να χρησιμοποιηθούν μόνο σε σχέση με στοιχείο των ενσώματων παγίων, λογιστικοποιούνται ως ενσώματα πάγια.

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.

10. Σύμφωνα με αυτήν την αρχή της αναγνώρισης, η οικονομική οντότητα αποτιμά κάθε κόστος των ενσώματων παγίων όταν πραγματοποιείται. Στα κόστη αυτά συμπεριλαμβάνονται τα κόστη που πραγματοποιήθηκαν αρχικά για την απόκτηση ή την κατασκευή στοιχείου των ενσώματων παγίων και τα κόστη που πραγματοποιήθηκαν μεταγενέστερα για τη συμπλήρωση, την αντικατάσταση μέρους ή τη συντήρηση κάποιου στοιχείου του.

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.

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·

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.

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.

Επιμέτρηση του κόστους

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 παγίων περιουσιακών στοιχείων εκτείνεται πέραν των συνήθων πιστωτικών όρων, η διαφορά, μεταξύ του συνόλου των πληρωμών και αυτής της τιμής, αναγνωρίζεται ως έξοδο τόκων, κατά τη διάρκεια της περιόδου της πίστωσης, εκτός αν ο τόκος αυτός αναγνωρίζεται στη λογιστική αξία του στοιχείου σύμφωνα με τον επιτρεπόμενο εναλλακτικό χειρισμό του ΔΛΠ 23.

24. Μπορεί να γίνει ανταλλαγή ενός ή περισσότερων στοιχείων των ενσώματων 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.

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.

26. Η εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου για το οποίο δεν υπάρχουν συγκρίσιμες αγοραίες συναλλαγές είναι δυνατό να επιμετρηθεί με αξιοπιστία εάν α) δεν υφίσταται για το περιουσιακό στοιχείο σημαντική διακύμανση του εύρους των ορθολογικών εκτιμήσεων της εύλογης αξίας, ή β) είναι δυνατός ο ορθολογικός προσδιορισμός των πιθανοτήτων των διαφόρων εκτιμήσεων εντός του εύρους τιμών και η εφαρμογή τους στην εκτίμηση της εύλογης αξίας. Αν η οικονομική

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 παραληφθέντος περιουσιακού στοιχείου εκτός αν η εύλογη αξία του παραληφθέντος περιουσιακού στοιχείου είναι πιο έκδηλη.

27. Το κόστος ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων, που κατέχεται από μισθωτή βάσει σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης, προσδιορίζεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 17.

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.

32. Η εύλογη αξία γηπέδων και κτηρίων συνήθως προσδιορίζεται από εκτιμήσεις επαγγελματιών εκτιμητών που βασίζονται σε ενδείξεις της αγοράς. Η εύλογη αξία των μηχανημάτων και εγκαταστάσεων είναι συνήθως η αγοραία αξία τους, προσδιοριζόμενη με τη μέθοδο της εκτίμησης.

33. Όταν δεν υπάρχουν αγοραίες ενδείξεις στις οποίες μπορεί να βασιστεί η εύλογη αξία, λόγω της ιδιάζουσας φύσης του στοιχείου των ενσώματων παγίων και επειδή σπάνια πωλούνται τέτοια στοιχεία, παρά μόνο ως τμήμα μιας συνεχιζόμενης επιχείρησης, μπορεί να χρειαστεί η οικονομική οντότητα να υπολογίσει την εύλογη αξία με χειρισμό που βασίζεται στα έσοδα ή στο αποσβεσμένο κόστος αντικατάστασης.

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.

35. Όταν ένα στοιχείο των ενσώματων παγίων αναπροσαρμόζεται, οι σωρευμένες αποσβέσεις του κατά την ημέρα της αναπροσαρμογής αντιμετωπίζονται με έναν από τους ακόλουθους τρόπους:

α) επαναδιατυπώνονται ανάλογα με τη μεταβολή στην προ αποσβέσεων αξία του περιουσιακού στοιχείου, ούτως ώστε η λογιστική αξία του, μετά την αναπροσαρμογή, να είναι ίση με την αναπροσαρμοσμένη αξία του. Αυτή η μέθοδος χρησιμοποιείται συχνά, όταν ένα περιουσιακό στοιχείο αναπροσαρμόζεται, επί τη βάσει ενός δείκτη που εφαρμόζεται ώστε να προσδιοριστεί το αποσβεσμένο κόστος αντικατάστασής του·

β) συμψηφίζονται έναντι της προ αποσβέσεων λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου και το καθαρό ποσό επαναδιατυπώνεται σύμφωνα με το αναπροσαρμοσμένο ποσό του περιουσιακού στοιχείου. Η μέθοδος αυτή συχνά χρησιμοποιείται για κτήρια.

Το ποσό της προσαρμογής που προκύπτει κατά την επαναδιατύπωση ή το συμψηφισμό των σωρευμένων αποσβέσεων, αποτελεί μέρος της αύξησης ή της μείωσης της λογιστικής αξίας που αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με τις παραγράφους 39 και 40.

36. Εάν γίνεται αναπροσαρμογή της αξίας ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων, ολόκληρη η κατηγορία των ενσώματων παγίων στην οποία ανήκει το στοιχείο αυτό, πρέπει να αναπροσαρμόζεται.

37. Κατηγορία ενσώματων παγίων είναι μία ομάδα περιουσιακών στοιχείων, όμοιας φύσης και χρήσης για τις λειτουργίες της οικονομικής οντότητας. Τα ακόλουθα αποτελούν παραδείγματα ξεχωριστών κατηγοριών:

α) εδαφικές εκτάσεις·

β) γήπεδα και κτήρια·

γ) μηχανήματα·

δ) πλοία·

ε) αεροσκάφη·

στ) οχήματα·

ζ) έπιπλα και σκεύη και

η) εξοπλισμός γραφείου.

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.

39. Αν η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου αυξάνεται ως αποτέλεσμα μιας αναπροσαρμογής, η αύξηση θα πιστώνεται κατευθείαν στην καθαρή θέση υπό τον τίτλο πλεόνασμα αναπροσαρμογής. Όμως, μια αύξηση λόγω αναπροσαρμογής θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, κατά την έκταση που αναστρέφει μία προηγούμενη υποτίμηση του ιδίου περιουσιακού στοιχείου, η οποία είχε προηγουμένως αναγνωριστεί στα αποτελέσματα.

40. Αν η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου μειώνεται ως αποτέλεσμα μιας αναπροσαρμογής, η μείωση πρέπει να αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Ωστόσο, η μείωση θα χρεώνεται απευθείας στην καθαρή θέση στο πλεόνασμα αναπροσαρμογής κατά την έκταση που υπάρχει πιστωτικό υπόλοιπο στο πλεόνασμα αναπροσαρμογής αναφορικά με το περιουσιακό στοιχείο αυτό.

41. Τα πλεονάσματα αναπροσαρμογής που περιλαμβάνονται στην καθαρή θέση αναφορικά με στοιχείο των ενσώματων 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.

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 η δομή και οι μηχανές ενός αεροσκάφους, είτε είναι ιδιόκτητο είτε υπόκειται σε χρηματοδοτική μίσθωση.

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.

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.

56. Τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που ενσωματώνονται σε ένα περιουσιακό στοιχείο αναλώνονται από την οικονομική οντότητα κυρίως δια της χρήσης του. Οπωσδήποτε όμως, άλλοι παράγοντες, όπως η τεχνική ή εμπορική απαξίωση και η φθορά, όταν το περιουσιακό στοιχείο παραμένει σε αδράνεια, συχνά συνεπάγονται τη μείωση των οικονομικών ωφελειών που αναμένονταν από το στοιχείο αυτό. Συνεπώς, όλοι οι ακόλουθοι παράγοντες λαμβάνονται υπόψη κατά τον προσδιορισμό της ωφέλιμης ζωής ενός περιουσιακού στοιχείου:

α) αναμενόμενη χρήση του περιουσιακού στοιχείου. Η χρήση εκτιμάται σε αναφορά με την αναμενόμενη παραγωγική δυναμικότητα ή το παραγόμενο προϊόν του 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·

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·

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.

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.

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 κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, 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 κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων 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.

68. Το κέρδος ή η ζημία από την παύση αναγνώρισης στοιχείου των ενσώματων παγίων θα περιλαμβάνεται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων όταν το στοιχείο παύει να αναγνωρίζεται (εκτός αν το ΔΛΠ 17 απαιτεί διαφορετική αντιμετώπιση σε συναλλαγή πώλησης και επαναμίσθωσης). Τα κέρδη δεν θα αναγνωρίζονται ως έσοδα.

69. Η διάθεση ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων μπορεί να γίνεται με διάφορους τρόπους (π.χ. δια της πώλησης, σύναψης σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης ή δωρεάς). Κατά τον προσδιορισμό της ημερομηνίας διάθεσης ενός στοιχείου, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τα κριτήρια του ΔΛΠ 18 *Έσοδα* για την αναγνώριση εσόδων από την πώληση αγαθών. Το ΔΛΠ 17 εφαρμόζεται στη διάθεση μέσω πώλησης και επαναμίσθωσης.

70. Αν, σύμφωνα με την αρχή της αναγνώρισης της παραγράφου 7, η 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.

72. Το αντάλλαγμα που πρέπει να ληφθεί κατά τη διάθεση ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων αναγνωρίζεται αρχικώς στην εύλογη αξία του. Ειδικότερα, αν η πληρωμή του στοιχείου αναβάλλεται, το αντάλλαγμα που λήφθηκε αναγνωρίζεται αρχικά στην ισοδύναμη τιμή μετρητοίς του. Η διαφορά μεταξύ του ονομαστικού ποσού του ανταλλάγματος και της ταμιακής τιμής μετρητοίς αναγνωρίζεται ως έσοδο τόκου σύμφωνα με το ΔΛΠ 18, αντανακλώντας την πραγματική απόδοση της απαίτησης.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

73. Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να γνωστοποιούν για κάθε κατηγορία των ενσώματων 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,

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 αναγνωρίσθηκαν ή αναστράφηκαν απευθείας στην καθαρή θέση σύμφωνα με το ΔΛΠ 36,

v) ζημίες απομείωσης που αναγνωρίστηκαν στα αποτελέσματα σύμφωνα με το ΔΛΠ 36,

vi) ζημίες απομείωσης που αναστράφηκαν στα αποτελέσματα σύμφωνα με το ΔΛΠ 36,

vii) αποσβέσεις,

viii) τις καθαρές συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά τη μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων από το λειτουργικό νόμισμα σε διαφορετικό νόμισμα παρουσίασης, συμπεριλαμβανομένης της μετατροπής συναλλάγματος της αλλοδαπής επιχείρησης στο νόμισμα παρουσίασης της αναφέρουσας 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.

77. Αν στοιχεία των ενσώματων παγίων εμφανίζονται με αναπροσαρμοσμένες αξίες, θα γνωστοποιούνται τα εξής:

α) την ημερομηνία έναρξης ισχύος της αναπροσαρμογής·

β) αν χρησιμοποιήθηκε ανεξάρτητος εκτιμητής·

γ) οι μέθοδοι και οι σημαντικές παραδοχές που εφαρμόσθηκαν για τον προσδιορισμό των εύλογων αξιών·

δ) η έκταση κατά την οποία οι εύλογες αξίες των στοιχείων προσδιορίστηκαν δια απευθείας παραπομπή σε τρέχουσες τιμές ενεργού αγοράς ή πρόσφατες συναλλαγές σε καθαρά εμπορική βάση ή εκτιμήθηκαν με τη χρήση άλλων τεχνικών αποτίμησης·

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.

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.

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.

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*.

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.

Ωστόσο, το παρόν Πρότυπο δεν θα εφαρμόζεται στη βάση επιμέτρησης για:

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)·

γ) βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται από μισθωτές με χρηματοδοτικές μισθώσεις (βλ. ΔΛΠ 41 *Γεωργία*) ή

δ) βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που παρέχονται από εκμισθωτές με λειτουργικές μισθώσεις (βλ. ΔΛΠ 41).

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·

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.

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.

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.

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

ε) τα μισθωμένα περιουσιακά στοιχεία είναι ειδικής φύσης, ώστε μόνον ο μισθωτής να μπορεί να τα χρησιμοποιεί χωρίς να απαιτούνται σοβαρές τροποποιήσεις.

[1] Βλ. επίσης Διερμηνεία ΜΕΔ-27, Εκτίμηση της ουσίας των συναλλαγών που συνεπάγονται το νομικό τύπο μιας μίσθωσης.

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.

14. Μισθώσεις γης και κτηρίων κατατάσσονται ως λειτουργικές ή χρηματοδοτικές μισθώσεις με τον ίδιο τρόπο όπως οι μισθώσεις άλλων περιουσιακών στοιχείων. Ωστόσο, ένα χαρακτηριστικό της γης είναι ότι κανονικά έχει απεριόριστη οικονομική ζωή και, αν η κυριότητα δεν αναμένεται να μεταβιβαστεί στο μισθωτή μέχρι τη λήξη της μισθωτικής περιόδου, ο μισθωτής συνήθως δε λαμβάνει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τις ωφέλειες που συνοδεύουν την κυριότητα. Στην περίπτωση αυτή η μίσθωση της γης θα είναι λειτουργική μίσθωση. Η καταβολή που γίνεται κατά την έναρξη ή την απόκτηση μισθίου που αντιμετωπίζεται λογιστικά ως λειτουργική μίσθωση αντιπροσωπεύει προκαταβολή μισθωμάτων που αποσβένονται κατά τη διάρκεια της μισθωτικής περιόδου σύμφωνα με τη διάρθρωση των ωφελειών που παρέχονται.

15. Τα στοιχεία της γης και των κτηρίων μιας μίσθωσης γης και κτηρίων αντιμετωπίζονται ξεχωριστά για τους σκοπούς της κατάταξης της μίσθωσης. Αν αναμένεται η κυριότητα αμφότερων των στοιχείων να μεταβιβαστεί στον μισθωτή μέχρι το τέλος της μισθωτικής περιόδου, αμφότερα τα στοιχεία κατατάσσονται ως χρηματοδοτική μίσθωση, είτε αναλύονται σε μία είτε σε δύο μισθώσεις, εκτός αν άλλα χαρακτηριστικά καθιστούν φανερό ότι η μίσθωση δε μεταφέρει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη που συνοδεύουν την ιδιοκτησία του ενός ή και των δύο στοιχείων. Όταν η γη έχει απεριόριστη οικονομική ζωή, συνήθως κατατάσσεται ως λειτουργική μίσθωση εκτός αν αναμένεται να μεταβιβαστεί η κυριότητα στον μισθωτή μέχρι το τέλος της μισθωτικής περιόδου, σύμφωνα με την παράγραφο 14. Το στοιχείο του κτηρίου κατατάσσεται ως χρηματοδοτική ή λειτουργική μίσθωση σύμφωνα με τις παραγράφους 7-13.

16. Όποτε απαιτείται για την κατάταξη και τη λογιστική αντιμετώπιση μίσθωσης γης και 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.

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.

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 στην όψη του ισολογισμού γίνεται διάκριση μεταξύ βραχυπρόθεσμων και μη βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων, η ίδια διάκριση γίνεται και για τις υποχρεώσεις της μίσθωσης.

24. Συχνά υφίστανται αρχικά άμεσα κόστη που αφορούν συγκεκριμένες μισθωτικές δραστηριότητες, όπως κατά τη διαπραγμάτευση και εξασφάλιση των μισθωτικών συμφωνιών. Τα κόστη που αποδίδονται άμεσα στις ενέργειες του μισθωτή που πραγματοποιούνται στα πλαίσια μίας χρηματοδοτικής μίσθωσης, προστίθενται στο ποσό που αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο.

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.

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.

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·

[1] Βλ. επίσης Διερμηνεία ΜΕΔ-15 *Λειτουργικές μισθώσεις — Κίνητρα*.

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.

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.

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.

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.

([1]) Βλ. επίσης Διερμηνεία ΜΕΔ-15 *Λειτουργικές μισθώσεις — Κίνητρα*.

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.

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.

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.

ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΤΟΥ ΔΛΠ 17 (ΑΝΑΘΕΩΡΗΜΕΝΟ ΤΟ 1997)

70. Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 17 *Μισθώσεις* (αναθεωρημένο το 1997).

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·

   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. 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.

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.

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.

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.

([1]) Βλ. επίσης τη Διερμηνεία ΜΕΔ-31 *Έσοδα-συναλλαγές ανταλλαγής που εμπεριέχουν υπηρεσίες διαφήμισης.*

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.

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.

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.

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.

([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.*

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.

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]

32. Όταν μία τοκοφόρος επένδυση ενσωματώνει, κατά την απόκτησή της, δουλευμένους τόκους, τότε η μεταγενέστερη είσπραξη τόκων κατανέμεται μεταξύ των προ της απόκτησης και των μετά την απόκτηση περιόδων και ως έσοδο αναγνωρίζεται μόνον η μετά την απόκτηση αναλογία. Όταν διανέμονται μερίσματα από τα προ της απόκτησης συμμετοχών καθαρά κέρδη, τα μερίσματα αυτά εκπίπτονται από το κόστος αγοράς των χρεογράφων. Αν είναι δύσκολο να γίνει ένας τέτοιος επιμερισμός, χωρίς αυτός να είναι αυθαίρετος, τότε τα μερίσματα αναγνωρίζονται ως έσοδο, εκτός αν αντιπροσωπεύουν καθαρά την ανάκτηση ενός μέρους του κόστους των συμμετοχικών τίτλων.

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.

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.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 19

Παροχές σε εργαζομένους

ΣΚΟΠΟΣ

Σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να προδιαγράψει τη λογιστική και τις γνωστοποιήσεις για παροχές σε εργαζόμενους. Το Πρότυπο απαιτεί η 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

1. 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*.

2. Το Πρότυπο αυτό δεν ασχολείται με οικονομικές αναφορές από τα προγράμματα παροχών σε εργαζόμενους (βλ. ΔΛΠ 26 *Λογιστικός χειρισμός και παρουσίαση των προγραμμάτων παροχών αποχώρησης*).

3. Στις παροχές σε εργαζόμενους στις οποίες εφαρμόζεται το παρόν Πρότυπο συμπεριλαμβάνονται και εκείνες που χορηγούνται:

   α) σύμφωνα με επίσημα προγράμματα ή άλλες τυπικές 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.

4. Οι παροχές σε εργαζομένους περιλαμβάνουν:

   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 λόγω 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 πληρωτέα εξ ολοκλήρου μέσα σε δώδεκα μήνες μετά το τέλος της περιόδου, συμμετοχή στα κέρδη, πρόσθετες παροχές και μεταφερόμενη αποζημίωση και

   δ) παροχές εξόδου από την υπηρεσία.

   Επειδή κάθε κατηγορία που εντοπίζεται ανωτέρω στα στοιχεία α)-δ) έχει διαφορετικά χαρακτηριστικά, το Πρότυπο αυτό καθιερώνει ιδιαίτερες απαιτήσεις για κάθε κατηγορία.

5. Οι παροχές σε εργαζόμενους περιλαμβάνουν παροχές που χορηγούνται είτε στους εργαζόμενους είτε στα προστατευόμενα μέλη τους και μπορεί να τακτοποιούνται με πληρωμές (ή την παροχή αγαθών ή υπηρεσιών) που γίνονται είτε απευθείας στους εργαζόμενους, στις συζύγους τους, στα τέκνα ή άλλα προστατευόμενα μέλη ή σε άλλους, όπως ασφαλιστικές εταιρείες.

6. Ο εργαζόμενος μπορεί να παρέχει υπηρεσίες στην οικονομική οντότητα βάσει πλήρους, έκτακτης, μόνιμης, ευκαιριακής ή προσωρινής απασχόλησης. Για το σκοπό του Προτύπου αυτού, στους εργαζόμενους περιλαμβάνονται τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου και το άλλο διευθυντικό προσωπικό.

ΟΡΙΣΜΟΙ

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

Παροχές σε εργαζομένους είναι όλες οι μορφές της αντιπαροχής που δίδεται από μια οικονομική οντότητα σε αντάλλαγμα για την παρεχόμενη από τους εργαζόμενους υπηρεσία.

Βραχυπρόθεσμες παροχές σε εργαζομένους είναι παροχές σε εργαζομένους (άλλες εκτός από παροχές εξόδου από την υπηρεσία) που λήγουν στο σύνολό τους εντός δώδεκα μηνών από το τέλος της περιόδου 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.

Προγράμματα παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία είναι τυπικές ή άτυπες συμφωνίες κατά τις οποίες μια οικονομική οντότητα χορηγεί παροχές μετά την απασχόληση σε έναν ή περισσότερους εργαζόμενους.

Προγράμματα καθορισμένων εισφορών είναι προγράμματα παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία κατά τα οποία μια οικονομική οντότητα καταβάλλει καθορισμένες εισφορές σε μία ξεχωριστή επιχειρηματική οικονομική οντότητα (φορέα) και δεν θα έχει καμιά νομική ή τεκμαιρόμενη δέσμευση να πληρώνει περαιτέρω εισφορές, αν ο φορέας δεν κατέχει επαρκή περιουσιακά στοιχεία για να πληρώσει όλες τις παροχές σε εργαζόμενους που αφορούν στην υπηρεσία του εργαζόμενου κατά την τρέχουσα και τις προηγούμενες περιόδους.

Προγράμματα καθορισμένων παροχών είναι προγράμματα παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία, άλλα εκτός από τα προγράμματα καθορισμένων εισφορών.

Προγράμματα πολλών εργοδοτών είναι προγράμματα καθορισμένων εισφορών (άλλα εκτός από κρατικά προγράμματα) ή προγράμματα καθορισμένων παροχών (άλλα εκτός από κρατικά προγράμματα) που:

α) συγκεντρώνουν τα περιουσιακά στοιχεία που συνεισφέρονται από διάφορες 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, πάνω στη βάση που προσδιορίζονται τα επίπεδα εισφορών και παροχών χωρίς αναφορά στην ταυτότητα της οικονομικής οντότητας που απασχολεί τους εργαζόμενους.

Λοιπές μακροπρόθεσμες παροχές σε εργαζομένους (άλλες εκτός από παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία και παροχές εξόδου από την υπηρεσία) που λήγουν στο σύνολο τους μέσα σε δώδεκα μήνες μετά από το τέλος της περιόδου στην οποία οι εργαζόμενοι παρέχουν τις σχετικές υπηρεσίες.

Οι παροχές εξόδου από την υπηρεσία είναι παροχές σε εργαζομένους που προκύπτουν είτε από:

α) την απόφαση της οικονομικής οντότητας να τερματίσει την απασχόληση ενός εργαζόμενου πριν από την κανονική ημερομηνία συνταξιοδότησης ή

β) την απόφαση ενός εργαζόμενου να αποδεχθεί εθελοντική έξοδο από την υπηρεσία με αντάλλαγμα αυτές τις παροχές.

Κατοχυρωμένες παροχές σε εργαζόμενους είναι παροχές σε εργαζόμενους που δεν εξαρτώνται από μελλοντική απασχόληση.

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.

Κόστος τρέχουσας απασχόλησης είναι η αύξηση στην παρούσα αξία της δέσμευσης καθορισμένων παροχών που προέρχεται από την απασχόληση εργαζόμενου κατά την τρέχουσα περίοδο.

Κόστος τόκων είναι η αύξηση κατά τη διάρκεια μιας περιόδου της παρούσας αξίας της δέσμευσης καθορισμένων παροχών που συμβαίνει γιατί οι παροχές είναι μια περίοδο πλησιέστερα προς τακτοποίηση.

Περιουσιακά στοιχεία προγράμματος αποτελούν τα:

α) περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται από ένα ταμείο μακροπρόθεσμων παροχών σε εργαζόμενους και

β) ασφαλιστήρια συμβόλαια που πληρούν τις προϋποθέσεις.

Περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται από ένα φορέα μακροχρόνιων παροχών σε εργαζόμενους είναι περιουσιακά στοιχεία (άλλα εκτός από μη μεταβιβάσιμα χρηματοοικονομικά μέσα που εκδίδονται από την αναφέρουσα οικονομική οντότητα) που:

α) κατέχονται από μια οικονομική οντότητα (φορέα) η οποία είναι νομικά ανεξάρτητη από την αναφέρουσα οικονομική οντότητα και υφίσταται μόνο και μόνο για να πληρώνει ή να χρηματοδοτεί παροχές σε εργαζόμενους και

β) είναι διαθέσιμα για να χρησιμοποιούνται μόνο για πληρωμή ή χρηματοδότηση παροχών σε εργαζόμενους, δεν είναι διαθέσιμα στους πιστωτές της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας (έστω και σε πτώχευση) και δεν μπορούν να επιστραφούν στην αναφέρουσα οικονομική οντότητα εκτός αν, είτε:

i) 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 πτώχευση) και δεν μπορούν να πληρωθούν στην αναφέρουσα οικονομική οντότητα εκτός αν:

i) οι πρόσοδοι αντιπροσωπεύουν πλεονάζοντα περιουσιακά στοιχεία που δεν είναι απαραίτητα σύμφωνα με το ασφαλιστήριο για την αντιμετώπιση όλων των σχετικών δεσμεύσεων που αφορούν παροχές σε εργαζόμενους 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.

Η απόδοση των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος είναι τόκοι, μερίσματα και άλλα έσοδα που προέρχονται από τα περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος, μαζί με πραγματοποιηθέντα και απραγματοποίητα κέρδη ή ζημίες από τα περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος, μείον κάθε κόστος για τη διαχείριση του προγράμματος και μείον κάθε φόρο πληρωτέο από το ίδιο το πρόγραμμα.

Τα αναλογιστικά κέρδη και ζημιές αποτελούνται από:

α) εμπειρικές προσαρμογές (οι επιπτώσεις των διαφορών μεταξύ των προηγούμενων αναλογιστικών παραδοχών και των όσων πραγματικά συνέβησαν) και

β) τις επιπτώσεις των μεταβολών στις αναλογιστικές παραδοχές.

Κόστος προϋπηρεσίας είναι η αύξηση στην παρούσα αξία της δέσμευσης καθορισμένων παροχών για υπηρεσία εργαζόμενου σε προηγούμενες περιόδους, που καταλήγει στην τρέχουσα περίοδο από την εισαγωγή ή τις μεταβολές στις παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία ή λοιπών μακροπρόθεσμων παροχών σε εργαζόμενους. Το κόστος προϋπηρεσίας μπορεί να είναι είτε θετικό (όταν παροχές καθιερώνονται ή βελτιώνονται) είτε αρνητικό (όταν μειώνονται υπάρχουσες παροχές).

ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ

8. Οι βραχυπρόθεσμες παροχές σε εργαζόμενους περιλαμβάνουν στοιχεία τέτοια όπως:

α) ημερομίσθια, μισθούς και εισφορές κοινωνικών ασφαλίσεων·

β) βραχύχρονες αποζημιωνόμενες απουσίες (τέτοιες όπως ετήσια άδεια μετ' αποδοχών και άδεια ασθενείας μετ' αποδοχών), όταν οι απουσίες αναμένεται να συμβούν μέσα σε δώδεκα μήνες μετά το τέλος της περιόδου στην οποία οι εργαζόμενοι παρέχουν τη σχετική εργασιακή υπηρεσία·

γ) συμμετοχή στα κέρδη και πρόσθετες παροχές πληρωτέες μέσα σε δώδεκα μήνες μετά τη λήξη της περιόδου μέσα στην οποία οι εργαζόμενοι παρέχουν τη σχετική υπηρεσία και

δ) μη χρηματικές παροχές (τέτοιες όπως ιατροφαρμακευτική περίθαλψη, στέγαση, αυτοκίνητα και δωρεάν ή επιδοτούμενα αγαθά ή υπηρεσίες) για τους τωρινούς εργαζόμενους.

9. Η λογιστικοποίηση βραχυπρόθεσμων παροχών σε εργαζόμενους είναι γενικά απλή, γιατί δεν απαιτούνται αναλογιστικές παραδοχές για την επιμέτρηση της δέσμευσης ή του κόστους και δεν υπάρχει καμιά πιθανότητα οποιουδήποτε αναλογιστικού κέρδους ή ζημίας. Περαιτέρω, βραχυπρόθεσμες δεσμεύσεις καθορισμένων παροχών σε εργαζόμενους επιμετρώνται πάνω σε μια απροεξόφλητη βάση.

[1] Όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 4 *Ασφαλιστήρια συμβόλαια*, δεν είναι απαραίτητο ένα ασφαλιστήριο συμβόλαιο που πληροί τις προϋποθέσεις να είναι ασφαλιστήριο συμβόλαιο.

Αναγνώριση και επιμέτρηση

Βραχυπρόθεσμες παροχές σε εργαζόμενους

10. Όταν ένας εργαζόμενος έχει παράσχει υπηρεσία σε μια 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. Αν το ποσό που ήδη πληρώθηκε υπερβαίνει το απροεξόφλητο ποσό των παροχών, η οικονομική οντότητα πρέπει να αναγνωρίσει αυτό το υπερβάλλον ως περιουσιακό στοιχείο (προπληρωθέν έξοδο) κατά την έκταση που η προπληρωμή θα οδηγήσει, για παράδειγμα, σε μείωση μελλοντικών πληρωμών ή επιστροφή χρημάτων και

β) *ως έξοδο, εκτός αν ένα άλλο Πρότυπο απαιτεί ή επιτρέπει τη συμπερίληψη των παροχών στο κόστος του περιουσιακού στοιχείου (βλ., για παράδειγμα, ΔΛΠ 2 Αποθέματα και ΔΛΠ 16 Ενσώματα πάγια).*

Οι παράγραφοι 11, 14 και 17 εξηγούν πως μια οικονομική οντότητα θα εφαρμόζει αυτήν την απαίτηση στις βραχυπρόθεσμες παροχές σε εργαζόμενους με τη μορφή των αποζημιωνόμενων απουσιών και προγραμμάτων μερισμού κερδών και πρόσθετων παροχών.

Βραχύχρονες αποζημιωνόμενες απουσίες

11. Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει το αναμενόμενο κόστος των βραχυπρόθεσμων παροχών σε εργαζόμενους με τη μορφή των αποζημιωνόμενων απουσιών σύμφωνα με την παράγραφο 10 ως ακολούθως:

α) στην περίπτωση των σωρευόμενων αποζημιωτέων απουσιών, όταν οι εργαζόμενοι παρέχουν υπηρεσία που αυξάνει το δικαίωμα τους σε μελλοντικές αποζημιωνόμενες απουσίες και

β) στην περίπτωση των μη σωρευομένων αποζημιωτέων απουσιών, όταν οι απουσίες πραγματοποιούνται.

12. 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 υπηρεσία. Το δικαίωμα σε αποζημιωνόμενες απουσίες εμπίπτει σε δύο κατηγορίες:

α) σωρευτικό και

β) μη σωρευτικό.

13. Σωρευόμενες *αποζημιωτέες* απουσίες είναι εκείνες που μεταφέρονται εις νέο και μπορεί να χρησιμοποιηθούν σε μελλοντικές περιόδους, αν το δικαίωμα της τρέχουσας περιόδου δεν χρησιμοποιηθεί πλήρως. Σωρευμένες *αποζημιωτέες* απουσίες 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) ή 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 αποζημιωνόμενες απουσίες. Η δέσμευση υπάρχει και αναγνωρίζεται, ακόμη και αν οι αποζημιωνόμενες απουσίες δεν είναι κεκτημένο δικαίωμα, μολονότι η πιθανότητα οι εργαζόμενοι να αποχωρήσουν, πριν χρησιμοποιήσουν το σωρευμένο μη κεκτημένο δικαίωμα, επηρεάζει την επιμέτρηση της δέσμευσης αυτής.

14. Η οικονομική οντότητα θα επιμετρά το αναμενόμενο κόστος των σωρευόμενων αποζημιωτέων απουσιών ως το πρόσθετο ποσό που αναμένει να καταβάλει ως αποτέλεσμα του αχρησιμοποίητου δικαιώματος που έχει σωρευθεί κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

15. 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 αποζημιωνόμενες απουσίες. Για παράδειγμα, η δέσμευση για άδεια ασθενείας είναι πιθανό να είναι ουσιώδης μόνο αν υπάρχει μία επίσημη ή ανεπίσημη συμφωνία ότι αχρησιμοποίητη αναρρωτική άδεια μετ' αποδοχών μπορεί να θεωρηθεί ως άδεια μετ' αποδοχών.

Παράδειγμα που επεξηγεί τις παραγράφους 14 και 15

Μια οικονομική οντότητα έχει 100 εργαζόμενους, που ο καθένας δικαιούται πέντε εργάσιμες ημέρες πληρωμένης άδειας ασθενείας ετησίως. Αχρησιμοποίητη άδεια ασθενείας μπορεί να μεταφέρεται εις νέον για ένα ημερολογιακό έτος. Η άδεια ασθενείας λαμβάνεται πρώτα από το δικαίωμα του τρέχοντος έτους και μετά από οποιοδήποτε υπόλοιπο που μεταφέρθηκε εις νέον από το προηγούμενο έτος (με βάση τη μέθοδο ΤΕΠΕ). Κατά την 30ή Δεκεμβρίου 20Χ1, το μέσο αχρησιμοποίητο δικαίωμα είναι δύο ημέρες ανά εργαζόμενο. Η οικονομική οντότητα αναμένει, βασιζόμενη στην εμπειρία του παρελθόντος, η οποία αναμένεται να συνεχιστεί, ότι 92 εργαζόμενοι δεν θα πάρουν περισσότερο από πέντε ημέρες πληρωμένης άδειας ασθενείας το 20Χ2 και ότι οι απομένοντες 8 εργαζόμενοι θα πάρουν κατά μέσο όρο εξίμισι ημέρες ο καθένας.

Η οικονομική οντότητα αναμένει ότι θα πληρώσει 12 ημερών πρόσθετη αποζημίωση πληρωμένης ασθένειας ως αποτέλεσμα του αχρησιμοποίητου δικαιώματος που έχει σωρευτεί κατά την 31η Δεκεμβρίου 20Χ1 (μία και μισή ημέρα ο καθένας για 8 εργαζόμενους). Συνεπώς, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει μια υποχρέωση ίση με 12 ημέρες πληρωμένης ασθενείας.

16. Οι μη σωρευόμενες *αποζημιωτέες* απουσίες δεν μεταφέρονται εις νέον: εκπνέουν, αν το δικαίωμα της τρέχουσας περιόδου δεν εξασκηθεί πλήρως και δεν παρέχεται το δικαίωμα στους εργαζόμενους πληρωμής μετρητών για το αχρησιμοποίητο δικαίωμα με την αποχώρηση από την οικονομική οντότητα. Αυτή είναι συνήθως η περίπτωση για πληρωμή ασθένειας (κατά την έκταση που αχρησιμοποίητο δικαίωμα του παρελθόντος δεν αυξάνει μελλοντικό δικαίωμα), άδεια μητρότητας ή πατρότητας και αποζημιωνόμενες απουσίες για δικαστική υπηρεσία ή στρατιωτική υπηρεσία. Η οικονομική οντότητα δεν αναγνωρίζει καμιά υποχρέωση ή έξοδο μέχρι το χρόνο της απουσίας, γιατί η εργασιακή υπηρεσία δεν αυξάνει το ποσό της παροχής.

Προγράμματα μερισμού κερδών και πρόσθετων παροχών

17. Η οικονομική οντότητα θα αναγνωρίζει το αναμενόμενο κόστος μερισμού κερδών και προσθέτων παροχών σύμφωνα με την παράγραφο 10, όταν και μόνον όταν:

α) η οικονομική οντότητα έχει μια παρούσα νομική ή τεκμαιρόμενη δέσμευση να κάνει τέτοιες πληρωμές, ως αποτέλεσμα παρελθόντων γεγονότων και

β) μια αξιόπιστη εκτίμηση της δέσμευσης μπορεί να γίνει.

Μια παρούσα δέσμευση υπάρχει όταν και μόνο όταν, η οικονομική οντότητα δεν έχει καμία ρεαλιστική εναλλακτική λύση, παρά να κάνει τις πληρωμές.

18. Σύμφωνα με μερικά προγράμματα μερισμού κερδών, οι εργαζόμενοι λαμβάνουν ένα μερίδιο του κέρδους μόνο, αν παραμείνουν στην οικονομική οντότητα για μια καθορισμένη περίοδο. Τέτοια προγράμματα δημιουργούν τεκμαιρόμενη δέσμευση, καθώς εργαζόμενοι παρέχουν υπηρεσίες που αυξάνουν το ποσό που θα καταβληθεί, αν αυτοί παραμείνουν στην υπηρεσία μέχρι το τέλος της καθορισμένης περιόδου. Η επιμέτρηση τέτοιων τεκμαιρόμενων δεσμεύσεων αντανακλά τη δυνατότητα μερικοί εργαζόμενοι να φύγουν, χωρίς να συμμετάσχουν στο μερισμό των κερδών.

Παράδειγμα που επεξηγεί την παράγραφο 18

Ένα πρόγραμμα μερισμού κερδών απαιτεί από μια οικονομική οντότητα την καταβολή μιας καθορισμένης αναλογίας των κερδών της για το έτος σε εργαζόμενους, που υπηρετούν καθ' όλο το έτος. Αν κανένας εργαζόμενος δεν φύγει κατά τη διάρκεια του έτους, το σύνολο των πληρωμών από το μερισμό των κερδών για το έτος θα είναι 3 % των κερδών. Η οικονομική οντότητα εκτιμά ότι ο αριθμός του συνολικά απασχολούμενου προσωπικού θα μειώσει τις πληρωμές στο 2,5 % των κερδών.

Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει υποχρέωση και ένα έξοδο ύψους 2,5 % των κερδών.

19. Η οικονομική οντότητα μπορεί να μην έχει νομική δέσμευση να καταβάλει πρόσθετες παροχές. Παρ' όλα αυτά, σε μερικές περιπτώσεις, μια οικονομική οντότητα έχει τακτική καταβολής πρόσθετων παροχών. Σε τέτοιες περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα έχει τεκμαιρόμενη δέσμευση, γιατί η οικονομική οντότητα δεν έχει άλλη ρεαλιστική εναλλακτική λύση, παρά να καταβάλει τις πρόσθετες παροχές. Η επιμέτρηση της τεκμαιρόμενης δέσμευσης αντανακλά την πιθανότητα ότι μερικοί εργαζόμενοι μπορεί να φύγουν, χωρίς να λάβουν πρόσθετη αμοιβή.

20. Η οικονομική οντότητα μπορεί να κάνει μια 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.

21. Η δέσμευση σύμφωνα με τα προγράμματα μερισμού των κερδών 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 μερισμού των κερδών και προσθέτων παροχών όχι ως διανομή κερδών, αλλά ως έξοδο.

22. Αν οι πληρωμές μερισμού κερδών και προσθέτων παροχών δεν καθίστανται καταβλητέες στο σύνολό τους μέσα σε δώδεκα μήνες μετά το τέλος της περιόδου στην οποία οι εργαζόμενοι παρέχουν τη σχετική υπηρεσία, οι πληρωμές αυτές θεωρούνται ως λοιπές μακροπρόθεσμες παροχές σε εργαζόμενους (βλ. παραγράφους 126-131).

Γνωστοποιήσεις

23. Μολονότι το Πρότυπο αυτό δεν απαιτεί ειδικές γνωστοποιήσεις για βραχυπρόθεσμες παροχές σε εργαζόμενους, άλλα Πρότυπα μπορεί να απαιτούν γνωστοποιήσεις. Για παράδειγμα το ΔΛΠ 24 *Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών* 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

24. Οι παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία περιλαμβάνουν, για παράδειγμα:

α) παροχές λόγω αποχώρησης, όπως συντάξεις και

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 θα εφαρμόζει το Πρότυπο αυτό σε όλες αυτές τις ρυθμίσεις, είτε συνιστούν είτε όχι την ίδρυση μιας ξεχωριστής οικονομικής οντότητας για να εισπράττει εισφορές και να καταβάλει παροχές.

25. Τα προγράμματα παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία διακρίνονται είτε σε προγράμματα καθορισμένων εισφορών είτε σε προγράμματα καθορισμένων παροχών, ανάλογα με την οικονομική υπόσταση του προγράμματος, όπως αυτή προκύπτει από τους κύριους όρους και συνθήκες του. Κατά τα προγράμματα καθορισμένων εισφορών:

α) η νομική ή τεκμαιρόμενη δέσμευση της οικονομικής οντότητας περιορίζεται στο ποσό που αυτή δέχεται να συνεισφέρει στο φορέα. 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 και

β) κατά συνέπεια, ο αναλογιστικός κίνδυνος (ότι οι παροχές θα είναι λιγότερες από τις αναμενόμενες) και ο επενδυτικός κίνδυνος (ότι τα περιουσιακά στοιχεία που είναι επενδυμένα θα είναι ανεπαρκή για να αντιμετωπίσουν τις αναμενόμενες παροχές) βαρύνουν τον εργαζόμενο.

26. Παραδείγματα περιπτώσεων, όπου η δέσμευση της οικονομικής οντότητας δεν περιορίζεται στο ποσό που δέχεται να συνεισφέρει στο φορέα είναι, όταν η οικονομική οντότητα έχει μία νομική ή τεκμαιρόμενη υποχρέωση μέσω:

α) ενός τύπου του προγράμματος παροχών που δεν συνδέεται μόνο με το ποσό των εισφορών·

β) μιας εγγύησης, είτε έμμεσα μέσω ενός προγράμματος είτε άμεσα, μέσω μίας καθορισμένης απόδοσης πάνω στις εισφορές ή

γ) εκείνων των ανεπίσημων πρακτικών εφαρμογών που δημιουργούν μία τεκμαιρόμενη δέσμευση. Για παράδειγμα, μία τεκμαιρόμενη δέσμευση μπορεί να προκύψει, όταν μια οικονομική οντότητα έχει ιστορικά παράσχει αυξανόμενα οφέλη σε πρώην εργαζόμενους για να αντιμετωπιστεί ο ρυθμός του πληθωρισμού ακόμη και όταν δεν υπάρχει νομική δέσμευση να πράξει έτσι.

27. Κατά τα προγράμματα καθορισμένων παροχών:

α) η δέσμευση της οικονομικής οντότητας είναι να παρέχει τις συμφωνημένες παροχές στους τωρινούς και πρώην εργαζόμενους και

β) ο αναλογιστικός κίνδυνος (ότι οι παροχές θα κοστίσουν περισσότερο από το αναμενόμενο) και ο επενδυτικός κίνδυνος βαρύνουν, ουσιαστικά, την οικονομική οντότητα. Αν η αναλογιστική ή επενδυτική εμπειρία είναι χειρότερη από τα αναμενόμενα, η δέσμευση της οικονομικής οντότητας μπορεί να αυξηθεί.

28. Οι παράγραφοι 29-42 κατωτέρω εξηγούν τη διάκριση μεταξύ προγραμμάτων καθορισμένων εισφορών και προγραμμάτων καθορισμένων παροχών στο πλαίσιο των προγραμμάτων πολλών εργοδοτών, κρατικών προγραμμάτων και ασφαλισμένων παροχών.

Προγράμματα πολλών εργοδοτών

29. Η οικονομική οντότητα θα ταξινομεί ένα πρόγραμμα πολλών εργοδοτών ως πρόγραμμα καθορισμένων εισφορών ή ως πρόγραμμα καθορισμένων παροχών, ανάλογα με τους όρους του προγράμματος (περιλαμβανομένης και οποιασδήποτε τεκμαιρόμενης δέσμευσης πέραν των τυπικών όρων). Όπου ένα πρόγραμμα πολλών εργοδοτών είναι ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών, η οικονομική οντότητα πρέπει να:

α) λογιστικοποιεί το αναλογούν σε αυτή μερίδιο της δέσμευσης καθορισμένων παροχών, περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος και του κόστους που συνδέεται με το πρόγραμμα με τον ίδιο τρόπο όπως για οποιοδήποτε άλλο πρόγραμμα καθορισμένων παροχών και

β) να γνωστοποιεί τις απαιτούμενες από την παράγραφο 120Α πληροφορίες.

30. Όταν δεν υπάρχουν διαθέσιμες επαρκείς πληροφορίες για να χρησιμοποιήσει τη λογιστική καθορισμένων παροχών σε ένα πρόγραμμα πολλών εργοδοτών, που είναι ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών, η οικονομική οντότητα θα:

α) λογιστικοποιεί το πρόγραμμα σύμφωνα με τις παραγράφους 44-46, όπως εάν επρόκειτο για πρόγραμμα καθορισμένων εισφορών·

β) γνωστοποιεί:

i) το γεγονός ότι το πρόγραμμα είναι ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών και

ii) τον λόγο γιατί δεν είναι διαθέσιμη επαρκής πληροφόρηση για να καταστήσει την οικονομική οντότητα ικανή να λογιστικοποιεί το πρόγραμμα ως πρόγραμμα καθορισμένων παροχών και

γ) Κατά την έκταση που ένα πλεόνασμα ή έλλειμμα στο πρόγραμμα μπορεί να επηρεάσει το ποσό μελλοντικών εισφορών, να γνωστοποιεί επιπρόσθετα:

i) κάθε διαθέσιμη πληροφορία σχετική με αυτό το πλεόνασμα ή έλλειμμα,

ii) τη βάση που χρησιμοποιήθηκε για να προσδιοριστεί αυτό το πλεόνασμα ή έλλειμμα και

iii) τις τυχόν επιπτώσεις, για την οικονομική οντότητα.

31. Ένα παράδειγμα ενός προγράμματος καθορισμένων παροχών πολλών εργοδοτών είναι εκείνο, όπου:

α) το πρόγραμμα χρηματοδοτείται πάνω σε βάση πληρωμής κατά τη ροή των εργασιών ούτως ώστε: οι εισφορές καθορίζονται σε επίπεδο που αναμένεται να είναι επαρκείς για την καταβολή των παροχών που καθίστανται πληρωτέες στην ίδια περίοδο και μελλοντικές παροχές που κερδήθηκαν κατά τη διάρκεια της τρέχουσας περιόδου θα εξοφλούνται από μελλοντικές εισφορές και

β) οι παροχές των εργαζομένων προσδιορίζονται από τη διάρκεια της υπηρεσίας τους και οι συμμετέχουσες οικονομικές οντότητες δεν έχουν πραγματικούς τρόπους αποχώρησης από το πρόγραμμα, χωρίς να καταβάλουν εισφορά για τις παροχές που κερδήθηκαν από εργαζόμενους μέχρι την ημερομηνία της αποχώρησης. Ένα τέτοιο πρόγραμμα δημιουργεί αναλογιστικό κίνδυνο για την οικονομική οντότητα: αν το οριστικό κόστος των παροχών που έχουν ήδη κερδηθεί κατά την ημερομηνία του ισολογισμού είναι μεγαλύτερο από το αναμενόμενο, η οικονομική οντότητα πρέπει είτε να αυξήσει τις εισφορές της είτε να πείσει τους εργαζόμενους να αποδεχθούν μία μείωση στις παροχές. Συνεπώς, ένα τέτοιο πρόγραμμα είναι ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών.

32. Όταν επαρκείς πληροφορίες είναι διαθέσιμες σχετικά με ένα πρόγραμμα πολλών εργοδοτών, το οποίο είναι ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών, η οικονομική οντότητα λογιστικοποιεί το αναλογούν σε αυτή μερίδιο της δέσμευσης καθορισμένων παροχών, των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος και του κόστους παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία που συνδέεται με το πρόγραμμα κατά τον ίδιο τρόπο, όπως για κάθε άλλο πρόγραμμα καθορισμένων παροχών. Όμως, σε μερικές περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα μπορεί να μην είναι σε θέση να εντοπίσει το μερίδιό της στην υποκείμενη οικονομική θέση και απόδοση του προγράμματος με επαρκή αξιοπιστία για λογιστικούς σκοπούς. Αυτό μπορεί να συμβεί, αν:

α) η οικονομική οντότητα δεν έχει πρόσβαση σε πληροφορίες σχετικά με το πρόγραμμα, που πληροί τις ανάγκες του Προτύπου αυτού ή

β) το πρόγραμμα εκθέτει τις συμμετέχουσες οικονομικές οντότητες σε αναλογιστικούς κινδύνους, που συνδέονται με τους τωρινούς και πρώην εργαζόμενους άλλων οικονομικών οντοτήτων, με αποτέλεσμα να μην υπάρχει σταθερή και αξιόπιστη βάση για επιμερισμό της δέσμευσης, των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος και του κόστους στις επιμέρους οικονομικές οντότητες που συμμετέχουν στο πρόγραμμα.

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 30.

32Α. 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 καλυφθεί 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 30, θα αναγνωρίσει το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση που απορρέει από τη συμβατική συμφωνία και το προκύπτον έσοδο ή έξοδο στα αποτελέσματα.

Παράδειγμα που επεξηγεί την παράγραφο 32Α

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 όπως εάν επρόκειτο για πρόγραμμα καθορισμένων εισφορών. Μία αποτίμηση του σχηματισμού κεφαλαίου που δεν έγινε σύμφωνα με το ΔΛΠ 19 εμφανίζει έλλειμμα 100 εκατομμυρίων στο πρόγραμμα. Το πρόγραμμα έχει συμφωνήσει ένα χρονοδιάγραμμα εισφορών με τους συμμετέχοντες εργοδότες με το οποίο θα εξαλειφθεί το έλλειμμα στα επόμενα πέντε έτη. Οι συνολικές εισφορές της οικονομικής οντότητας βάσει της σύμβασης ανέρχονται σε 8 εκατομμύρια.

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.

32Β. Το ΔΛΠ 37 *Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία* απαιτεί από την οικονομική οντότητα να αναγνωρίζει ή να γνωστοποιεί σχετικές πληροφορίες, για ορισμένες ενδεχόμενες υποχρεώσεις. Στο πλαίσιο ενός προγράμματος πολλών εργοδοτών, μια ενδεχομένη υποχρέωση μπορεί να προκύψει, για παράδειγμα, από:

α) αναλογιστικές ζημίες που αφορούν σε άλλες συμμετέχουσες οικονομικές οντότητες, γιατί κάθε οικονομική οντότητα που συμμετέχει σε ένα πρόγραμμα πολλών εργοδοτών μοιράζεται τους αναλογιστικούς κινδύνους κάθε άλλης συμμετέχουσας οικονομικής οντότητας ή

β) κάθε ευθύνη σύμφωνα με τους όρους του προγράμματος για τη χρηματοδότηση οποιασδήποτε έλλειψης στο πρόγραμμα, αν άλλες οικονομικές οντότητες σταματήσουν να συμμετέχουν.

33. Τα προγράμματα πολλών εργοδοτών διαφέρουν από τα προγράμματα ομαδικής διαχείρισης. Ένα πρόγραμμα ομαδικής διαχείρισης είναι καθαρά μία συγκέντρωση μεμονωμένων εργοδοτικών προγραμμάτων που συνενώνονται για να επιτραπεί στους συμμετέχοντες εργοδότες να συγκεντρώσουν τα περιουσιακά τους στοιχεία για επενδυτικούς σκοπούς και να μειώσουν τα κόστη διοίκησης και διαχείρισης της επένδυσης, αλλά οι διεκδικήσεις των διαφόρων εργοδοτών διαχωρίζονται για το αποκλειστικό όφελος των δικών τους εργαζομένων. Τα προγράμματα ομαδικής διαχείρισης παροχών στους εργαζόμενους δεν θέτουν ειδικά λογιστικά προβλήματα, γιατί υπάρχουν άμεσα διαθέσιμες πληροφορίες για να 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 πρώην εργαζόμενους των άλλων οικονομικών οντοτήτων. Οι ορισμοί στο Πρότυπο αυτό απαιτούν η οικονομική οντότητα να ταξινομεί ένα πρόγραμμα ομαδικής διαχείρισης παροχών στους εργαζόμενους ως πρόγραμμα καθορισμένων εισφορών ή ως πρόγραμμα καθορισμένων παροχών, σύμφωνα με τους όρους του προγράμματος (συμπεριλαμβανομένης κάθε τεκμαιρόμενης δέσμευσης πέραν των τυπικών όρων).

Προγράμματα καθορισμένων παροχών που επιμερίζουν τους κινδύνους ανάμεσα σε διάφορες οικονομικές οντότητες που τελούν υπό κοινό έλεγχο

34. Προγράμματα καθορισμένων παροχών που κατανέμουν τους κινδύνους ανάμεσα σε διάφορες οικονομικές οντότητες κάτω από κοινό έλεγχο, για παράδειγμα μία μητρική εταιρεία και οι θυγατρικές της, δεν αποτελούν προγράμματα πολλών εργοδοτών.

34Α. Μια οικονομική οντότητα που συμμετέχει σε τέτοιο πρόγραμμα θα λάβει πληροφορίες για το πρόγραμμα στο σύνολό του, επιμετρώμενες σύμφωνα με το ΔΛΠ 19 βάσει των παραδοχών που διέπουν το πρόγραμμα στο σύνολό του. Αν υφίσταται συμβατική συμφωνία ή δηλωμένη πολιτική για τη χρέωση του επιμετρώμενου σύμφωνα με το ΔΛΠ 19 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 χρηματοδοτεί το πρόγραμμα, κατά τον νόμο. 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.

34Β. Η συμμετοχή σε τέτοιο πρόγραμμα αποτελεί συναλλαγή συνδεδεμένων μερών για κάθε μεμονωμένη οντότητα του ομίλου. Κατά συνέπεια, μια οικονομική οντότητα θα προβαίνει στις ακόλουθες γνωστοποιήσεις στις ατομικές ή μεμονωμένες οικονομικές της καταστάσεις:

α) τη συμβατική συμφωνία ή δηλωμένη πολιτική για τη χρέωση του καθαρού κόστους των καθορισμένων παροχών ή το γεγονός ότι δεν υπάρχει τέτοια πολιτική·

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 34Α, όλες τις πληροφορίες για το πρόγραμμα στο σύνολό του, σύμφωνα με τις παραγράφους 120-121·

δ) αν η οικονομική οντότητα λογιστικοποιεί την καταβλητέα εισφορά της περιόδου σύμφωνα με την παράγραφο 34Α, τις πληροφορίες για το πρόγραμμα στο σύνολό του που απαιτούνται σύμφωνα με την παράγραφο 120Α στοιχεία β)-ε), ι), ιδ), ιε), ιζ) και την παράγραφο 121. Οι λοιπές γνωστοποιήσεις που απαιτεί η παράγραφος 120Α δεν εφαρμόζονται.

35. [Απαλείφθηκε]

Κρατικά προγράμματα

36. Η οικονομική οντότητα πρέπει να λογιστικοποιεί ένα κρατικό πρόγραμμα παροχών με τον ίδιο τρόπο όπως ένα πρόγραμμα πολλών εργοδοτών (βλ. παραγράφους 29 και 30).

37. 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 λειτουργούνται από την κεντρική κυβέρνηση ή τις τοπικές αυτοδιοικήσεις ή από οποιοδήποτε άλλο σώμα (για παράδειγμα αυτόνομο όργανο που δημιουργείται ειδικώς για αυτόν τον σκοπό), το οποίο δεν ελέγχεται ή δεν επηρεάζεται από την αναφέρουσα οικονομική οντότητα. Μερικά 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.

38. Τα κρατικά προγράμματα χαρακτηρίζονται στη φύση τους ως προγράμματα καθορισμένων παροχών ή καθορισμένων εισφορών αναλόγως της δέσμευσης της οικονομικής οντότητας, σύμφωνα με το πρόγραμμα. Πολλά κρατικά προγράμματα χρηματοδοτούνται πάνω στη βάση καταβολής κατά τη ροή των εργασιών: οι εισφορές καθορίζονται σε ένα επίπεδο που αναμένεται και είναι επαρκές για την πληρωμή των απαιτούμενων παροχών που καθίστανται καταβλητέες μέσα στην ίδια περίοδο. Μελλοντικές παροχές που κερδήθηκαν στην τρέχουσα περίοδο θα εξοφλούνται από μελλοντικές εισφορές. 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 παροχές που κέρδισαν οι δικοί της εργαζόμενοι σε προηγούμενα χρόνια. Γι' αυτόν τον λόγο, τα κρατικά προγράμματα είναι συνήθως προγράμματα καθορισμένων εισφορών. Όμως, στις σπάνιες περιπτώσεις, που ένα κρατικό πρόγραμμα είναι ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τον χειρισμό που περιγράφεται στις παραγράφους 29 και 30.

Ασφαλισμένες παροχές

39. 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 θα έχει (είτε άμεσα είτε έμμεσα μέσω του προγράμματος) μια νομική ή τεκμαιρόμενη δέσμευση είτε να:

α) καταβάλει τις παροχές σε εργαζόμενους άμεσα, όταν αυτές καθίστανται πληρωτέες, ή

β) πληρώνει πρόσθετα ποσά, αν ο ασφαλιστής δεν καταβάλει όλες τις μελλοντικές παροχές στους εργαζόμενους που αφορούν στην υπηρεσία που προσέφερε ο εργαζόμενος στην τρέχουσα και σε προηγούμενες περιόδους.

Αν η οικονομική οντότητα διατηρεί μία τέτοια νομική ή τεκμαιρόμενη δέσμευση, θα αντιμετωπίζει το πρόγραμμα ως πρόγραμμα καθορισμένων εισφορών.

40. Οι ασφαλισμένες από ένα 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 προγράμματα.

41. Όταν μια οικονομική οντότητα χρηματοδοτεί μια δέσμευση παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία εισφέροντας σε ένα ασφαλιστήριο συμβόλαιο, σύμφωνα με την οποία η οικονομική οντότητα (είτε άμεσα, είτε έμμεσα μέσω του προγράμματος και του μηχανισμού καθορισμού μελλοντικών ασφαλίστρων ή μέσω της σχέσης συνδεδεμένου μέλους με τον ασφαλιστή) διατηρεί νομική ή τεκμαιρόμενη δέσμευση, η καταβολή των ασφαλίστρων δεν ισούται με τακτοποίηση καθορισμένων εισφορών. Συνεπώς η οικονομική οντότητα:

α) λογιστικοποιεί το ασφαλιστήριο συμβόλαιο που πληροί τις προϋποθέσεις ως περιουσιακό στοιχείο του προγράμματος (βλ. παράγραφο 7) και

β) αναγνωρίζει άλλα ασφαλιστήρια συμβόλαια ως δικαιώματα αποζημίωσης (αν τα συμβόλαια πληρούν τα κριτήρια της παραγράφου 104Α).

42. 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 έχει μοναδική ευθύνη την καταβολή των παροχών. Η καταβολή καθορισμένων ασφαλίστρων κάτω από τέτοια συμβόλαια είναι ουσιαστικά, η τακτοποίηση της δέσμευσης παροχής σε εργαζόμενο μάλλον, παρά μια επένδυση για να αντιμετωπιστεί η δέσμευση. Κατά συνέπεια, η οικονομική οντότητα δεν έχει πλέον περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση. Έτσι, η οικονομική οντότητα χειρίζεται τέτοιες πληρωμές ως εισφορές σε πρόγραμμα καθορισμένων εισφορών.

ΠΑΡΟΧΕΣ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΕΞΟΔΟ ΑΠΟ ΤΗΝ ΥΠΗΡΕΣΙΑ: ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΑ ΚΑΘΟΡΙΣΜΕΝΩΝ ΕΙΣΦΟΡΩΝ

43. Η λογιστική για τα προγράμματα καθορισμένων εισφορών είναι απλή, γιατί η δέσμευση της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας για κάθε περίοδο προσδιορίζεται από τα ποσά που συνεισφέρονται 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 οποιοδήποτε αναλογιστικό κέρδος ή ζημιά. Περαιτέρω, οι δεσμεύσεις επιμετρώνται πάνω σε μια απροεξόφλητη βάση, εκτός όταν δεν λήγουν στο σύνολό τους μέσα σε δώδεκα μήνες μετά τη λήξη της περιόδου στην οποία οι εργαζόμενοι παρέχουν τη σχετική υπηρεσία.

Αναγνώριση και επιμέτρηση

44. Όταν ένας εργαζόμενος έχει παράσχει υπηρεσία σε μια οικονομική οντότητα κατά τη διάρκεια μιας περιόδου, η οικονομική οντότητα θα αναγνωρίζει την καταβλητέα σε ένα πρόγραμμα καθορισμένων εισφορών εισφορά σε αντάλλαγμα για εκείνη την υπηρεσία:

α) ως υποχρέωση (δουλευμένο έξοδο), μετά την αφαίρεση οποιασδήποτε εισφοράς που ήδη πληρώθηκε. Αν η εισφορά που έχει ήδη πληρωθεί υπερβαίνει την οφειλόμενη εισφορά για υπηρεσία πριν από την ημερομηνία του ισολογισμού, η οικονομική οντότητα θα αναγνωρίζει αυτό το υπερβάλλον ποσό ως περιουσιακό στοιχείο (προπληρωμένο έξοδο) κατά την έκταση που η προπληρωμή θα οδηγήσει, για παράδειγμα σε μια μείωση μελλοντικών πληρωμών ή επιστροφή μετρητών και

β) ως έξοδο, εκτός αν ένα άλλο Πρότυπο απαιτεί ή επιτρέπει τη συμπερίληψη των παροχών στο κόστος του περιουσιακού στοιχείου (βλ., για παράδειγμα, ΔΛΠ 2 *Αποθέματα* και ΔΛΠ 16 *Ενσώματα πάγια*).

45. Όταν οι εισφορές σε ένα πρόγραμμα καθορισμένων εισφορών δεν λήγουν στο σύνολό τους μέσα σε δώδεκα μήνες μετά τη λήξη της περιόδου στην οποία οι εργαζόμενοι παρέχουν τη σχετική υπηρεσία, θα προεξοφλούνται χρησιμοποιώντας προεξοφλητικό επιτόκιο που καθορίζεται στην παράγραφο 78.

Γνωστοποιήσεις

46. Η οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί το ποσό που αναγνωρίζεται ως έξοδο για προγράμματα καθορισμένων εισφορών.

47. 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

48. Η λογιστική για τα προγράμματα καθορισμένων παροχών είναι πολύπλοκη, γιατί απαιτούνται αναλογιστικές παραδοχές για να επιμετρηθεί η δέσμευση και το έξοδο, ενώ υπάρχει πιθανότητα αναλογιστικών κερδών και ζημιών. Επιπλέον, οι δεσμεύσεις επιμετρώνται πάνω σε μια προεξοφλητική βάση, γιατί μπορεί να διακανονισθούν μετά από πολλά χρόνια από την παροχή της σχετικής υπηρεσίας από τους εργαζόμενους.

Αναγνώριση και επιμέτρηση

49. Τα προγράμματα καθορισμένων παροχών μπορεί να μην είναι χρηματοδοτούμενα ή να είναι εξ ολοκλήρου ή εν μέρει χρηματοδοτούμενα από μια οικονομική οντότητα και μερικές φορές από τους εργαζομένους αυτής σε μια οικονομική οντότητα ή έναν φορέα, που είναι νομικά ξεχωριστός από την αναφέρουσα οικονομική οντότητα και από τον οποίο καταβάλλονται οι παροχές στους εργαζόμενους. Η πληρωμή των χρηματοδοτούμενων παροχών, όταν καθίστανται καταβλητέες εξαρτάται όχι μόνο από την οικονομική κατάσταση και την επενδυτική απόδοση του φορέα, αλλά επίσης και από την ικανότητα της οικονομικής οντότητας (και την προθυμία) να αποκαταστήσει κάθε προσωρινό έλλειμμα στα κεφαλαιακά περιουσιακά στοιχεία του φορέα. Έτσι, 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.

50. Η λογιστική από την οικονομική οντότητα για προγράμματα καθορισμένων παροχών περιλαμβάνει τα ακόλουθα βήματα:

α) χρήση αναλογιστικών τεχνικών για να γίνει μια αξιόπιστη εκτίμηση του ποσού της παροχής, που οι εργαζόμενοι έχουν κερδίσει σε ανταπόδοση της υπηρεσίας τους κατά την τρέχουσα και τις προηγούμενες περιόδους. Αυτό απαιτεί από την οικονομική οντότητα να προσδιορίσει το ποσοστό της παροχής που αποδίδεται στην τρέχουσα και στις προηγούμενες περιόδους (βλ. παραγράφους 67-71) 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 ιατροφαρμακευτικά κόστη) που θα επηρεάσουν το κόστος της παροχής (βλ. παραγράφους 72-91)·

β) προεξόφληση της παροχής αυτής χρησιμοποιώντας τη Μέθοδο προβεβλημένης πιστωτικής μονάδας για να προσδιορίσει την παρούσα αξία της δέσμευσης καθορισμένης παροχής και το κόστος της τρέχουσας απασχόλησης (βλ. παραγράφους 64-66)·

γ) προσδιορισμό της εύλογης αξίας κάθε περιουσιακού στοιχείου του προγράμματος (βλ. παραγράφους 102-104)·

δ) προσδιορισμό του συνολικού ποσού των αναλογιστικών κερδών και ζημιών και του ποσού εκείνων των αναλογιστικών κερδών και ζημιών που πρέπει να αναγνωριστούν (βλ. παραγράφους 92-95)·

ε) όταν ένα πρόγραμμα έχει εισαχθεί ή μεταβληθεί, προσδιορισμό του προκύπτοντος κόστους προϋπηρεσίας (βλ. παραγράφους 96-101) και

στ) όταν ένα πρόγραμμα έχει περικοπεί ή τακτοποιηθεί, προσδιορισμό του προκύπτοντος κέρδους ή ζημίας (βλ. παραγράφους 109-115).

Όπου μια οικονομική οντότητα έχει περισσότερα από ένα προγράμματα καθορισμένων παροχών, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις διαδικασίες αυτές ξεχωριστά για κάθε σημαντικό πρόγραμμα.

51. Σε μερικές περιπτώσεις, εκτιμήσεις, μέσοι όροι και υπολογιστικές συντομεύσεις μπορεί να παρέχουν μια αξιόπιστη προσέγγιση των λεπτομερειακών υπολογισμών που απεικονίζονται στο Πρότυπο αυτό.

Λογιστική για τεκμαιρόμενη δέσμευση

52. Η οικονομική οντότητα πρέπει να 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 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.

53. Οι τυπικοί όροι ενός προγράμματος καθορισμένων παροχών μπορεί να επιτρέπουν στην οικονομική οντότητα να τερματίσει την δέσμευσή της σύμφωνα με το πρόγραμμα. Παρ' όλα αυτά, είναι συνήθως δύσκολο για μια οικονομική οντότητα να ακυρώσει ένα πρόγραμμα, αν οι εργαζόμενοι πρόκειται να παραμείνουν στην υπηρεσία. Συνεπώς, σε απουσία απόδειξης για το αντίθετο, η λογιστικοποίηση των παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία προϋποθέτει ότι η οικονομική οντότητα, η οποία υπόσχεται κατά το παρόν τέτοιες παροχές θα συνεχίσει να πράττει έτσι κατά τη διάρκεια της απομένουσας εργασιακής ζωής των εργαζόμενων.

Ισολογισμός

54. Το ποσό που αναγνωρίζεται ως υποχρέωση καθορισμένων παροχών θα είναι το καθαρό σύνολο των ακολούθων ποσών:

α) της παρούσας αξίας της δέσμευσης καθορισμένων παροχών κατά την ημερομηνία του ισολογισμού (βλ. παράγραφο 64)·

β) πλέον οποιαδήποτε αναλογιστικά κέρδη (μείον οποιεσδήποτε αναλογιστικές ζημίες) που δεν αναγνωρίσθηκαν, λόγω του χειρισμού που καθορίζεται στις παραγράφους 92 και 93·

γ) μείον οποιοδήποτε κόστος προϋπηρεσίας που δεν έχει αναγνωρισθεί ακόμη (βλ. παράγραφο 96)·

δ) μείον την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία του ισολογισμού των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος (αν υπάρχουν) από τα οποία οι δεσμεύσεις θα διακανονιστούν άμεσα (βλ. παραγράφους 102-104).

55. Η παρούσα αξία της δέσμευσης καθορισμένης παροχής είναι η μικτή δέσμευση, πριν από την αφαίρεση της εύλογης αξίας οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου του προγράμματος.

56. Η οικονομική οντότητα θα προσδιορίζει την παρούσα αξία των δεσμεύσεων καθορισμένων παροχών και την εύλογη αξία οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου του προγράμματος αρκετά τακτικά, ώστε τα αναγνωριζόμενα ποσά στις οικονομικές καταστάσεις να μη διαφέρουν ουσιωδώς από τα ποσά που θα προσδιορίζονταν κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

57. Το Πρότυπο αυτό ενθαρρύνει, αλλά δεν απαιτεί, η οικονομική οντότητα να αναθέτει σε εγκεκριμένο αναλογιστή την επιμέτρηση όλων των σημαντικών δεσμεύσεων των καθορισμένων παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία. Για πρακτικούς λόγους, η οικονομική οντότητα μπορεί να ζητήσει από εγκεκριμένο αναλογιστή να διεξαγάγει μια λεπτομερειακή επιμέτρηση της δέσμευσης, πριν από την ημερομηνία του ισολογισμού. Παρ' όλα αυτά, τα αποτελέσματα αυτής της αποτίμησης πρέπει να είναι ενημερωμένα για οποιαδήποτε σημαντική συναλλαγή και άλλες σημαντικές μεταβολές στις συνθήκες (περιλαμβανομένων των μεταβολών σε αγοραίες τιμές και επιτόκια) μέχρι την ημερομηνία του ισολογισμού.

58. Το ποσό που προσδιορίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 54 μπορεί να είναι αρνητικό (ένα περιουσιακό στοιχείο). Η οικονομική οντότητα θα επιμετρά το προκύπτον περιουσιακό στοιχείο στο χαμηλότερο από:

α) το ποσό που προσδιορίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 54 και

β) το σύνολο:

i) των οποιωνδήποτε μη αναγνωρισμένων αναλογιστικών ζημιών και κόστους προϋπηρεσίας (βλ. παραγράφους 92, 93 και 96) και

ii) της παρούσας αξίας οποιωνδήποτε οικονομικών παροχών διαθέσιμων με τη μορφή επιστροφών από το πρόγραμμα ή μειώσεων μελλοντικών εισφορών στο πρόγραμμα. Η παρούσα αξία των οικονομικών αυτών παροχών θα προσδιορίζεται με τη χρήση του προεξοφλητικού επιτοκίου που ορίζεται στην παράγραφο 78.

58Α. Η εφαρμογή της παραγράφου 58 δεν θα καταλήγει σε ένα κέρδος αναγνωρισμένο, μόνον ως αποτέλεσμα αναλογιστικής ζημίας ή κόστους προϋπηρεσίας στην τρέχουσα περίοδο ή σε ζημία αναγνωριζόμενη μόνον ως αποτέλεσμα αναλογιστικού κέρδους στην τρέχουσα περίοδο. Επομένως, η οικονομική οντότητα θα αναγνωρίζει αμέσως σύμφωνα με την παράγραφο 54 τα ακόλουθα, κατά την έκταση που αυτά ανακύπτουν ενώ τα περιουσιακά στοιχεία των καθορισμένων παροχών προσδιορίζονται σύμφωνα με την παράγραφο 58 στοιχείο β):

α) καθαρές αναλογιστικές ζημίες της τρέχουσας περιόδου και κόστος προϋπηρεσίας της τρέχουσας περιόδου κατά την έκταση που αυτά υπερβαίνουν κάθε μείωση στην παρούσα αξία των οικονομικών παροχών που ορίζονται στην παράγραφο 58 στοιχείο β) σημείο ii). Αν δεν υπάρχει μεταβολή ή αύξηση στην παρούσα αξία των οικονομικών παροχών, ολόκληρη η αναλογιστική ζημία της τρέχουσας περιόδου και του κόστους προϋπηρεσίας της τρέχουσας περιόδου θα αναγνωρίζονται αμέσως σύμφωνα με την παράγραφο 54·

β) τα καθαρά αναλογιστικά κέρδη της τρέχουσας περιόδου μετά την αφαίρεση του κόστους προϋπηρεσίας της τρέχουσας περιόδου κατά την έκταση που αυτά υπερβαίνουν κάθε αύξηση στην παρούσα αξία των οικονομικών παροχών που ορίζονται στην παράγραφο 58β)ii). Αν δεν υπάρχει μεταβολή ή μείωση στην παρούσα αξία των οικονομικών παροχών, ολόκληρα τα καθαρά αναλογιστικά κέρδη της τρέχουσας περιόδου μετά την αφαίρεση του κόστους προϋπηρεσίας της τρέχουσας περιόδου θα αναγνωρίζονται αμέσως, σύμφωνα με την παράγραφο 54.

58Β. Η παράγραφος 58Α εφαρμόζεται από μια οικονομική οντότητα μόνον αν έχει κατά την έναρξη ή το τέλος της λογιστικής περιόδου πλεόνασμα [1] σε πρόγραμμα καθορισμένων παροχών και δεν μπορεί, βάσει των παρόντων όρων του προγράμματος, να ανακτήσει πλήρως το πλεόνασμα αυτό, μέσω επιστροφών ή μειώσεων μελλοντικών εισφορών. Σε τέτοιες περιπτώσεις, το κόστος προϋπηρεσίας και οι αναλογιστικές ζημίες που ανακύπτουν στην περίοδο, η αναγνώριση των οποίων μεταφέρεται μελλοντικά σύμφωνα με την παράγραφο 54, θα αυξήσουν το ποσό που ορίζεται στην παράγραφο 58 στοιχείο β) σημείο i). Αν η αύξηση αυτή δεν συμψηφιστεί με ισόποση μείωση στην παρούσα αξία των οικονομικών παροχών που χρήζουν αναγνώρισης σύμφωνα με την παράγραφο 58 στοιχείο β) σημείο ii), θα υπάρξει αύξηση στο καθαρό σύνολο που ορίζεται στην παράγραφο 58 στοιχείο β) και ως εκ τούτου, κέρδος αναγνωρισμένο. Η παράγραφος 58Α απαγορεύει την αναγνώριση κέρδους σε αυτές τις περιπτώσεις. Η αντίθετη επίδραση προκύπτει με αναλογιστικά κέρδη που προκύπτουν στην περίοδο, η αναγνώριση των οποίων μεταφέρεται μελλοντικά σύμφωνα με την παράγραφο 54, κατά την έκταση που τα αναλογιστικά κέρδη μειώνουν τις σωρευμένες μη αναγνωρισμένες αναλογιστικές ζημίες. Η παράγραφος 58Α απαγορεύει την αναγνώριση ζημίας σε αυτές τις περιπτώσεις. Για παραδείγματα εφαρμογής αυτής της παραγράφου βλ. παράρτημα Γ.

59. Ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να ανακύψει, όπου ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών έχει υπερχρηματοδοτηθεί ή σε ορισμένες περιπτώσεις, όπου έχουν αναγνωριστεί αναλογιστικά κέρδη. Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει περιουσιακό στοιχείο σε αυτές τις περιπτώσεις, γιατί:

α) η οικονομική οντότητα ελέγχει τον πόρο, που είναι η δυνατότητα χρήσης του πλεονάσματος για τη δημιουργία μελλοντικών παροχών·

β) ο έλεγχος αυτός είναι αποτέλεσμα παρελθόντων γεγονότων (καταβληθείσες από την 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.

60. Το όριο της παραγράφου 58 στοιχείο β) δεν κατισχύει της καθυστερημένης αναγνώρισης ορισμένων αναλογιστικών ζημιών (βλ. παραγράφους 92 και 93) και ορισμένου κόστους προϋπηρεσίας (βλ. παράγραφο 96), πλην αυτού που ορίζεται στην παράγραφο 58Α. Όμως, το όριο αυτό κατισχύει της μεταβατικής εναλλακτικής λύσης προαίρεσης της παραγράφου 155 στοιχείο β). Η παράγραφος 120 στοιχείο στ) σημείο iii) απαιτεί από την οικονομική οντότητα να γνωστοποιεί οποιοδήποτε μη αναγνωρισμένο ποσό, ως περιουσιακό στοιχείο, λόγω του ορίου στην παράγραφο 58 στοιχείο β).

Παράδειγμα που επεξηγεί την παράγραφο 60

Ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών έχει τα ακόλουθα χαρακτηριστικά:

Παρούσα αξία της δέσμευσης	1 100
Εύλογη αξία περιουσιακών στοιχείων προγράμματος	(1 190)
	(90)
Μη αναγνωρισμένες αναλογιστικές ζημιές	(110)
Μη αναγνωρισμένο κόστος προϋπηρεσίας	(70)
Μη αναγνωρισμένη αύξηση της υποχρέωσης κατά την αρχική υιοθέτηση του Προτύπου βάσει της παραγράφου 155 στοιχείο β)	(50)
Αρνητικό ποσό που προσδιορίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 54	(320)
Παρούσα αξία διαθέσιμων μελλοντικών επιστροφών και μειώσεων μελλοντικών εισφορών	90
Το όριο σύμφωνα με την παράγραφο 58 στοιχείο β) υπολογίζεται ως ακολούθως:	
Μη αναγνωρισμένες αναλογιστικές ζημιές	*110*
Μη αναγνωρισμένο κόστος προϋπηρεσίας	*70*
Παρούσα αξία διαθέσιμων μελλοντικών επιστροφών και μειώσεων μελλοντικών εισφορών	*90*
Όριο	*270*

270 είναι λιγότερο από 320. Συνεπώς, η οικονομική οντότητα θα αναγνωρίσει ένα περιουσιακό στοιχείο των 270 και θα γνωστοποιήσει ότι το όριο μείωσε τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου κατά 50 [(βλ. παράγραφο 120Α στοιχείο στ) σημείο iii].

[1] Ένα πλεόνασμα είναι το υπερβάλλον της εύλογης αξίας των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος σε σχέση με την παρούσα αξία της δέσμευσης καθορισμένης παροχής.

Αποτελέσματα

61. Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει το καθαρό σύνολο των ακολούθων ποσών στα αποτελέσματα, εκτός εάν ένα άλλο Πρότυπο απαιτεί ή επιτρέπει τη συμπερίληψή τους στο κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου:

α) το κόστος τρέχουσας απασχόλησης (βλ. παραγράφους 63-91)·

β) το κόστος τόκων (βλ. παράγραφο 82)·

γ) την αναμενόμενη απόδοση από οποιοδήποτε περιουσιακό στοιχείο του προγράμματος (βλ. παραγράφους 105-107) και από οποιοδήποτε δικαίωμα αποζημίωσης (βλ. παράγραφο 104Α)·

δ) τα αναλογιστικά κέρδη και ζημίες όπως απαιτείται από τη λογιστική πολιτική της οικονομικής οντότητας (βλ. παραγράφους 92-93Δ)·

ε) το κόστος προϋπηρεσίας (βλ. παράγραφο 96)·

στ) την επίδραση οποιασδήποτε περικοπής ή διακανονισμού (βλ. παραγράφους 109 και 110) και

ζ) την επίδραση του ορίου της παραγράφου 58 στοιχείο β), με εξαίρεση αν αναγνωρίζεται εκτός των αποτελεσμάτων σύμφωνα με την παράγραφο 93Γ.

62. Άλλα Πρότυπα απαιτούν τη συμπερίληψη ορισμένου κόστους παροχών σε εργαζόμενους μέσα στο κόστος των 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 από τα συνθετικά στοιχεία που αναφέρονται στον κατάλογο της παραγράφου 61.

Αναγνώριση και επιμέτρηση: παρούσα αξία δεσμεύσεων καθορισμένων παροχών και τρέχον κόστος υπηρεσίας

63. Το οριστικό κόστος ενός προγράμματος καθορισμένων παροχών μπορεί να επηρεάζεται από πολλές μεταβλητές, όπως τελικοί μισθοί, κινητικότητα προσωπικού και θνησιμότητα, τάσεις ιατροφαρμακευτικών δαπανών και για ένα χρηματοδοτούμενο πρόγραμμα, τα επενδυτικά οφέλη από τα περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος. Το οριστικό κόστος του προγράμματος είναι αβέβαιο και αυτή η αβεβαιότητα πιθανόν να παραμείνει κατά τη διάρκεια μιας μακρόχρονης περιόδου. Για να επιμετρηθεί η παρούσα αξία των δεσμεύσεων καθορισμένων παροχών και του σχετικού κόστους της τρέχουσας απασχόλησης, είναι αναγκαίο να:

α) εφαρμοστεί μια μέθοδος αναλογιστικής αποτίμησης (βλ. παραγράφους 64-66)·

β) κατανεμηθεί η παροχή σε περιόδους υπηρεσίας (βλ. παραγράφους 67-71) και

γ) να γίνουν αναλογιστικές παραδοχές (βλ. παραγράφους 72 -91).

Μέθοδος αναλογιστικής αποτίμησης

64. Η οικονομική οντότητα θα 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.

65. 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 67-71) και επιμετρά κάθε μονάδα ξεχωριστά για να δημιουργήσει την τελική δέσμευση (βλ. παραγράφους 72-91).

Παράδειγμα που επεξηγεί την παράγραφο 65

Ένα εφάπαξ ποσό οφειλής 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 και υποτίθεται ότι αυξάνει κατά 7 % (σύνθετος τόκος) ετησίως. Το προεξοφλητικό επιτόκιο που χρησιμοποιείται είναι 10 % ετησίως. Ο ακόλουθος πίνακας παρουσιάζει πώς δημιουργείται η δέσμευση για έναν εργαζόμενο που αναμένεται να αποχωρήσει στο τέλος του 5ου έτους, με την προϋπόθεση ότι δεν υπάρχουν μεταβολές στις αναλογιστικές παραδοχές. Για απλοποίηση, το παράδειγμα αυτό αγνοεί την πρόσθετη προσαρμογή που χρειάζεται για να απεικονισθεί η πιθανότητα ότι ο εργαζόμενος μπορεί να εγκαταλείψει την οικονομική οντότητα σε προγενέστερη ή μεταγενέστερη ημερομηνία.

Έτος	*1*	*2*	*3*	*4*	*5*
Παροχές αποδιδόμενες σε:					
— προηγούμενα έτη	*0*	*131*	*262*	*393*	*524*
— τρέχον έτος (1 % του τελικού μισθού)	*131*	*131*	*131*	*131*	*131*
— τρέχον και προηγούμενα έτη	*131*	*262*	*393*	*524*	*655*
Δέσμευση έναρξης	*—*	*89*	*196*	*324*	*476*
Επιτόκιο 10 %	*—*	*9*	*20*	*33*	*48*

Έτος	*1*	*2*	*3*	*4*	*5*
Κόστος τρέχουσας απασχόλησης	*89*	*98*	*108*	*119*	*131*
Δέσμευση λήξης	*89*	*196*	*324*	*476*	*655*

Σημείωση:

1. *Η δέσμευση έναρξης είναι η παρούσα αξία της παροχής που αποδίδεται 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 σε τρέχον και προηγούμενα έτη.*

66. Η οικονομική οντότητα προεξοφλεί το σύνολο μιας δέσμευσης καθορισμένων παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία, ακόμη και αν μέρος της δέσμευσης καθίσταται πληρωτέο μέσα σε δώδεκα μήνες από την ημερομηνία του ισολογισμού.

Κατανομή παροχών σε περιόδους υπηρεσίας

67. Κατά τον προσδιορισμό της παρούσας αξίας των δεσμεύσεών της για καθορισμένες παροχές και του σχετικού κόστους τρέχουσας απασχόλησης και όπου αρμόζει, κόστους προϋπηρεσίας, η οικονομική οντότητα θα κατανέμει τις παροχές σε περιόδους υπηρεσίας σύμφωνα με τον τύπο του προγράμματος παροχών. Όμως, αν η υπηρεσία ενός εργαζόμενου σε μεταγενέστερα έτη οδηγήσει σε ένα σημαντικά υψηλότερο επίπεδο παροχών από ό,τι σε προηγούμενα έτη, η οικονομική οντότητα θα κατανέμει τις παροχές σε σταθερή βάση από:

α) την ημερομηνία από την οποία η υπηρεσία του εργαζόμενου αρχικά οδηγεί σε παροχές, σύμφωνα με το πρόγραμμα (είτε οι παροχές θα είναι εξαρτώμενες από μελλοντική υπηρεσία είτε όχι)· μέχρι

β) την ημερομηνία κατά την οποία περαιτέρω υπηρεσία από τον εργαζόμενο δεν οδηγεί σε σημαντικές αυξήσεις των μελλοντικών παροχών, σύμφωνα με το πρόγραμμα, πέραν των πρόσθετων μισθολογικών αυξήσεων.

68. Η Μέθοδος προβεβλημένης πιστωτικής μονάδας απαιτεί από την οικονομική οντότητα να κατανέμει το όφελος στην τρέχουσα περίοδο (για να μπορεί να προσδιορίζει το κόστος της τρέχουσας απασχόλησης) και στην τρέχουσα και σε προηγούμενες περιόδους (για να μπορεί να προσδιορίσει την παρούσα αξία δεσμεύσεων καθορισμένων παροχών). Η οικονομική οντότητα κατανέμει τις παροχές στις περιόδους που προκύπτει η δέσμευση χορηγίας 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 της υποχρέωσης.

Παραδείγματα που επεξηγούν την παράγραφο 68

1. Ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών παρέχει όφελος εφάπαξ ποσού 100 πληρωτέου κατά την αποχώρηση για κάθε έτος υπηρεσίας.

   Το όφελος των 100 κατανέμεται σε κάθε έτος. Το κόστος της τρέχουσας απασχόλησης είναι η παρούσα αξία των 100. Η παρούσα αξία της δέσμευσης καθορισμένων παροχών είναι η παρούσα αξία των 100, πολλαπλασιαζόμενη επί τον αριθμό των ετών υπηρεσίας μέχρι την ημερομηνία του ισολογισμού.

   Αν το όφελος είναι πληρωτέο άμεσα με την αποχώρηση του εργαζόμενου από την οικονομική οντότητα, το κόστος της τρέχουσας απασχόλησης και η παρούσα αξία της δέσμευσης καθορισμένων παροχών αντανακλούν την ημερομηνία κατά την οποία ο εργαζόμενος αναμένεται να αποχωρήσει. Έτσι, λόγω της επίδρασης της προεξόφλησης, τα ποσά αυτά είναι μικρότερα από τα ποσά που θα προσδιορίζονταν αν ο εργαζόμενος αποχωρούσε κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

2. Ένα πρόγραμμα παρέχει μηνιαία σύνταξη 0,2 % επί του τελικού μισθού για κάθε έτος υπηρεσίας. Η σύνταξη είναι πληρωτέα από την ηλικία των 65 ετών.

   Παροχές ίσες με την παρούσα αξία, κατά την αναμενόμενη ημερομηνία αποχώρησης, μηνιαίας σύνταξης 0,2 % του υπολογισμένου τελικού μισθού, πληρωτέες από την αναμενόμενη ημερομηνία αποχώρησης μέχρι την αναμενόμενη ημερομηνία θανάτου κατανέμονται σε κάθε έτος υπηρεσίας. Το κόστος τρέχουσας απασχόλησης είναι η παρούσα αξία αυτών των παροχών. Η παρούσα αξία της δέσμευσης καθορισμένων παροχών είναι η παρούσα αξία των πληρωμών μηνιαίας σύνταξης 0,2 % επί του τελικού μισθού, πολλαπλασιαζόμενη με τον αριθμό των ετών υπηρεσίας μέχρι την ημερομηνία του ισολογισμού. Το κόστος της τρέχουσας απασχόλησης και η παρούσα αξία της δέσμευσης καθορισμένων παροχών προεξοφλούνται, γιατί οι πληρωμές της σύνταξης αρχίζουν στην ηλικία των 65.

69. Η υπηρεσία του εργαζόμενου δημιουργεί μια δέσμευση προγράμματος καθορισμένων παροχών, ακόμη και αν οι παροχές εξαρτώνται από μελλοντική απασχόληση (με άλλα λόγια δεν είναι κατοχυρωμένες). Η υπηρεσία του εργαζόμενου πριν από την ημερομηνία κατοχύρωσης δημιουργεί τεκμαιρόμενη δέσμευση γιατί, σε κάθε διαδοχική ημερομηνία ισολογισμού, το ποσό της μελλοντικής υπηρεσίας που ένας εργαζόμενος θα πρέπει να παράσχει πριν να δικαιούται τις παροχές μειώνεται. Κατά την επιμέτρηση της δέσμευσής της για καθορισμένες παροχές, η οικονομική οντότητα λαμβάνει υπόψη την πιθανότητα ότι μερικοί εργαζόμενοι μπορεί να μην πληρούν οποιεσδήποτε προϋποθέσεις κατοχύρωσης. Ομοίως, μολονότι ορισμένες παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία, για παράδειγμα ιατροφαρμακευτικές παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία, καθίστανται πληρωτέες μόνο αν ένα συγκεκριμένο γεγονός συμβεί όταν ο εργαζόμενος δεν απασχολείται πλέον, η δέσμευση δημιουργείται όταν ο εργαζόμενος παρέχει υπηρεσία που του παρέχει δικαίωμα στις παροχές, αν το συγκεκριμένο γεγονός συμβεί. Η πιθανότητα ότι το συγκεκριμένο γεγονός θα συμβεί επηρεάζει την επιμέτρηση της δέσμευσης, αλλά δεν καθορίζει αν και κατά πόσο η δέσμευση υφίσταται.

Παραδείγματα που επεξηγούν την παράγραφο 69

1. Ένα πρόγραμμα καταβάλλει παροχές 100 για κάθε έτος υπηρεσίας. Οι παροχές κατοχυρώνονται μετά από δέκα έτη υπηρεσίας.

   Το όφελος των 100 κατανέμεται σε κάθε έτος. Σε κάθε ένα από τα πρώτα δέκα έτη, το κόστος της τρέχουσας απασχόλησης και η παρούσα αξία της δέσμευσης αντανακλούν την πιθανότητα ότι ο εργαζόμενος μπορεί να μην συμπληρώνει δέκα χρόνια απασχόλησης.

2. Ένα πρόγραμμα καταβάλλει παροχές 100 για κάθε έτος υπηρεσίας, πλην 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 από μελλοντική υπηρεσία). Οι παροχές των 100 κατανέμονται σε καθένα από τα επόμενα έτη.

70. Η δέσμευση αυξάνει μέχρι την ημερομηνία κατά την οποία περαιτέρω υπηρεσία από τον εργαζόμενο δεν οδηγεί σε σημαντικά ποσά πρόσθετων παροχών. Συνεπώς, όλες οι παροχές κατανέμονται σε περιόδους που λήγουν την ή πριν από αυτή την ημερομηνία. Οι παροχές κατανέμονται σε κάθε περίοδο, σύμφωνα με τον τύπο του προγράμματος παροχών. Όμως, αν η υπηρεσία ενός εργαζόμενου σε μεταγενέστερα έτη οδηγήσει σε ένα σημαντικά υψηλότερο επίπεδο παροχών από ό,τι σε προηγούμενα χρόνια, η οικονομική οντότητα κατανέμει τις παροχές πάνω σε μια σταθερή βάση μέχρι την ημερομηνία που η περαιτέρω υπηρεσία από τον εργαζόμενο θα οδηγήσει σε μη σημαντική αύξηση περαιτέρω παροχών. Αυτό, γιατί η υπηρεσία του εργαζόμενου καθ' όλη τη διάρκεια της περιόδου θα οδηγήσει τελικά σε παροχές σε αυτό το υψηλότερο επίπεδο.

Παραδείγματα που επεξηγούν την παράγραφο 70

1. Ένα πρόγραμμα καταβάλλει παροχές εφάπαξ ποσού 1 000, που κατοχυρώνονται μετά από δέκα έτη υπηρεσίας. Το πρόγραμμα δεν προβλέπει περαιτέρω παροχές για μεταγενέστερη υπηρεσία.

   Οι παροχές των 100 (1 000 διαιρούμενο με το δέκα) κατανέμονται σε κάθε ένα από τα δέκα πρώτα έτη. Το κόστος τρέχουσας απασχόλησης σε κάθε ένα από τα πρώτα δέκα έτη αντανακλά την πιθανότητα ότι ο εργαζόμενος μπορεί να μην συμπληρώσει δέκα έτη υπηρεσίας. Καμία παροχή δεν κατανέμεται σε μεταγενέστερα έτη.

2. Ένα πρόγραμμα καταβάλλει παροχές αποχώρησης εφάπαξ ποσού 2 000 σε όλους τους εργαζόμενους, που απασχολούνται ακόμη στην ηλικία των 55 μετά από είκοσι έτη υπηρεσίας ή που απασχολούνται ακόμη στην ηλικία των 65, ανεξαρτήτως χρόνου υπηρεσίας.

   Για τους εργαζόμενους που προσλαμβάνονται πριν από την ηλικία των 35, η υπηρεσία οδηγεί για πρώτη φορά σε παροχές σύμφωνα με το πρόγραμμα στην ηλικία των 35 (ο εργαζόμενος θα μπορούσε να αποχωρήσει στην ηλικία των 30 και να επιστρέψει στην ηλικία των 33 χωρίς επίπτωση στο ποσό ή στο χρονοδιάγραμμα των παροχών). Οι παροχές αυτές εξαρτώνται από μελλοντική υπηρεσία. Επίσης, υπηρεσία μετά την ηλικία των 55 δεν θα οδηγήσει σε σημαντικό ποσό περαιτέρω παροχών. Γι' αυτούς τους εργαζόμενους, η οικονομική οντότητα κατανέμει παροχές 100 (2 000 διαιρούμενο με το 20) για κάθε έτος από την ηλικία των 35 μέχρι την ηλικία των 55.

   Για εργαζόμενους που προσλαμβάνονται μεταξύ των ηλικιών 35 και 45, η υπηρεσία πέραν των είκοσι ετών δεν θα αυξήσει σημαντικά το ύψος των παροχών. Για αυτούς τους απασχολούμενους, η οικονομική οντότητα κατανέμει την παροχή των 100 (2 000 διαιρούμενο με 20) σε κάθε ένα από τα πρώτα είκοσι έτη.

   Για έναν εργαζόμενο που προσλαμβάνεται στην ηλικία των 55, υπηρεσία πέρα των δέκα ετών δεν θα οδηγήσει σε σημαντικό ποσό περαιτέρω παροχών. Γι' αυτόν τον εργαζόμενο, η οικονομική οντότητα κατανέμει παροχές των 200 (2 000 διαιρούμενο με το 10) σε κάθε έτος από τα πρώτα δέκα έτη.

   Για όλους τους εργαζόμενους, το κόστος της τρέχουσας απασχόλησης και η παρούσα αξία της δέσμευσης αντανακλούν την πιθανότητα ότι ο εργαζόμενος μπορεί να μην συμπληρώνει την αναγκαία περίοδο απασχόλησης.

3. Ένα ιατροφαρμακευτικό πρόγραμμα μετά την έξοδο από την υπηρεσία αποζημιώνει το 40 % του ιατροφαρμακευτικού κόστους, αν ο εργαζόμενος αποχωρήσει μετά από περισσότερα από δέκα και λιγότερο από είκοσι έτη υπηρεσίας και 50 % αυτού του κόστους, αν ο εργαζόμενος αποχωρήσει μετά από είκοσι ή περισσότερα έτη υπηρεσίας.

Σύμφωνα με τον τύπο του προγράμματος για τις παροχές, η οικονομική οντότητα κατανέμει 4 % της παρούσας αξίας του αναμενόμενου ιατροφαρμακευτικού κόστους (40 % διαιρούμενο με 10) σε κάθε ένα από τα πρώτα δέκα έτη και 1 % (10 % διαιρούμενο με 10) σε κάθε ένα από τα επόμενα δέκα έτη. Το κόστος τρέχουσας απασχόλησης σε κάθε χρόνο αντανακλά την πιθανότητα ότι ο εργαζόμενος μπορεί να μη συμπληρώσει την αναγκαία περίοδο απασχόλησης για να δικαιούται μέρος ή ολόκληρες τις παροχές. Για εργαζόμενους που αναμένεται να αποχωρήσουν μέσα σε δέκα χρόνια, δεν κατανέμεται καμία παροχή.

4. Ένα ιατροφαρμακευτικό πρόγραμμα μετά την έξοδο από την υπηρεσία αποζημιώνει το 10 % του ιατροφαρμακευτικού κόστους, αν ο εργαζόμενος αποχωρήσει μετά από περισσότερα από δέκα και λιγότερο από είκοσι έτη υπηρεσίας και 50 % αυτού του κόστους, αν ο εργαζόμενος αποχωρήσει μετά από είκοσι ή περισσότερα έτη υπηρεσίας.

Υπηρεσία σε μεταγενέστερα έτη θα οδηγήσει σε ένα σημαντικά υψηλότερο επίπεδο παροχής από ότι σε προγενέστερα χρόνια. Συνεπώς, για τους εργαζόμενους που αναμένεται να αποχωρήσουν μετά είκοσι ή περισσότερα έτη, η οικονομική οντότητα κατανέμει τις παροχές πάνω σε σταθερή βάση, σύμφωνα με την παράγραφο 68. Υπηρεσία πέραν των είκοσι ετών θα οδηγήσει σε ασήμαντο ποσό περαιτέρω οφέλους Έτσι, οι παροχές που κατανέμονται σε κάθε ένα από τα πρώτα είκοσι έτη είναι 2,5 % της παρούσας αξίας του αναμενόμενου ιατροφαρμακευτικού κόστους (50 % διαιρούμενο με είκοσι).

Για εργαζόμενους που αναμένεται να αποχωρήσουν σε διάστημα από δέκα έως είκοσι έτη, οι παροχές κατανεμημένες σε κάθε ένα από τα πρώτα δέκα έτη είναι 1 % της παρούσας αξίας του αναμενόμενου ιατροφαρμακευτικού κόστους. Γι' αυτούς τους εργαζόμενους, καμία παροχή δεν κατανέμεται σε υπηρεσία μεταξύ του τέλους του δέκατου έτους και της εκτιμώμενης ημερομηνίας αποχώρησης.

Για εργαζόμενους που αναμένεται να αποχωρήσουν μέσα σε δέκα χρόνια, δεν κατανέμεται καμία παροχή.

71. Όπου το ποσό των παροχών αποτελεί σταθερή αναλογία του τελικού μισθού για κάθε έτος υπηρεσίας, μελλοντικές μισθολογικές αυξήσεις θα επηρεάσουν το ποσό που απαιτείται για την τακτοποίηση της δέσμευσης που υφίσταται για υπηρεσία πριν από την ημερομηνία του ισολογισμού, αλλά δεν δημιουργεί μια πρόσθετη δέσμευση. Συνεπώς:

α) για τον σκοπό της παραγράφου 67 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 μια σταθερή αναλογία του μισθού με την οποία συνδέονται οι παροχές.

Παράδειγμα που επεξηγεί την παράγραφο 71

Οι εργαζόμενοι δικαιούνται παροχές 3 % επί του τελικού μισθού για κάθε έτος υπηρεσίας πριν από την ηλικία των 55.

Παροχές 3 % του εκτιμώμενου τελικού μισθού κατανέμονται σε κάθε έτος μέχρι την ηλικία των 55. Αυτή είναι η ημερομηνία όπου περαιτέρω υπηρεσία από τον εργαζόμενο θα οδηγήσει σε ασήμαντο ποσό περαιτέρω παροχών σύμφωνα με το πρόγραμμα. Καμία παροχή δεν κατανέμεται στην υπηρεσία μετά από αυτή την ηλικία.

Αναλογιστικές παραδοχές:

72. Οι αναλογιστικές παραδοχές θα είναι αμερόληπτες και αμοιβαία συμβατές.

73. Οι αναλογιστικές παραδοχές είναι οι καλύτερες εκτιμήσεις της οικονομικής οντότητας για τις μεταβλητές που θα προσδιορίσουν το οριστικό κόστος χορήγησης των παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία. Οι αναλογιστικές παραδοχές συνίστανται σε:

α) δημογραφικές παραδοχές σχετικά με τα μελλοντικά χαρακτηριστικά των τωρινών και των πρώην εργαζόμενων (και των προστατευόμενων μελών τους), που δικαιούνται τις παροχές. Οι δημογραφικές παραδοχές ασχολούνται με θέματα όπως:

i) θνησιμότητα, τόσο κατά τη διάρκεια όσο και μετά την έξοδο από την υπηρεσία,

ii) δείκτες κινητικότητας προσωπικού και πρόωρης αποχώρησης,

iii) την αναλογία των μελών του προγράμματος με προστατευόμενα μέλη που θα δικαιούνται τις παροχές και

iv) συντελεστές διεκδικήσεων σύμφωνα με ιατροφαρμακευτικά προγράμματα και

β) οικονομικές παραδοχές, που ασχολούνται με στοιχεία όπως:

i) το προεξοφλητικό επιτόκιο (βλ. παραγράφους 78-82),

ii) τους μελλοντικούς μισθούς και τα επίπεδα παροχών (βλ. παραγράφους 83-87),

iii) στην περίπτωση των ιατροφαρμακευτικών παροχών, μελλοντικές ιατροφαρμακευτικές δαπάνες, περιλαμβανομένων, αν είναι σημαντικό, των δαπανών διαχείρισης των αξιώσεων και της καταβολής παροχών (βλ. παραγράφους 88-91) και

iv) το αναμενόμενο ποσοστό απόδοσης από τα περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος (βλ. παραγράφους 105-107).

74. Οι αναλογιστικές παραδοχές είναι αμερόληπτες, αν δεν είναι ούτε παράλογες, ούτε εξαιρετικά συντηρητικές.

75. Οι αναλογιστικές παραδοχές είναι αμοιβαία συμβατές, αν αντικατοπτρίζουν τις οικονομικές σχέσεις μεταξύ παραγόντων όπως ο πληθωρισμός, οι συντελεστές μισθολογικών αυξήσεων, η απόδοση περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος 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.

76. 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 το όφελος συνδέεται με ρήτρα δείκτη και υπάρχει μια συγκροτημένη αγορά σε ομόλογα με ρήτρα τιμής δείκτη στο ίδιο νόμισμα και διάρκεια.

77. Οι οικονομικές παραδοχές θα βασίζονται στις προσδοκίες της αγοράς, κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, για την περίοδο κατά τη διάρκεια της οποίας οι δεσμεύσεις πρόκειται να τακτοποιηθούν.

Αναλογιστικές παραδοχές: προεξοφλητικό επιτόκιο

78. Το επιτόκιο που χρησιμοποιείται για την προεξόφληση των καθορισμένων δεσμεύσεων μετά την έξοδο από την υπηρεσία (χρηματοδοτούμενες και μη χρηματοδοτούμενες) θα προσδιορίζεται με αναφορά σε αποδόσεις της αγοράς υψηλής ποιότητας εταιρικών ομολόγων κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Σε χώρες όπου δεν υπάρχει συγκροτημένη αγορά σε τέτοια ομόλογα, πρέπει να χρησιμοποιούνται οι αποδόσεις της αγοράς (κατά την ημερομηνία του ισολογισμού) κρατικών ομολόγων. Το νόμισμα και η διάρκεια των εταιρικών ομολόγων ή κρατικών ομολόγων θα είναι συμβατά με το νόμισμα και την εκτιμώμενη διάρκεια των καθορισμένων δεσμεύσεων για παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία.

79. Μια αναλογιστική παραδοχή η οποία έχει σημαντική επίπτωση είναι το προεξοφλητικό επιτόκιο. Το προεξοφλητικό επιτόκιο απεικονίζει τη διαχρονική αξία του χρήματος, αλλά όχι τον αναλογιστικό ή επενδυτικό κίνδυνο. Περαιτέρω, το προεξοφλητικό επιτόκιο δεν απεικονίζει το συγκεκριμένο επιχειρηματικό πιστωτικό κίνδυνο που φέρουν οι πιστωτές της οικονομικής οντότητας, ούτε απεικονίζει τον κίνδυνο ότι μελλοντική εμπειρία μπορεί να διαφέρει από αναλογιστικές παραδοχές.

80. Το προεξοφλητικό επιτόκιο αντανακλά το εκτιμώμενο χρονοδιάγραμμα καταβολής των παροχών. Στην πράξη, η οικονομική οντότητα συχνά επιτυγχάνει αυτό με την εφαρμογή ενός απλού μέσου σταθμισμένου προεξοφλητικού επιτοκίου, που αντανακλά το εκτιμώμενο χρονοδιάγραμμα και το ποσό των καταβολών των παροχών και το νόμισμα στο οποίο οι παροχές πρέπει να καταβάλλονται.

81. Σε μερικές περιπτώσεις, μπορεί να μην υπάρχει συγκροτημένη αγορά σε ομόλογα αρκετά μακράς λήξης για να συμπίπτει 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 μακροχρόνιες λήξεις με προέκταση τρεχόντων επιτοκίων αγοράς σύμφωνα με την καμπύλη απόδοσης. Η συνολική παρούσα αξία της δέσμευσης καθορισμένων παροχών είναι απίθανο να είναι ειδικά ευαίσθητη στο προεξοφλητικό επιτόκιο που εφαρμόζεται στην αναλογία των παροχών που είναι καταβλητέες πέραν της οριστικής λήξης διαθέσιμων εταιρικών ή κρατικών ομολόγων.

82. Το κόστος τόκου υπολογίζεται πολλαπλασιάζοντας το προεξοφλητικό επιτόκιο, όπως προσδιορίστηκε κατά την έναρξη της περιόδου, με την παρούσα αξία της δέσμευσης καθορισμένων παροχών καθ' όλη τη διάρκεια της περιόδου, λαμβάνοντας υπόψη κάθε σημαντική μεταβολή στην δέσμευση. Η παρούσα αξία της δέσμευσης διαφέρει από την δέσμευση που αναγνωρίζεται στον ισολογισμό, γιατί η δέσμευση αναγνωρίζεται μετά την αφαίρεση της εύλογης αξίας κάθε περιουσιακού στοιχείου του προγράμματος και επειδή μερικά αναλογιστικά κέρδη και ζημιές και κάποιο κόστος προϋπηρεσίας, δεν αναγνωρίζονται άμεσα. [Το προσάρτημα Α απεικονίζει, μεταξύ άλλων, τον υπολογισμό του κόστους τόκων.]

Αναλογιστικές παραδοχές: μισθοί, παροχές και ιατροφαρμακευτικά κόστη

83. Οι δεσμεύσεις σχετικά με καθορισμένες παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία θα επιμετρώνται πάνω σε μια βάση που αντανακλά:

α) εκτιμώμενες μελλοντικές μισθολογικές αυξήσεις·

β) τις παροχές που καθορίζονται στους όρους του προγράμματος (ή που προκύπτουν από οποιαδήποτε τεκμαιρόμενη δέσμευση πέραν από τους όρους αυτούς) κατά την ημερομηνία του ισολογισμού και

γ) εκτιμώμενες μελλοντικές μεταβολές στο επίπεδο οποιωνδήποτε κρατικών παροχών, που επηρεάζουν τα καταβλητέα οφέλη σύμφωνα με ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών, όταν και μόνο όταν είτε:

i) οι μεταβολές αυτές θεσπίστηκαν πριν από την ημερομηνία του ισολογισμού ή

ii) η παρελθούσα εμπειρία ή άλλη αξιόπιστη μαρτυρία, δείχνει ότι οι κρατικές εκείνες παροχές θα αλλάξουν με κάποιο προβλέψιμο τρόπο, για παράδειγμα σύμφωνα με μελλοντικές μεταβολές στα γενικά επίπεδα τιμών ή τα γενικά επίπεδα μισθών.

84. Οι εκτιμήσεις για μελλοντικές μισθολογικές αυξήσεις λαμβάνουν υπόψη τον πληθωρισμό, την παλαιότητα, προαγωγές και άλλους σχετικούς παράγοντες, όπως προσφορά και ζήτηση στην αγορά εργασίας.

85. Αν οι τυπικοί όροι ενός προγράμματος (ή τεκμαιρόμενη δέσμευση πέραν από τους όρους αυτούς) απαιτούν η οικονομική οντότητα να μεταβάλλει τις παροχές σε μελλοντικές περιόδους, η επιμέτρηση της δέσμευσης αντανακλά τις μεταβολές αυτές. Αυτό συμβαίνει όταν, για παράδειγμα:

α) η οικονομική οντότητα έχει προϊστορία να αυξάνει παροχές, για παράδειγμα για να μετριάζει τις επιπτώσεις του πληθωρισμού και δεν υπάρχει καμία ένδειξη ότι αυτή η τακτική θα αλλάξει στο μέλλον ή

β) αναλογιστικά κέρδη έχουν ήδη αναγνωρισθεί στις οικονομικές καταστάσεις και 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 κάθε πλεόνασμα από το πρόγραμμα για όφελος των συμμετεχόντων στο πρόγραμμα [βλ. παράγραφο 98 στοιχείο γ)].

86. Οι αναλογιστικές παραδοχές δεν αντανακλούν μελλοντικές μεταβολές παροχών που δεν παρατίθενται στους τυπικούς όρους του προγράμματος (ή τεκμαιρόμενη δέσμευση) κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Τέτοιες μεταβολές θα καταλήξουν σε:

α) κόστος προϋπηρεσίας, κατά την έκταση που μεταβάλλουν παροχές για υπηρεσία πριν από τη μεταβολή και

β) κόστος τρέχουσας απασχόλησης για περιόδους μετά τη μεταβολή, κατά την έκταση που μεταβάλλουν παροχές για υπηρεσία μετά τη μεταβολή.

87. Μερικές παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία συνδέονται με μεταβλητές όπως το επίπεδο των κρατικών παροχών αποχώρησης ή της κρατικής ιατροφαρμακευτικής περίθαλψης. Η επιμέτρηση τέτοιων παροχών αντικατοπτρίζει αναμενόμενες μεταβολές σε τέτοιες μεταβλητές, βάσει παρελθούσας εμπειρίας και άλλα αξιόπιστα στοιχεία.

88. Οι παραδοχές σχετικά με τις ιατροφαρμακευτικές δαπάνες λαμβάνουν υπόψη τις εκτιμώμενες μελλοντικές μεταβολές στο κόστος των ιατροφαρμακευτικών υπηρεσιών, που προέρχονται από τόσο από τον πληθωρισμό όσο και από συγκεκριμένες μεταβολές σε ιατροφαρμακευτικές δαπάνες.

89. 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 αντιμετώπισης αυτών των απαιτήσεων. Η οικονομική οντότητα εκτιμά μελλοντικά ιατροφαρμακευτικά κόστη πάνω στη βάση ιστορικών δεδομένων σχετικά με τη δική της εμπειρία, συμπληρούμενης όπου αναγκαίο από ιστορικά δεδομένα από άλλες οικονομικές οντότητες, ασφαλιστικές εταιρείες, φορείς ιατρικών υπηρεσιών ή άλλες πηγές. Εκτιμήσεις μελλοντικού ιατροφαρμακευτικού κόστους λαμβάνουν υπόψη την επίπτωση της τεχνολογικής προόδου, μεταβολές στα σχέδια χρήσης και διάθεσης ιατροφαρμακευτικών υπηρεσιών και μεταβολές στο καθεστώς υγείας των συμμετεχόντων του προγράμματος.

90. Το επίπεδο και η συχνότητα των αξιώσεων είναι ιδιαίτερα ευαίσθητα στην ηλικία, στην κατάσταση της υγείας και στο φύλο των εργαζόμενων (και των προστατευόμενων μελών τους) και μπορεί να είναι ευαίσθητα σε άλλους παράγοντες όπως η γεωγραφική περιοχή. Συνεπώς, τα ιστορικά δεδομένα προσαρμόζονται στο βαθμό που το δημογραφικό μείγμα του πληθυσμού διαφέρει από αυτό του πληθυσμού που χρησιμοποιήθηκε ως βάση για τα ιστορικά δεδομένα. Αναπροσαρμόζεται επίσης όπου υπάρχει αξιόπιστη μαρτυρία, ότι οι ιστορικές τάσεις δεν θα συνεχισθούν.

91. Μερικά προγράμματα υγειονομικής πρόνοιας μετά την έξοδο από την υπηρεσία απαιτούν από τους εργαζόμενους να συνεισφέρουν στο ιατροφαρμακευτικό κόστος που καλύπτεται από το πρόγραμμα. Οι εκτιμήσεις του μελλοντικού ιατροφαρμακευτικού κόστους λαμβάνουν υπόψη οποιαδήποτε τέτοια εισφορά, που βασίζεται στους όρους του προγράμματος κατά την ημερομηνία του ισολογισμού (ή που βασίζεται σε οποιαδήποτε τεκμαιρόμενη δέσμευση πέραν από τους όρους αυτούς). Μεταβολές σε αυτές τις εισφορές των εργαζόμενων καταλήγουν σε κόστος προϋπηρεσίας ή, όπου είναι αρμόζον, σε περικοπές. Το κόστος της αντιμετώπισης των αξιώσεων μπορεί να μειωθεί με παροχές από το κράτος ή άλλους φορείς ιατρικών υπηρεσιών [βλ. παράγραφο 83 στοιχείο γ) και παράγραφο 87].

Αναλογιστικά κέρδη και ζημιές

92. Κατά την επιμέτρηση της υποχρέωσής της για καθορισμένες παροχές, σύμφωνα με την παράγραφο 54, η οικονομική οντότητα, με την επιφύλαξη της παραγράφου 58Α, αναγνωρίζει μέρος (όπως ορίζεται στην παράγραφο 93) των αναλογιστικών κερδών και ζημιών της, ως έσοδο ή έξοδο, αν τα καθαρά σωρευμένα μη αναγνωρισμένα αναλογιστικά κέρδη και ζημίες κατά το τέλος της προηγούμενης περιόδου υπερέβησαν το μεγαλύτερο από το:

α) 10 % της παρούσας αξίας της δέσμευσης των καθορισμένων παροχών κατά αυτήν την ημερομηνία (πριν από την αφαίρεση περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος) και

β) 10 % της εύλογης αξίας οποιωνδήποτε περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος κατά την ημερομηνία αυτή

Αυτά τα όρια υπολογίζονται και εφαρμόζονται ξεχωριστά για κάθε πρόγραμμα καθορισμένων παροχών.

93. Η αναλογία των αναλογιστικών κερδών και ζημιών που αναγνωρίζεται για κάθε πρόγραμμα καθορισμένων παροχών είναι το υπερβάλλον ποσό που προσδιορίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 92, διαιρούμενο με το αναμενόμενο μέσο όρο της υπολειπόμενης εργασιακής ζωής των εργαζόμενων που συμμετέχουν σε αυτό το πρόγραμμα. Όμως, η οικονομική οντότητα μπορεί να υιοθετεί οποιαδήποτε συστηματική μέθοδο που καταλήγει σε γρηγορότερη αναγνώριση των αναλογιστικών κερδών και ζημιών, εφόσον εφαρμόζεται η ίδια βάση σε αμφότερα τα κέρδη και τις ζημίες και η βάση εφαρμόζεται σταθερά από περίοδο σε περίοδο. Η οικονομική οντότητα μπορεί να εφαρμόζει τέτοιες συστηματικές μεθόδους σε αναλογιστικά κέρδη και ζημίες ακόμη και αν εμπίπτουν στα όρια που καθορίζονται στην παράγραφο 92.

93Α. Αν, όπως επιτρέπεται από την παράγραφο 93, μια οικονομική οντότητα υιοθετεί μία πολιτική αναγνώρισης των αναλογιστικών κερδών και ζημιών κατά την περίοδο που λαμβάνουν χώρα, μπορεί να τα αναγνωρίσει εκτός των αποτελεσμάτων, σύμφωνα με τις παραγράφους 93Β-93Δ, εφόσον πράξει αναλόγως για:

α) όλα τα προγράμματα καθορισμένων παροχών της και

β) τα αναλογιστικά κέρδη και τις ζημίες της στο σύνολό τους.

93Β. Τα αναλογιστικά κέρδη και ζημίες που αναγνωρίζονται εκτός των αποτελεσμάτων όπως επιτρέπει η παράγραφος 93Α παρουσιάζονται σε μία κατάσταση μεταβολών των ίδιων κεφαλαίων με τίτλο «κατάσταση αναγνωρισμένων κερδών και ζημιών» που περιλαμβάνει μόνο τα στοιχεία που καθορίζονται στην παράγραφο 96 του ΔΛΠ 1 (όπως αναθεωρήθηκε το 2003). Η οικονομική οντότητα δεν παρουσιάζει τα αναλογιστικά κέρδη και τις ζημίες σε μία κατάσταση μεταβολών των ίδιων κεφαλαίων με διάταξη σε στήλες που αναφέρεται στην παράγραφο 101 του ΔΛΠ 1 ή σε οποιαδήποτε άλλη μορφή που περιλαμβάνει τα στοιχεία τα οποία καθορίζονται στην παράγραφο 97 του ΔΛΠ 1.

93Γ. Μια οικονομική οντότητα που αναγνωρίζει αναλογιστικά κέρδη και ζημίες σύμφωνα με την παράγραφο 93Α θα αναγνωρίζει επίσης και οποιεσδήποτε προσαρμογές απορρέουν από το όριο της παραγράφου 58 στοιχείο β) στην κατάσταση αναγνωρισμένων εσόδων και εξόδων και όχι στα αποτελέσματα.

93Δ. Τα αναλογιστικά κέρδη και ζημίες και οι προσαρμογές που προκύπτουν από το όριο της παραγράφου 58β) που έχουν αναγνωριστεί απευθείας στην κατάσταση αναγνωρισμένων εσόδων και εξόδων αναγνωρίζονται αμέσως στα κέρδη εις νέον. Δεν αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα μεταγενέστερης περιόδου.

94. Τα αναλογιστικά κέρδη και ζημιές μπορεί να προέρχονται από αυξήσεις ή μειώσεις είτε στην παρούσα αξία της δέσμευσης καθορισμένων παροχών είτε στην εύλογη αξία οποιουδήποτε σχετικού περιουσιακού στοιχείου του προγράμματος. 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 πληθωριστικές αυξήσεις των παροχών) ή ιατροφαρμακευτικές δαπάνες·

β) 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 πληθωριστικές αυξήσεις παροχών) ή ιατροφαρμακευτικές δαπάνες·

γ) το αποτέλεσμα των μεταβολών στο προεξοφλητικό επιτόκιο και

δ) τις διαφορές μεταξύ της πραγματικής απόδοσης των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος και της αναμενόμενης απόδοσης των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος (βλ. παραγράφους 105-107).

95. Μακροπρόθεσμα, τα αναλογιστικά κέρδη και ζημίες μπορεί να αλληλοσυμψηφιστούν. Συνεπώς, οι εκτιμήσεις των δεσμεύσεων παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία μπορεί να θεωρηθούν ως πεδίο (ή «περιθώριο») γύρω από την καλύτερη εκτίμηση. Η οικονομική οντότητα επιτρέπεται, αλλά δεν υποχρεούται, να αναγνωρίζει αναλογιστικά κέρδη και ζημίες που εμπίπτουν μέσα σε αυτό το πεδίο. Το Πρότυπο αυτό απαιτεί από την οικονομική οντότητα να αναγνωρίζει, κατ' ελάχιστο, μια καθορισμένη αναλογία των αναλογιστικών κερδών και ζημιών που είναι εκτός του περιθωρίου συν ή πλην 10 %. [Το προσάρτημα Α απεικονίζει, μεταξύ άλλων, την αντιμετώπιση των αναλογιστικών κερδών και ζημιών.] Το Πρότυπο επιτρέπει επίσης συστηματικές μεθόδους ταχύτερης αναγνώρισης, εφόσον οι μέθοδοι αυτές ικανοποιούν τις προϋποθέσεις που παρατίθενται στην παράγραφο 93. Τέτοιες επιτρεπόμενες μέθοδοι περιλαμβάνουν, για παράδειγμα, την άμεση αναγνώριση όλων των αναλογιστικών κερδών και ζημιών, τόσο εντός όσο και εκτός του «περιθωρίου». Η παράγραφος 155 στοιχείο β) σημείο iii) εξηγεί την ανάγκη να λαμβάνεται υπόψη κάθε μη αναγνωρισμένο τμήμα της μεταβατικής υποχρέωσης στη λογιστικοποίηση μεταγενέστερων αναλογιστικών κερδών.

Κόστος προϋπηρεσίας

96. Κατά την επιμέτρηση της υποχρέωσής της για καθορισμένες παροχές σύμφωνα με την παράγραφο 54, η οικονομική οντότητα, με την επιφύλαξη της παραγράφου 58Α, αναγνωρίζει το κόστος προϋπηρεσίας ως έξοδο πάνω σε μια σταθερή βάση κατά τη διάρκεια της μέσης περιόδου μέχρι να κατοχυρωθούν οι παροχές. Στο βαθμό που οι παροχές έχουν ήδη κατοχυρωθεί αμέσως μετά την καθιέρωση ή τις μεταβολές ενός προγράμματος καθορισμένων παροχών, η οικονομική οντότητα θα αναγνωρίζει το κόστος προϋπηρεσίας άμεσα.

97. Το κόστος προϋπηρεσίας ανακύπτει, όταν η οικονομική οντότητα εισάγει ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών ή μεταβάλλει τις καταβλητέες παροχές σύμφωνα με υπάρχον πρόγραμμα καθορισμένων παροχών. Τέτοιες μεταβολές γίνονται σε ανταπόδοση της υπηρεσίας των εργαζόμενων κατά τη διάρκεια της περιόδου μέχρι να κατοχυρωθούν οι παροχές. Συνεπώς, το κόστος προϋπηρεσίας αναγνωρίζεται κατά τη διάρκεια αυτής της περιόδου, ανεξάρτητα από το γεγονός ότι το κόστος αναφέρεται σε υπηρεσία του εργαζόμενου σε προηγούμενες περιόδους. Το κόστος προϋπηρεσίας επιμετράται ως η μεταβολή στην υποχρέωση που προέρχεται από την τροποποίηση (βλ. παράγραφο 64).

Παράδειγμα που επεξηγεί την παράγραφο 97

Στην οικονομική οντότητα λειτουργεί ένα συνταξιοδοτικό πρόγραμμα που παρέχει σύνταξη 2 % του τελικού μισθού για κάθε έτος υπηρεσίας. Οι παροχές κατοχυρώνονται μετά από πέντε έτη υπηρεσίας. Την 1η Ιανουαρίου 20Χ5 η οικονομική οντότητα βελτιώνει τη σύνταξη στο 2,5 % του τελικού μισθού για κάθε έτος υπηρεσίας αρχίζοντας από την 1η Ιανουαρίου 20Χ1. Κατά την ημερομηνία της βελτίωσης, η παρούσα αξία των πρόσθετων παροχών για υπηρεσία από την 1η Ιανουαρίου 20Χ1 μέχρι την 1η Ιανουαρίου 20Χ5 έχει ως ακολούθως:

Εργαζόμενοι με περισσότερο από 5 έτη υπηρεσίας την 1/1/Χ5	150
Εργαζόμενοι με λιγότερο των 5 ετών υπηρεσίας την 1/1/Χ5 (μέση περίοδος μέχρι την κατοχύρωση: τρία έτη)	120
	270

Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει 150 αμέσως διότι οι παροχές αυτές είναι ήδη κατοχυρωμένες. Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει 120 πάνω σε μία σταθερή βάση κατά τη διάρκεια των τριών ετών από την 1η ανουαρίου 20Χ5.

98. 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) υπό και υπερεκτιμήσεις εθελοντικών αυξήσεων συντάξεων, όπου η οικονομική οντότητα έχει τεκμαιρόμενη δέσμευση να χορηγεί τέτοιες αυξήσεις (δεν υπάρχει κόστος προϋπηρεσίας, γιατί οι αναλογιστικές παραδοχές επιτρέπουν τέτοιες αυξήσεις)·

γ) εκτιμήσεις βελτιώσεων των παροχών, που προέρχονται από αναλογιστικά κέρδη, τα οποία έχουν είδη αναγνωρισθεί στις οικονομικές καταστάσεις, αν η οικονομική οντότητα υποχρεούται, είτε από τους τυπικούς όρους του προγράμματος (ή την τεκμαιρόμενη δέσμευση πέραν από τους όρους αυτούς) είτε από τη νομοθεσία, να χρησιμοποιεί κάθε πλεόνασμα στο πρόγραμμα προς όφελος των συμμετεχόντων στο πρόγραμμα, ακόμη και αν η αύξηση των παροχών δεν έχει ακόμη τυπικά αποφασιστεί [η προκύπτουσα αύξηση στην δέσμευση είναι αναλογιστική ζημιά και όχι κόστος προϋπηρεσίας, βλ. παράγραφο 85 στοιχείο β)].

δ) την αύξηση σε κατοχυρωμένες παροχές όταν, εν απουσία νέων ή βελτιωμένων παροχών, οι εργαζόμενοι συμπληρώνουν τις προϋποθέσεις κατοχύρωσης (δεν υπάρχει κόστος προϋπηρεσίας, γιατί το εκτιμώμενο κόστος των παροχών είχε αναγνωριστεί ως κόστος τρέχουσας απασχόλησης, καθώς η υπηρεσία είχε παρασχεθεί) και

ε) τις επιπτώσεις των τροποποιήσεων στο πρόγραμμα, που μειώνουν τις παροχές για μελλοντική υπηρεσία (περικοπή).

99. Η οικονομική οντότητα καθορίζει τον πίνακα απόσβεσης του κόστους προϋπηρεσίας, όταν οι παροχές καθιερώνονται ή τροποποιούνται. Δεν θα ήταν πρακτικό να διατηρεί τα λεπτομερή αρχεία που απαιτούνται για να διαπιστώνει και να εφαρμόζει μεταγενέστερες μεταβολές σε αυτόν τον πίνακα απόσβεσης. Περαιτέρω, οι επιπτώσεις είναι πιθανό να είναι σημαντικές μόνον όπου υπάρχει περικοπή ή τακτοποίηση. Συνεπώς, η οικονομική οντότητα τροποποιεί τον πίνακα απόσβεσης του κόστους προϋπηρεσίας μόνον αν υπάρχει περικοπή ή διακανονισμός.

100. Όταν η οικονομική οντότητα μειώνει τις καταβλητέες παροχές, σύμφωνα με ένα υπάρχον πρόγραμμα καθορισμένων παροχών, η προκύπτουσα μείωση στην υποχρέωση καθορισμένων παροχών αναγνωρίζεται ως (αρνητικό) κόστος προϋπηρεσίας κατά τη διάρκεια της μέσης περιόδου μέχρις ότου η μειωμένη αναλογία των παροχών κατοχυρωθεί.

101. Όταν η οικονομική οντότητα μειώνει ορισμένες παροχές καταβλητέες σύμφωνα με υπάρχον πρόγραμμα καθορισμένων παροχών και συγχρόνως, αυξάνει άλλα καταβλητέα οφέλη σύμφωνα με το πρόγραμμα για τους ίδιους εργαζόμενους, η οικονομική οντότητα χειρίζεται τη μεταβολή ως μια μοναδική καθαρή μεταβολή.

Αναγνώριση και επιμέτρηση: περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος

Εύλογη αξία περιουσιακών στοιχείων προγράμματος

102. Η εύλογη αξία οποιωνδήποτε περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος αφαιρείται για τον προσδιορισμό του ποσού που αναγνωρίζεται στον ισολογισμό σύμφωνα με την παράγραφο 54. Η εύλογη αξία των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος εκτιμάται όταν δεν υπάρχει διαθέσιμη αγοραία τιμή, για παράδειγμα, με προεξόφληση των αναμενόμενων μελλοντικών ταμιακών ροών, χρησιμοποιώντας ένα προεξοφλητικό επιτόκιο που αντανακλά τόσο τον κίνδυνο που συνδέεται με τα περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος όσο και τη λήξη ή την αναμενόμενη ημερομηνία εκποίησης αυτών των περιουσιακών στοιχείων (ή αν αυτά δεν έχουν λήξει, την αναμενόμενη περίοδο μέχρι την τακτοποίηση της σχετικής δέσμευσης).

103. Τα περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος δεν περιλαμβάνουν απλήρωτες εισφορές οφειλόμενες από την αναφέρουσα οικονομική οντότητα προς τον φορέα, όπως επίσης οποιαδήποτε μη μεταβιβάσιμα χρηματοοικονομικά μέσα που εκδίδονται από την οικονομική οντότητα και κατέχονται από το φορέα. Τα περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος μειώνονται με κάθε υποχρέωση του φορέα που δεν σχετίζεται με παροχές στους εργαζόμενους, για παράδειγμα, εμπορικούς και λοιπούς πληρωτέους λογαριασμούς και υποχρεώσεις που προκύπτουν από παράγωγα χρηματοοικονομικά μέσα.

104. Όταν τα περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος περιλαμβάνουν κατάλληλα προς τούτο ασφαλιστήρια συμβόλαια, τα οποία αντιπαραβάλουν επακριβώς το ποσό και το χρονοδιάγραμμα μερικών ή όλων των καταβλητέων παροχών, σύμφωνα με το πρόγραμμα, η εύλογη αξία αυτών των ασφαλιστηρίων συμβολαίων, θεωρείται ότι είναι η παρούσα αξία των σχετικών υποχρεώσεων, όπως περιγράφεται στην παράγραφο 54 (υποκείμενη σε κάθε μείωση που απαιτείται, αν τα εισπρακτέα ποσά σύμφωνα με τα ασφαλιστήρια συμβόλαια δεν είναι πλήρως ανακτήσιμα).

Επιστροφές

104Α. Όταν και μόνον όταν είναι σχεδόν βέβαιο ότι κάποιος τρίτος θα επιστρέψει μέρος ή το σύνολο των δαπανών που απαιτούνται για την τακτοποίηση της δέσμευσης καθορισμένων παροχών, η οικονομική οντότητα θα αναγνωρίζει το δικαίωμα της για επιστροφή ως ξεχωριστό περιουσιακό στοιχείο. Η οικονομική οντότητα θα επιμετρά το περιουσιακό στοιχείο στην εύλογη αξία. Κατά τα άλλα, η οικονομική οντότητα θα χειρίζεται το περιουσιακό αυτό στοιχείο με τον ίδιο τρόπο όπως τα περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος. Στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, το έξοδο που αφορά πρόγραμμα καθορισμένων παροχών μπορεί να παρουσιάζεται καθαρό από το ποσό που έχει αναγνωριστεί για επιστροφή.

104Β. 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 την τακτοποίηση δέσμευσης καθορισμένων παροχών. Ασφαλιστήρια συμβόλαια που πληρούν τις προϋποθέσεις, όπως ορίζονται στην παράγραφο 7, 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 104Α (βλ. παραγράφους 39-42 και 104).

104Γ. Όταν ένα ασφαλιστήριο συμβόλαιο δεν θεωρείται ασφαλιστήριο συμβόλαιο που πληροί τις προϋποθέσεις, εκείνο το συμβόλαιο δεν είναι ένα περιουσιακό στοιχείο του προγράμματος. Στην παράγραφο 104Α εξετάζονται τέτοιες περιπτώσεις: η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τα δικαιώματά της για επιστροφή σύμφωνα με το ασφαλιστήριο συμβόλαιο μάλλον ως ένα ξεχωριστό περιουσιακό στοιχείο παρά ως μία μείωση για τον προσδιορισμό της υποχρέωσης καθορισμένων παροχών που αναγνωρίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 54. Από κάθε άλλη άποψη, η οικονομική οντότητα χειρίζεται το περιουσιακό στοιχείο με τον ίδιο τρόπο όπως τα περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος. Ειδικότερα, η αναγνωρισμένη δέσμευση καθορισμένων παροχών σύμφωνα με την παράγραφο 54 αυξάνεται (μειώνεται) στο βαθμό που τα καθαρά σωρευμένα αναλογιστικά κέρδη (ζημίες) στην δέσμευση καθορισμένων παροχών και στο σχετικό δικαίωμα αποζημίωσης συνεχίζουν να μην αναγνωρίζονται σύμφωνα με τις παραγράφους 92 και 93. Η παράγραφος 120Α στ) σημείο iv) απαιτεί όπως η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί μία συνοπτική περιγραφή της σχέσης μεταξύ του δικαιώματος αποζημίωσης και της σχετικής δέσμευσης

Παράδειγμα που επεξηγεί τις παραγράφους 104Α-104Γ

Παρούσα αξία της δέσμευσης	1 241
Μη αναγνωρισμένα αναλογιστικά κέρδη	17
Υποχρέωση αναγνωρισμένη στον ισολογισμό	1 258
Δικαιώματα σύμφωνα με τα ασφαλιστήρια συμβόλαια που αντιστοιχίζουν επακριβώς το ποσό και το χρονοδιάγραμμα μερικών από τις καταβλητέες παροχές σύμφωνα με το πρόγραμμα. Εκείνες οι παροχές έχουν παρούσα αξία 1 092	1 092

Τα μη αναγνωρισμένα αναλογιστικά κέρδη των17 είναι τα καθαρά σωρευμένα αναλογιστικά κέρδη στην δέσμευση και στα δικαιώματα αποζημίωσης.

104Δ. Εάν το δικαίωμα επιστροφής ανακύπτει σύμφωνα με ένα ασφαλιστήριο συμβόλαιο που αντιστοιχίζει επακριβώς το ποσό και το χρονοδιάγραμμα μερικών ή όλων των καταβλητέων παροχών σύμφωνα με το πρόγραμμα καθορισμένων παροχών, η εύλογη αξία του δικαιώματος αποζημίωσης, θεωρείται ότι είναι η παρούσα αξία της σχετικής δέσμευσης, όπως περιγράφεται στην παράγραφο 54 (υποκείμενη σε οποιαδήποτε μείωση που απαιτείται αν η αποζημίωση δεν είναι πλήρως ανακτήσιμη).

Απόδοση περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος

105. Η αναμενόμενη απόδοση των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος είναι ένα συστατικό του εξόδου που αναγνωρίζεται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων. Η διαφορά μεταξύ της αναμενόμενης απόδοσης των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος και της πραγματικής απόδοσης των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος είναι αναλογιστικό κέρδος ή ζημία. Περιλαμβάνεται στα αναλογιστικά κέρδη και ζημίες στη υποχρέωση καθορισμένων παροχών για τον προσδιορισμό του καθαρού ποσού που συγκρίνεται με τα όρια του «περιθωρίου» του 10 % που ορίζεται στην παράγραφο 92.

106. Η αναμενόμενη απόδοση των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος βασίζεται στις προσδοκίες της αγοράς, κατά την έναρξη της περιόδου, για αποδόσεις καθ' όλη τη διάρκεια της ύπαρξης της σχετικής δέσμευσης. Η αναμενόμενη απόδοση των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος αντικατοπτρίζει μεταβολές στην εύλογη αξία των περιουσιακών στοιχείων που κατέχονται κατά τη διάρκεια της περιόδου ως αποτέλεσμα των πραγματικών εισφορών που καταβάλλονται στο φορέα και τις πραγματικές παροχές που καταβάλλονται από το φορέα.

Παράδειγμα που επεξηγεί την παράγραφο 106

Την 1η Ιανουαρίου 20Χ1, η εύλογη αξία των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος ήταν 10 000 και τα καθαρά σωρευμένα μη αναγνωρισμένα αναλογιστικά κέρδη ήταν 760. Την 30η Ιουνίου 20Χ1 το πρόγραμμα κατέβαλε παροχές 1 900 και εισέπραξε εισφορές 4 900. Την 31 Δεκεμβρίου 20Χ1, η εύλογη αξία των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος ήταν 15 000 και η παρούσα αξία της υποχρέωσης καθορισμένων παροχών ήταν 14 792 Οι αναλογιστικές ζημιές στην υποχρέωση για το 20Χ1 ήταν 60.

Την 1η Ιανουαρίου 20Χ1 η αναφέρουσα οικονομική οντότητα έκανε τις ακόλουθες εκτιμήσεις, βασιζόμενη στις τιμές της αγοράς κατά την ημερομηνία αυτή:

	%
Έσοδα από τόκους και μερίσματα μετά από τους πληρωτέους φόρους από τον φορέα	9,25
Πραγματοποιηθέντα και απραγματοποίητα κέρδη από τα περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος (μετά τον φόρο)	2,00
Κόστος διοικητικής λειτουργίας	(1,00)
Αναμενόμενο ποσοστό απόδοσης	10,25
Για το 20Χ1, η αναμενόμενη και η πραγματική απόδοση των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος έχει ως ακολούθως:	
Απόδοση επί των 10 000 που κρατήθηκαν για 12 μήνες με 10,25 %	*1 025*
Απόδοση επί των 3 000 που κρατήθηκαν για έξι μήνες με 5 % (ισοδύναμο με 10,25 % ετησίως, ανατοκιζόμενο κάθε έξι μήνες)	*150*
Αναμενόμενη απόδοση των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος για το 20Χ1	*1 175*
Εύλογη αξία των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος κατά την 31η Δεκεμβρίου 20Χ1	*15 000*
Μείον: εύλογη αξία των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος κατά την 1η Ιανουαρίου 20Χ1	*(10 000)*
Μείον: εισπραχθείσες εισφορές	*(4 900)*
Πλέον καταβληθείσες παροχές	*1 900*
Πραγματική απόδοση των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος	*2 000*

Η διαφορά ανάμεσα στην αναμενόμενη απόδοση των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος (1 175) και στην πραγματική απόδοση των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος (2 000) αποτελεί αναλογιστικό κέρδος 825. Συνεπώς, τα σωρευμένα καθαρά μη αναγνωρισμένα αναλογιστικά κέρδη είναι 1 525 (760 πλέον 825 μείον 60). Σύμφωνα με την παράγραφο 92, τα όρια του περιθωρίου ορίζονται στα 1 500 [μεγαλύτερο του i) 10 % του 15 000 και ii) 10 % του 14 792]. Στο επόμενο έτος (20Χ2), η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων αναλογιστικό κέρδος 25 (1 525 μείον 1 500) διαιρούμενο με την αναμενόμενη μέση υπολειπόμενη διάρκεια απασχόλησης των εργαζόμενων που αφορά.

Η αναμενόμενη απόδοση των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος για το 20Χ2 θα βασιστεί στις προσδοκίες της αγοράς κατά την 1/1/Χ2 για αποδόσεις καθ' όλη τη διάρκεια της ύπαρξης της δέσμευσης.

107. Κατά τον προσδιορισμό της αναμενόμενης και πραγματικής απόδοσης των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος, η οικονομική οντότητα εκπίπτει τα αναμενόμενα έξοδα διοίκησης, εκτός από εκείνα που περιλαμβάνονται στις αναλογιστικές παραδοχές που χρησιμοποιούνται για να επιμετρηθεί η δέσμευση.

Συνενώσεις επιχειρήσεων

108. Σε μια συνένωση επιχειρήσεων, μια οικονομική οντότητα αναγνωρίζει περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που προκύπτουν από παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία στην παρούσα αξία της δέσμευσης μείον την εύλογη αξία οποιωνδήποτε περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος (βλ. ΔΠΧΑ 3 *Συνενώσεις επιχειρήσεων*). Η παρούσα αξία της δέσμευσης περιλαμβάνει όλα τα ακόλουθα, ακόμη και αν ο αποκτώμενος δεν τα είχε αναγνωρίσει κατά την ημερομηνία της απόκτησης:

α) αναλογιστικά κέρδη και ζημιές που προέκυψαν πριν από την ημερομηνία της απόκτησης (είτε ενέπιπταν είτε όχι στο «περιθώριο» του 10 %)·

β) κόστος προϋπηρεσίας που προέκυψε από αλλαγές στις παροχές ή την καθιέρωση ενός προγράμματος, πριν από την ημερομηνία της απόκτησης και

γ) ποσά που, σύμφωνα με τις μεταβατικές προβλέψεις της παραγράφου 155 στοιχείο β), ο αποκτώμενος δεν είχε αναγνωρίσει.

Περικοπές και τακτοποιήσεις

109. Η οικονομική οντότητα θα αναγνωρίζει κέρδη ή ζημίες κατά την περικοπή ή την τακτοποίηση ενός προγράμματος καθορισμένων παροχών, όταν γίνεται η περικοπή ή η τακτοποίηση. Το κέρδος ή ζημιά σε μια περικοπή ή τακτοποίηση πρέπει να περιλαμβάνει:

α) οποιαδήποτε προκύπτουσα μεταβολή στην παρούσα αξία της δέσμευσης καθορισμένων παροχών·

β) οποιαδήποτε προκύπτουσα μεταβολή στην εύλογη αξία των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος·

γ) οποιαδήποτε σχετικά αναλογιστικά κέρδη και ζημίες και κόστος προϋπηρεσίας που, σύμφωνα με τις παραγράφους 92 και 96, δεν είχαν προηγουμένως αναγνωριστεί.

110. Πριν από τον προσδιορισμό των επιπτώσεων μιας περικοπής ή τακτοποίησης, η οικονομική οντότητα θα επαναμετρά την δέσμευση (και τα σχετικά περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος, αν υπάρχουν) χρησιμοποιώντας τρέχουσες αναλογιστικές παραδοχές (περιλαμβανομένων τρεχόντων επιτοκίων αγοράς και άλλων τρεχουσών τιμών αγοράς).

111. Περικοπή συμβαίνει όταν μια οικονομική οντότητα είτε:

α) είναι αποδεδειγμένα δεσμευμένη να μειώσει σημαντικά τον αριθμό των εργαζόμενων που καλύπτονται από κάποιο πρόγραμμα ή

β) τροποποιεί τους όρους ενός προγράμματος καθορισμένων παροχών ούτως ώστε ένα σημαντικό συστατικό μελλοντικής υπηρεσίας από τωρινούς εργαζόμενους δεν θα συμβάλει του λοιπού σε παροχές ή θα συμβάλει για μειωμένες παροχές.

Μια περικοπή μπορεί να προέλθει από ένα μεμονωμένο γεγονός, όπως το κλείσιμο μίας εγκατάστασης, η διακοπή μιας δραστηριότητας ή ο τερματισμός ή η αναστολή ενός προγράμματος. Ένα γεγονός είναι αρκετά σημαντικό για να χαρακτηριστεί ως περικοπή αν η αναγνώριση του κέρδους ή της ζημίας της περικοπής θα είχε σημαντικές επιπτώσεις για τις οικονομικές καταστάσεις. Οι περικοπές συχνά συνδέονται με μια αναδιάρθρωση. Συνεπώς, η οικονομική οντότητα λογιστικοποιεί την περικοπή συγχρόνως με τη σχετική αναδιάρθρωση.

112. Τακτοποίηση συμβαίνει όταν η οικονομική οντότητα πραγματοποιεί μια συναλλαγή που απαλείφει όλες τις περαιτέρω νομικές ή τεκμαιρόμενες δεσμεύσεις για μέρος ή το σύνολο των παροχών που παρέχονται σύμφωνα με πρόγραμμα καθορισμένων παροχών, για παράδειγμα, όταν καταβάλλονται μετρητά εφάπαξ ποσά προς τους συμμετέχοντες στο πρόγραμμα ή για λογαριασμό αυτών, σε αντάλλαγμα για τα δικαιώματά τους να εισπράττουν καθορισμένες παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία.

113. Σε μερικές περιπτώσεις η 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 θεωρείται τακτοποίηση αν η οικονομική οντότητα διατηρεί νομική ή τεκμαιρόμενη δέσμευση (βλ. παράγραφο 39) να καταβάλλει περαιτέρω ποσά, αν ο ασφαλιστής δεν καταβάλλει τις παροχές των εργαζόμενων που καθορίζονται στην ασφαλιστήρια σύμβαση. Οι παράγραφοι 104Α-104Δ ασχολούνται με την αναγνώριση και επιμέτρηση των δικαιωμάτων αποζημίωσης σύμφωνα με τα ασφαλιστήρια συμβόλαια που δεν είναι περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος.

114. Τακτοποίηση συμβαίνει μαζί με την περικοπή, αν ένα πρόγραμμα τερματίζεται, με την τακτοποίηση της δέσμευσης και τη διακοπή του προγράμματος. Όμως, ο τερματισμός ενός προγράμματος δεν είναι μια περικοπή ή τακτοποίηση, αν το πρόγραμμα αντικατασταθεί από ένα νέο πρόγραμμα που χορηγεί παροχές που ουσιαστικά είναι πανομοιότυπες.

115. Όταν η περικοπή αφορά μόνο σε μερικούς από τους εργαζόμενους που καλύπτονται από ένα πρόγραμμα ή όταν μόνο μέρος της δέσμευσης τακτοποιείται, το κέρδος ή η ζημία περιλαμβάνει αναλογικό μερίδιο του προηγουμένως μη αναγνωρισμένου κόστους προϋπηρεσίας και των αναλογιστικών κερδών και ζημιών [και των μεταβατικών ποσών που παραμένουν μη αναγνωρισμένα σύμφωνα με την παράγραφο 155 στοιχείο β)]. Το αναλογικό μερίδιο προσδιορίζεται πάνω

στη βάση της παρούσας αξίας των δεσμεύσεων, εκτός αν άλλη βάση είναι περισσότερο ορθολογική στις περιστάσεις. Για παράδειγμα, μπορεί να είναι σωστό να χρησιμοποιηθεί κάθε κέρδος που προκύπτει από μια περικοπή ή τακτοποίηση του ιδίου προγράμματος για να απαλείψει πρώτα κάθε μη αναγνωρισμένο κόστος προϋπηρεσίας που αφορά στο ίδιο πρόγραμμα.

Παράδειγμα που επεξηγεί την παράγραφο 115

Μια οικονομική οντότητα διακόπτει τη δραστηριότητα ενός λειτουργικού τομέα και οι εργαζόμενοι του τομέα αυτού δεν θα απολαύσουν περαιτέρω παροχές. Αυτή είναι μια περικοπή χωρίς τακτοποίηση. Χρησιμοποιώντας τρέχουσες αναλογιστικές παραδοχές (περιλαμβανομένων τρεχόντων επιτοκίων αγοράς και άλλων τρεχουσών τιμών αγοράς), αμέσως πριν από την περικοπή, η οικονομική οντότητα έχει μια δέσμευση καθορισμένων παροχών με μια παρούσα αξία 1 000, περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος με εύλογη αξία 820 και καθαρά σωρευμένα μη αναγνωρισμένα αναλογιστικά κέρδη 50. Η οικονομική οντότητα είχε υιοθετήσει για πρώτη φορά το Πρότυπο ένα χρόνο πριν. Αυτό αύξησε την καθαρή υποχρέωση κατά 100, την οποία η οικονομική οντότητα επέλεξε να αναγνωρίσει στη διάρκεια πέντε ετών [βλ. παράγραφο 155 στοιχείο β)]. Η περικοπή μειώνει την καθαρή παρούσα αξία της δέσμευσης κατά 100 στο 900.

Από τα προηγουμένως μη αναγνωρισμένα αναλογιστικά κέρδη και μεταβατικά ποσά, 10 % (100/1 000) αφορά στο μέρος της δέσμευσης που απαλείφθηκε με την περικοπή. Συνεπώς, το αποτέλεσμα της περικοπής έχει ως ακολούθως:

	Πριν από την περικοπή	*Κέρδος από περικοπή*	*Μετά την περικοπή*
Καθαρή παρούσα αξία της δέσμευσης	*1 000*	*(100)*	*900*
Εύλογη αξία περιουσιακών στοιχείων προγράμματος	*(820)*	*—*	*(820)*
	180	*(100)*	*80*
Μη αναγνωρισμένα αναλογιστικά κέρδη	*50*	*(5)*	*45*
Μη αναγνωρισμένα μεταβατικά ποσά (100 × 4/5)	*(80)*	*8*	*(72)*
Καθαρή υποχρέωση αναγνωρισμένη στον ισολογισμό	*150*	*(97)*	*53*

Παρουσίαση

Συμψηφισμός

116. Η οικονομική οντότητα συμψηφίζει ένα περιουσιακό στοιχείο που αφορά σε ένα πρόγραμμα με την υποχρέωση που αφορά σε ένα 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.

117. Τα κριτήρια συμψηφισμού είναι όμοια με εκείνα που έχουν θεσπιστεί για χρηματοοικονομικά μέσα στο ΔΛΠ 32 *Χρηματοοικονομικά μέσα: Παρουσίαση*.

Διαχωρισμός κυκλοφορούντων/μη κυκλοφορούντων στοιχείων

118. Μερικές οικονομικές οντότητες διαχωρίζουν τα κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις από τα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις. Το παρόν Πρότυπο δεν καθορίζει, αν μια οικονομική οντότητα πρέπει να διαχωρίζει τις τρέχουσες από τις μη τρέχουσες αναλογίες περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που προκύπτουν από παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία.

Χρηματοοικονομικές συνιστώσες κόστους παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία

119. Το παρόν Πρότυπο δεν καθορίζει, αν η οικονομική οντότητα πρέπει να παρουσιάζει το κόστος της τρέχουσας απασχόλησης, το κόστος των τόκων και την αναμενόμενη απόδοση των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος ως συνιστώσες ενός εξατομικευμένου στοιχείου εσόδου ή εξόδου στην όψη της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων.

Γνωστοποιήσεις

120. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες που επιτρέπουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να αξιολογήσουν τη φύση των προγραμμάτων καθορισμένων παροχών και τις οικονομικές επιπτώσεις των μεταβολών σε εκείνα τα προγράμματα κατά τη διάρκεια της περιόδου.

120Α. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τις ακόλουθες πληροφορίες σχετικά με τα προγράμματα καθορισμένων παροχών:

α) τη λογιστική πολιτική της οικονομικής οντότητας για την αναγνώριση αναλογιστικών κερδών και ζημιών·

β) μια γενική περιγραφή του τύπου του προγράμματος·

γ) μία συμφωνία των υπολοίπων έναρξης και κλεισίματος της παρούσας αξίας της δέσμευσης καθορισμένης δέσμευσης που να δείχνει ξεχωριστά για την περίοδο, αν αρμόζει, τις επιπτώσεις που οφείλονται σε κάθε ένα από τα ακόλουθα:

i) κόστος τρέχουσας απασχόλησης,

ii) κόστος τόκου,

iii) εισφορές από τους συμμετέχοντες στο πρόγραμμα,

iv) αναλογιστικά κέρδη και ζημιές,

v) μεταβολές από τις συναλλαγματικές ισοτιμίες για προγράμματα που επιμετρώνται σε νόμισμα που διαφέρει από το νόμισμα παρουσίασης της οικονομικής οντότητας,

vi) παροχές που πληρώθηκαν,

vii) κόστος προϋπηρεσίας,

viii) συνενώσεις επιχειρήσεων,

ix) περικοπές και,

x) τακτοποιήσεις·

δ) μία ανάλυση της δέσμευσης καθορισμένης παροχής σε ποσά που απορρέουν από τα προγράμματα που είναι εξολοκλήρου άνευ χρηματοδότησης και σε ποσά που απορρέουν από προγράμματα που χρηματοδοτούνται μερικώς ή στο σύνολό τους·

ε) μία συμφωνία των υπολοίπων έναρξης και κλεισίματος χρήσης της εύλογης αξίας των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος και των υπολοίπων έναρξης και κλεισίματος χρήσης οποιουδήποτε δικαιώματος αποζημίωσης αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο σύμφωνα με την παράγραφο 104Α που να δείχνει ξεχωριστά για την περίοδο, αν αρμόζει, τις επιπτώσεις που οφείλονται σε κάθε αιτία:

i) αναμενόμενη απόδοση των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος,

ii) αναλογιστικά κέρδη και ζημιές

iii) τις μεταβολές από τις συναλλαγματικές ισοτιμίες για προγράμματα που επιμετρώνται σε νόμισμα που διαφέρει από το νόμισμα παρουσίασης της οικονομικής οντότητας,

iv) εισφορές που καταβάλλονται από τον εργοδότη,

v) εισφορές από τους συμμετέχοντες στο πρόγραμμα,

vi) παροχές που πληρώθηκαν,

vii) συνενώσεις επιχειρήσεων και

viii) τακτοποιήσεις·

στ) μία συμφωνία της παρούσας αξίας της δέσμευσης καθορισμένης παροχής ως γ) ανωτέρω και της εύλογης αξίας των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος ως ε) ανωτέρω με τα περιουσιακά στοιχεία και τις δεσμεύσεις που αναγνωρίζονται στον ισολογισμό, που να παρουσιάζει τουλάχιστον:

i) τα καθαρά αναλογιστικά κέρδη ή τις ζημίες που δεν αναγνωρίζονται στον ισολογισμό (βλ. παράγραφο 92),

ii) το κόστος προϋπηρεσίας που δεν αναγνωρίζεται στον ισολογισμό (βλ. παράγραφο 96),

iii) οποιοδήποτε ποσό δεν αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο, λόγω του ορίου της παραγράφου 58 στοιχείο β),

iv) την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία του ισολογισμού οποιουδήποτε δικαιώματος αποζημίωσης αναγνωρισμένου ως περιουσιακού στοιχείου όπως ορίζει η παράγραφος 104Α (με μία σύντομη περιγραφή της σχέσης μεταξύ του δικαιώματος αποζημίωσης και της σχετιζόμενης δέσμευσης) και

v) τα άλλα ποσά που είναι αναγνωρισμένα στον ισολογισμό·

ζ) το συνολικό έξοδο που είναι αναγνωρισμένο στα αποτελέσματα για κάθε ένα από τα ακόλουθα και το συγκεκριμένο κονδύλι (τα συγκεκριμένα κονδύλια) στα οποία συμπεριλαμβάνονται:

i) το κόστος τρέχουσας απασχόλησης,

ii) το κόστος τόκου,

iii) η αναμενόμενη απόδοση των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος,

iv) η αναμενόμενη απόδοση κάθε δικαιώματος αποζημίωσης που έχει αναγνωρισθεί ως περιουσιακό στοιχείο σύμφωνα με την παράγραφο 104Α,

v) τα αναλογιστικά κέρδη και οι ζημίες,

vi) το κόστος προϋπηρεσίας και

vii) η επίπτωση κάθε περικοπής ή τακτοποίησης και

viii) η επίδραση του ορίου της παραγράφου 58 στοιχείο β)·

η) το συνολικό ποσό που αναγνωρίστηκε στην κατάσταση αναγνωρισμένων εσόδων και εξόδων για κάθε ένα από τα ακόλουθα:

i) αναλογιστικά κέρδη και ζημίες και

ii) την επίδραση του ορίου της παραγράφου 58 στοιχείο β)·

θ) για οντότητες που αναγνωρίζουν αναλογιστικά κέρδη και ζημίες στην κατάσταση αναγνωρισμένων εσόδων και εξόδων σύμφωνα με την παράγραφο 93Α, το σωρευτικό ποσό των αναλογιστικών κερδών και ζημιών που αναγνωρίστηκαν στην κατάσταση αναγνωρισμένων εσόδων και εξόδων·

ι) για κάθε κύρια κατηγορία περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος, που θα περιλαμβάνει αλλά δεν θα περιορίζεται σε συμμετοχικούς τίτλους, χρεωστικούς τίτλους, ακίνητα και κάθε άλλο περιουσιακό στοιχείο, το ποσοστό ή το ποσό της εύλογης αξίας των συνολικών περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος που αντιπροσωπεύει κάθε κύρια κατηγορία·

ια) τα ποσά που περιλαμβάνονται στην εύλογη αξία των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος για:

i) κάθε κατηγορία των ιδίων χρηματοοικονομικών μέσων της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας και

ii) κάθε ακίνητη περιουσία που χρησιμοποιείται ή άλλα περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται, από την αναφέρουσα οικονομική οντότητα·

ιβ) μία αφηγηματική περιγραφή της βάσης που χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό της συνολικής αναμενόμενης απόδοσης των περιουσιακών στοιχείων, συμπεριλαμβανομένης της επίδρασης των κύριων κατηγοριών των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος·

ιγ) την πραγματική απόδοση επί των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος καθώς και την πραγματική απόδοση πάνω σε κάθε δικαίωμα αποζημίωσης αναγνωρισμένο ως περιουσιακό στοιχείο σύμφωνα με την παράγραφο 104Α·

ιδ) τις βασικές αναλογιστικές παραδοχές που χρησιμοποιούνται κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, συμπεριλαμβανομένων, όπου αρμόζει:

i) των προεξοφλητικών επιτοκίων,

ii) των αναμενόμενων ποσοστών απόδοσης οποιωνδήποτε περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος για τις περιόδους που παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις,

iii) των αναμενόμενων αποδόσεων για τις περιόδους που παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις πάνω σε κάθε δικαίωμα αποζημίωσης αναγνωρισμένο ως περιουσιακό στοιχείο σύμφωνα με την παράγραφο 104Α,

iv) των αναμενόμενων ποσοστών μισθολογικών αυξήσεων (και των μεταβολών ενός δείκτη ή άλλης μεταβλητής που καθορίζονται από τους τυπικούς ή τεκμαιρόμενους όρους του προγράμματος, ως βάση για μελλοντικές αυξήσεις παροχών),

v) των τάσεων των συντελεστών του ιατροφαρμακευτικού κόστους και

vi) κάθε άλλης σημαντικής αναλογιστικής παραδοχής που χρησιμοποιήθηκε.

Μια οικονομική οντότητα γνωστοποιεί κάθε αναλογιστική παραδοχή σε απόλυτους όρους (για παράδειγμα ως ένα απόλυτο ποσοστό) και όχι απλώς ως ένα πεδίο μεταξύ διαφόρων ποσοστών ή άλλων μεταβλητών·

ιε) την επίδραση της αύξησης μιας ποσοστιαίας μονάδας και την επίδραση της μείωσης μιας ποσοστιαίας μονάδας στις υποτιθέμενες τάσεις των συντελεστών του ιατροφαρμακευτικού κόστους επί:

i) του καθαρού κόστους της περιόδου για το κόστος ιατροφαρμακευτικής περίθαλψης των προγραμμάτων μετά την έξοδο από την υπηρεσία, στο άθροισμα των συστατικών του κόστους τρέχουσας απασχόλησης και του τόκου και

ii) τη σωρευμένη δέσμευση παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία για ιατροφαρμακευτικά κόστη.

Για τους σκοπούς της γνωστοποίησης αυτής, όλες οι λοιπές παραδοχές θα παραμείνουν αμετάβλητες. Για προγράμματα που λειτουργούν σε περιβάλλοντα υψηλού πληθωρισμού, η γνωστοποίηση θα είναι η επίδραση μιας ποσοστιαίας αύξησης ή μείωσης στις υποτιθέμενες τάσεις των συντελεστών του ιατροφαρμακευτικού κόστους που έχει την ίδια επίδραση με μία ποσοστιαία μονάδα σε περιβάλλον χαμηλού πληθωρισμού·

ιστ) τα ποσά για την τρέχουσα ετήσια περίοδο και τις προηγούμενες τέσσερες ετήσιες περιόδους:

i) της παρούσας αξίας της δέσμευσης καθορισμένης παροχής, της εύλογης αξίας των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος και του πλεονάσματος ή του ελλείμματος του προγράμματος και

ii) τις εμπειρικές προσαρμογές που προκύπτουν από:

A. τις υποχρεώσεις του προγράμματος εκφρασμένες είτε ως 1. ένα ποσό είτε ως 2. ένα ποσοστό των υποχρεώσεων του προγράμματος κατά την ημερομηνία του ισολογισμού και

B. τα περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος εκφρασμένα είτε ως 1. ένα ποσό είτε ως 2. ένα ποσοστό των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος κατά την ημερομηνία του ισολογισμού·

ιζ) τη βέλτιστη εκτίμηση του εργοδότη, μόλις αυτή μπορεί να προσδιοριστεί με αξιοπιστία, των εισφορών που αναμένεται να καταβληθούν για το πρόγραμμα κατά την ετήσια περίοδο που ξεκινά μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.

121. Η παράγραφος 120Α στοιχείο β) απαιτεί μια γενική περιγραφή του τύπου του προγράμματος. Μία τέτοια περιγραφή διαχωρίζει, για παράδειγμα, συνταξιοδοτικά προγράμματα ενιαίου μισθού από συνταξιοδοτικά προγράμματα τελικού μισθού και από ιατροφαρμακευτικά προγράμματα μετά την έξοδο από την υπηρεσία. Η περιγραφή του προγράμματος θα περιλαμβάνει άτυπες πρακτικές οι οποίες δημιουργούν τεκμαιρόμενες δεσμεύσεις που περιλαμβάνονται στην επιμέτρηση της δέσμευσης καθορισμένης παροχής σύμφωνα με την παράγραφο 52. Δεν απαιτούνται περισσότερες λεπτομέρειες.

122. Όταν η οικονομική οντότητα έχει περισσότερα του ενός προγράμματα καθορισμένων παροχών, μπορεί να γίνουν συνολικές γνωστοποιήσεις για κάθε πρόγραμμα ξεχωριστά ή σε τέτοιες ομαδοποιήσεις που θεωρούνται ότι είναι οι πιο χρήσιμες. Μπορεί να είναι χρήσιμο να διαχωρίζονται οι ομαδοποιήσεις με κριτήρια, όπως τα ακόλουθα:

α) τη γεωγραφική θέση των προγραμμάτων, για παράδειγμα, διακρίνοντας εγχώρια προγράμματα από προγράμματα εξωτερικού ή

β) κατά πόσον τα προγράμματα υπόκεινται σε σημαντικά διαφορετικούς κινδύνους, για παράδειγμα, διακρίνοντας μεταξύ συνταξιοδοτικών προγραμμάτων ενιαίου μισθού από συνταξιοδοτικά προγράμματα τελικού μισθού και από ιατροφαρμακευτικά προγράμματα μετά την έξοδο από την υπηρεσία.

Όταν η οικονομική οντότητα παρέχει γνωστοποιήσεις συνολικά για ομαδοποιημένα προγράμματα, τέτοιες γνωστοποιήσεις παρέχονται με τη μορφή των μέσων σταθμικών όρων ή σχετικά περιορισμένων διακυμάνσεων.

123. Η παράγραφος 30 απαιτεί πρόσθετες γνωστοποιήσεις για τα προγράμματα καθορισμένων παροχών πολλών εργοδοτών, που αντιμετωπίζονται ως αν ήταν προγράμματα καθορισμένων εισφορών.

124. 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 στελέχη του διευθυντικού προσωπικού.

125. 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.

ΛΟΙΠΕΣ ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ

126. Λοιπές μακροπρόθεσμες παροχές σε εργαζόμενους περιλαμβάνουν, για παράδειγμα:

α) μακροπρόθεσμες αποζημιωνόμενες απουσίες όπως άδεια μακρόχρονης υπηρεσίας ή σαββατική άδεια·

β) παροχές ιωβηλαίου ή άλλης μακρόχρονης υπηρεσίας·

γ) παροχές μακροπρόθεσμης ανικανότητας·

δ) συμμετοχή στα κέρδη και πρόσθετες παροχές καταβλητέες σε δώδεκα ή περισσότερους μήνες από το τέλος της περιόδου στην οποία οι εργαζόμενοι παρέχουν τη σχετική υπηρεσία και

ε) μεταφερόμενη αποζημίωση που καταβάλλεται σε δώδεκα ή περισσότερους μήνες από το τέλος της περιόδου μέσα στην οποία αποκτάται το δικαίωμα.

127. Η επιμέτρηση λοιπών μακροπρόθεσμων παροχών σε εργαζόμενους δεν υπόκειται συνήθως στον ίδιο βαθμό αβεβαιότητας, όπως η επιμέτρηση των παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία. Περαιτέρω, η καθιέρωση ή οι μεταβολές σε λοιπές μακροπρόθεσμες παροχές σε εργαζόμενους σπάνια δημιουργεί ένα σημαντικό κόστος προϋπηρεσίας. Γι' αυτούς τους λόγους, το Πρότυπο αυτό απαιτεί μια απλοποιημένη μέθοδο λογιστικής για τις λοιπές μακροπρόθεσμες παροχές σε εργαζόμενους. Η μέθοδος αυτή διαφέρει από την απαιτούμενη λογιστικοποίηση των παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία ως εξής:

α) αναλογιστικά κέρδη και ζημιές αναγνωρίζονται αμέσως και δεν εφαρμόζεται κανένα «περιθώριο» και

β) όλο το κόστος προϋπηρεσίας αναγνωρίζεται αμέσως.

Αναγνώριση και επιμέτρηση

128. Το ποσό που αναγνωρίζεται ως υποχρέωση για λοιπές μακροπρόθεσμες παροχές σε εργαζόμενους πρέπει να είναι το καθαρό σύνολο των ακολούθων ποσών:

α) της παρούσας αξίας της δέσμευσης καθορισμένων παροχών κατά την ημερομηνία του ισολογισμού (βλ. παράγραφο 64)·

β) μείον την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία του ισολογισμού των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος (αν υπάρχουν) από τα οποία οι δεσμεύσεις θα διακανονιστούν άμεσα (βλ. παραγράφους 102-104).

Κατά την επιμέτρηση της υποχρέωσης, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις παραγράφους 49-91, πλην των παραγράφων 54-61. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την παράγραφο 104Α στην αναγνώριση και επιμέτρηση οποιουδήποτε δικαιώματος αποζημίωσης.

129. Για λοιπές μακροπρόθεσμες παροχές σε εργαζόμενους, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει το καθαρό σύνολο των ακολούθων ποσών ως έξοδο ή (με επιφύλαξη της παραγράφου 58) ως έσοδο, εκτός εάν ένα άλλο Πρότυπο απαιτεί ή επιτρέπει τη συμπερίληψή τους στο κόστος του περιουσιακού στοιχείου:

α) το κόστος τρέχουσας απασχόλησης (βλ. παραγράφους 63-91)·

β) το κόστος τόκων (βλ. παράγραφο 82)·

γ) την αναμενόμενη απόδοση οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου του προγράμματος (βλ. παραγράφους 105-107) και οποιουδήποτε δικαιώματος αποζημίωσης που είναι αναγνωρισμένο ως περιουσιακό στοιχείο (βλ. παράγραφο 104Α)·

δ) τα αναλογιστικά κέρδη και τις ζημίες, που θα αναγνωρίζονται όλα αμέσως·

ε) το κόστος προϋπηρεσίας, το οποίο θα αναγνωρίζεται αμέσως και

στ) την επίδραση οποιασδήποτε περικοπής ή διακανονισμού (βλ. παραγράφους 109 και 110).

130. Ένας τύπος λοιπών μακροπρόθεσμων παροχών σε εργαζόμενους είναι η παροχή για μακροπρόθεσμη ανικανότητα. Αν το επίπεδο της παροχής εξαρτάται από τη διάρκεια του χρόνου υπηρεσίας, δέσμευση ανακύπτει όταν η υπηρεσία παρέχεται. Η επιμέτρηση της δέσμευσης αυτής αντανακλά την πιθανότητα να απαιτηθεί πληρωμή και τη διάρκεια του χρόνου για την οποία αναμένεται να πραγματοποιηθεί πληρωμή. Αν το επίπεδο της παροχής είναι το ίδιο για κάθε ανίκανο για εργασία εργαζόμενο ανεξαρτήτως ετών υπηρεσίας, το αναμενόμενο κόστος αυτών των παροχών αναγνωρίζεται όταν ένα γεγονός προξενεί μια μακροπρόθεσμη ανικανότητα.

Γνωστοποιήσεις

131. Αν και το παρόν Πρότυπο δεν απαιτεί συγκεκριμένες γνωστοποιήσεις για άλλες μακροπρόθεσμες παροχές σε εργαζόμενους, είναι δυνατό να απαιτούνται γνωστοποιήσεις από άλλα Πρότυπα –για παράδειγμα, όταν το έξοδο που προκύπτει από τέτοιες παροχές είναι σημαντικό και θα απαιτείτο η γνωστοποίησή του σύμφωνα με το ΔΛΠ 1. Όπου απαιτείται από το ΔΛΠ 24, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες σχετικά με λοιπές μακροπρόθεσμες παροχές σε εργαζόμενους για τα βασικά διοικητικά στελέχη.

ΠΑΡΟΧΕΣ ΕΞΟΔΟΥ ΑΠΟ ΤΗΝ ΥΠΗΡΕΣΙΑ

132. Το Πρότυπο αυτό ασχολείται με τις παροχές τερματισμού υπηρεσίας ξεχωριστά από τις άλλες παροχές σε εργαζόμενους, γιατί το γεγονός που δημιουργεί δέσμευση είναι μάλλον ο τερματισμός υπηρεσίας παρά η υπηρεσία του εργαζομένου.

Αναγνώριση

133. Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τις παροχές εξόδου από την υπηρεσία ως υποχρέωση και ως έξοδο όταν, και μόνον όταν, η οικονομική οντότητα είναι αποδεδειγμένα δεσμευμένη είτε:

α) να τερματίσει την απασχόληση ενός εργαζόμενου ή ομάδας εργαζομένων πριν από την κανονική ημερομηνία αποχώρησης ή

β) να χορηγήσει παροχές εξόδου από την υπηρεσία, ως αποτέλεσμα μιας προσφοράς που γίνεται για να ενθαρρύνει εκούσια έξοδο από την υπηρεσία.

134. Η οικονομική οντότητα είναι ευαπόδεικτα δεσμευμένη σε τερματισμό της υπηρεσίας, όταν και μόνον όταν, η οικονομική οντότητα έχει ένα λεπτομερειακό επίσημο πρόγραμμα για τον τερματισμό της υπηρεσίας και δεν υπάρχει πραγματική πιθανότητα αναίρεσης. Το λεπτομερειακό πρόγραμμα θα συμπεριλαμβάνει, κατ' ελάχιστο:

α) την εγκατάσταση, λειτουργία και τον κατά προσέγγιση αριθμό εργαζόμενων των οποίων οι υπηρεσίες πρόκειται να τερματιστούν·

β) τις παροχές εξόδου από την υπηρεσία για κάθε ταξινομημένη κατηγορία εργασίας ή λειτουργία και

γ) το χρόνο κατά τον οποίο το πρόγραμμα θα εφαρμοστεί. Η εφαρμογή θα αρχίσει το δυνατό συντομότερα και ο χρόνος που απαιτείται για να ολοκληρωθεί η εφαρμογή πρέπει να είναι τέτοιας διάρκειας ώστε ουσιαστικές μεταβολές στο πρόγραμμα να μην είναι πιθανές.

135. Η οικονομική οντότητα μπορεί να δεσμεύεται από τη νομοθεσία, από σύμβαση ή άλλες συμφωνίες με τους εργαζόμενους ή τους αντιπροσώπους τους ή από τεκμαιρόμενη δέσμευση που βασίζεται σε επιχειρηματική πρακτική, συνήθεια ή επιθυμία να ενεργήσει δίκαια, να διενεργήσει πληρωμές (ή να παρέχει άλλα οφέλη) σε εργαζόμενους, όταν τερματίσουν την υπηρεσία τους. Τέτοιες πληρωμές είναι παροχές εξόδου από την υπηρεσία. Οι παροχές εξόδου από την υπηρεσία, τυπικά, είναι πληρωμές εφάπαξ ποσών, αλλά μερικές φορές περιλαμβάνουν επίσης:

α) ενίσχυση των παροχών λόγω αποχώρησης ή των άλλων παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία, είτε έμμεσα μέσω ενός προγράμματος παροχών σε εργαζόμενους, είτε άμεσα και

β) μισθούς μέχρι το τέλος μιας καθορισμένης περιόδου προειδοποίησης, αν ο εργαζόμενος δεν παρέχει περαιτέρω υπηρεσία που αποδίδει οικονομικά οφέλη στην οικονομική οντότητα.

136. Μερικές παροχές σε εργαζόμενους είναι καταβλητέες ανεξάρτητα από το λόγο της αποχώρησης του εργαζόμενου. Η καταβολή τέτοιων παροχών είναι βέβαιη (υποκείμενη σε οποιαδήποτε κατοχύρωση ή σε ελάχιστες προϋποθέσεις υπηρεσίας), αλλά το χρονοδιάγραμμα της πληρωμής τους είναι αβέβαιο. Μολονότι τέτοιες παροχές περιγράφονται σε μερικές χώρες ως αποζημιώσεις τερματισμού υπηρεσίας ή εφάπαξ τερματισμού υπηρεσίας, θεωρούνται παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία μάλλον παρά παροχές εξόδου από την υπηρεσία και η οικονομική οντότητα τις λογιστικοποιεί ως παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία. Μερικές οικονομικές οντότητες παρέχουν ένα χαμηλότερο επίπεδο παροχής για οικειοθελή τερματισμό της υπηρεσίας κατόπιν αίτησης του εργαζόμενου (ουσιαστικά, παροχή μετά την έξοδο από την υπηρεσία), παρά οικειοθελή έξοδο από την υπηρεσία μετά από αίτηση της οικονομικής οντότητας. Η πρόσθετη καταβλητέα παροχή κατά τον οικειοθελή τερματισμό της υπηρεσίας είναι μια παροχή εξόδου από την υπηρεσία

137. Οι παροχές εξόδου από την υπηρεσία δεν αποφέρουν στην οικονομική οντότητα μελλοντικά οικονομικά οφέλη και αναγνωρίζονται αμέσως ως έξοδα.

138. Όταν η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει παροχές λόγω αποχώρησης είναι δυνατόν η οικονομική οντότητα να πρέπει επίσης να λογιστοποιήσει και την περικοπή παροχών αποχώρησης ή άλλων παροχών σε εργαζόμενους (βλ. παράγραφο 109).

Επιμέτρηση

139. Όταν οι παροχές εξόδου από την υπηρεσία λήγουν πέραν των δώδεκα μηνών από την ημερομηνία του ισολογισμού, προεξοφλούνται χρησιμοποιώντας το επιτόκιο που καθορίζεται στην παράγραφο 78.

140. Στην περίπτωση προσφοράς για ενθάρρυνση εκούσιας εξόδου από την υπηρεσία, η επιμέτρηση των παροχών εξόδου από την υπηρεσία βασίζεται στον αριθμό των εργαζομένων που αναμένεται να αποδεχθούν την προσφορά.

Γνωστοποιήσεις

141. Όταν υπάρχει αβεβαιότητα για τον αριθμό των εργαζόμενων που θα αποδεχθούν μια προσφορά για τις παροχές εξόδου από την υπηρεσία, τότε υπάρχει ενδεχόμενη υποχρέωση. Όπως απαιτείται από το ΔΛΠ 37, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες σχετικά με την ενδεχόμενη υποχρέωση, εκτός αν η πιθανότητα επικείμενης εκροής είναι ελάχιστη.

142. Καθώς απαιτείται από το ΔΛΠ 1, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τη φύση και το ποσό ενός εξόδου αν είναι σημαντικό. Οι παροχές εξόδου από την υπηρεσία μπορεί να καταλήγουν σε έξοδο για το οποίο απαιτείται γνωστοποίηση σε συμμόρφωση με αυτήν την απαίτηση.

143. Όπου απαιτείται από το ΔΛΠ 24, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες για τις παροχές εξόδου από την υπηρεσία, για τα βασικά διοικητικά στελέχη.

144-152. [Απαλείφθηκε]

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

153. Αυτό το κεφάλαιο καθορίζει τον μεταβατικό χειρισμό των προγραμμάτων καθορισμένων παροχών. Όταν μια οικονομική οντότητα υιοθετεί για πρώτη φορά το παρόν Πρότυπο για άλλες παροχές σε εργαζόμενους, εφαρμόζει το ΔΛΠ 8 *Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη*.

154. Κατά την πρώτη υιοθέτηση του Προτύπου αυτού, η οικονομική οντότητα προσδιορίζει τη μεταβατική της υποχρέωση για προγράμματα καθορισμένων παροχών κατά την ημερομηνία αυτή ως:

α) την παρούσα αξία της δέσμευσης (βλ. παράγραφο 64) κατά την ημερομηνία της υιοθέτησης·

β) μείον την εύλογη αξία, κατά την ημερομηνία της υιοθέτησης, των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος (αν υπάρχουν) από τα οποία οι δεσμεύσεις πρόκειται να τακτοποιηθούν απευθείας (βλ. παραγράφους 102-104)·

γ) μείον κάθε κόστος προϋπηρεσίας που, σύμφωνα με την παράγραφο 96, θα αναγνωριστεί σε μεταγενέστερες περιόδους.

155. Αν η μεταβατική υποχρέωση είναι μεγαλύτερη από την υποχρέωση που θα είχε αναγνωρισθεί κατά την ίδια ημερομηνία σύμφωνα με την προηγούμενη λογιστική πολιτική της οικονομικής οντότητας, η οικονομική οντότητα θα κάνει μια ανέκκλητη επιλογή για να αναγνωρίσει την αύξηση αυτή ως μέρος της δικής της υποχρέωσης για καθορισμένες παροχές σύμφωνα με την παράγραφο 54:

α) αμέσως, σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 ή

β) ως ένα έξοδο πάνω σε μια σταθερή βάση σε διάρκεια μέχρι πέντε ετών από την ημερομηνία υιοθέτησης. Αν η οικονομική οντότητα επιλέξει την β), θα πρέπει:

i) να εφαρμόσει το όριο που περιγράφεται στην παράγραφο 58 στοιχείο β) κατά την επιμέτρηση οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου που αναγνωρίζεται στον ισολογισμό,

ii) να γνωστοποιήσει κατά την ημερομηνία του ισολογισμού: 1. το ποσό της αύξησης που παραμένει μη αναγνωρισμένο και 2. το ποσό που αναγνωρίζεται στην τρέχουσα περίοδο,

iii) να περιορίσει την αναγνώριση μεταγενέστερων αναλογιστικών κερδών (αλλά όχι αρνητικό κόστος προϋπηρεσίας) ως ακολούθως. Αν ένα αναλογιστικό κέρδος πρέπει να αναγνωριστεί σύμφωνα με τις παραγράφους 92 και 93 η οικονομική οντότητα πρέπει να αναγνωρίσει αυτό το αναλογιστικό κέρδος μόνο κατά την έκταση που τα καθαρά σωρευμένα μη αναγνωρίσιμα αναλογιστικά κέρδη (πριν από την αναγνώριση αυτού του αναλογιστικού κέρδους) υπερβαίνουν το μη αναγνωρισμένο μέρος της μεταβατικής υποχρέωσης και

iv) να συμπεριλαμβάνει το σχετικό μέρος της μη αναγνωρισμένης μεταβατικής υποχρέωσης στον προσδιορισμό κάθε μεταγενέστερου κέρδους ή ζημιάς κατά την τακτοποίηση ή την περικοπή.

Αν η μεταβατική υποχρέωση είναι μικρότερη από την υποχρέωση που θα είχε αναγνωρισθεί κατά την ίδια ημερομηνία σύμφωνα με την προηγούμενη λογιστική πολιτική της οικονομικής οντότητας, η οικονομική οντότητα θα αναγνωρίσει αυτή τη μείωση αμέσως σύμφωνα με το ΔΛΠ 8.

156. Κατά την αρχική υιοθέτηση του Προτύπου, οι επιπτώσεις της μεταβολής στις λογιστικές πολιτικές περιλαμβάνουν όλα τα αναλογιστικά κέρδη και ζημιές που ανέκυψαν σε προηγούμενες περιόδους, ακόμη και αν εμπίπτουν στο περιθώριο του 10 % που καθορίζεται στην παράγραφο 92.

Παράδειγμα που επεξηγεί τις παραγράφους 154 μέχρι 156

Την 31η Δεκεμβρίου 1998, ο ισολογισμός μιας οικονομικής οντότητας περιλαμβάνει μια υποχρέωση για συντάξεις των 100. Η οικονομική οντότητα υιοθετεί το Πρότυπο την 1η Ιανουαρίου 1999, όταν η παρούσα αξία της υποχρέωσης σύμφωνα με το Πρότυπο είναι 1 300 και η εύλογη αξία των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος είναι 1 000. Την 1η Ιανουαρίου 1993, η οικονομική οντότητα είχε βελτιώσει τις συντάξεις (κόστος για μη κατοχυρωμένες παροχές: 160), και μέση απομένουσα περίοδο κατά την ημερομηνία μέχρι την κατοχύρωση: 10 έτη).

Οι μεταβατικές επιπτώσεις έχουν ως ακολούθως:

Παρούσα αξία της δέσμευσης	*1 300*
Εύλογη αξία περιουσιακών στοιχείων προγράμματος	*(1 000)*
Μείον: κόστος προϋπηρεσίας που αναγνωρίζεται σε μεταγενέστερες περιόδους (160 ×4/10)	*(64)*
Μεταβατική υποχρέωση	*236*
Υποχρέωση ήδη αναγνωρισμένη	*100*
Αύξηση στην υποχρέωση	*136*

Η οικονομική οντότητα μπορεί να επιλέξει να αναγνωρίσει την αύξηση των 136 είτε αμέσως είτε σε μία διάρκεια μέχρι 5 ετών. Η επιλογή είναι ανέκκλητη.

Την 31η Δεκεμβρίου 1999, η παρούσα αξία της υποχρέωσης σύμφωνα με το Πρότυπο είναι 1 400 και η εύλογη αξία των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος είναι 1 050. Τα καθαρά σωρευμένα μη αναγνωρισμένα αναλογιστικά κέρδη από την ημερομηνία υιοθέτησης του Προτύπου είναι 120. Η αναμενόμενη μέση υπολειπόμενη διάρκεια υπηρεσίας των εργαζόμενων που συμμετέχουν στο πρόγραμμα ήταν οκτώ έτη. Η οικονομική οντότητα έχει υιοθετήσει πολιτική άμεσης αναγνώρισης των αναλογιστικών κερδών και ζημιών όπως επιτρέπεται από την παράγραφο 93.

Η επίδραση του ορίου στην παράγραφο 155 στοιχείο β) σημείο iii) έχει ως ακολούθως.

Καθαρά σωρευμένα μη αναγνωρισμένα αναλογιστικά κέρδη	*120*
Μη αναγνωρισμένο μέρος μεταβατικής υποχρέωσης (136 ×4/5)	*(109)*
Μέγιστο κέρδος που αναγνωρίζεται [παράγραφος 155 στοιχείο β) σημείο iii)]	*11*

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

157. Αυτό το Πρότυπο αρχίζει να εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 1999, εκτός όπως ορίζεται στις παραγράφους 159 και 159Α. Η υιοθέτηση νωρίτερα ενθαρρύνεται. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτό το Πρότυπο στο κόστος των παροχών λόγω αποχώρησης για οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν πριν από την 1η Ιανουαρίου 1999, η οικονομική οντότητα οφείλει να γνωστοποιήσει το γεγονός ότι έχει εφαρμόσει το Πρότυπο αυτό αντί του ΔΛΠ 19 Κόστος παροχών λόγω αποχώρησης, που εγκρίθηκε το 1993.

158. Το Πρότυπο αυτό αντικαθιστά το ΔΛΠ 19 *Κόστος παροχών λόγω αποχώρησης,* που εγκρίθηκε το 1993.

159. Τα ακόλουθα τίθενται σε ισχύ για ετήσιες οικονομικές καταστάσεις ([1]) που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 2001:

α) ο αναθεωρημένος ορισμός των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος στην παράγραφο 7 και οι σχετικοί ορισμοί των περιουσιακών στοιχείων που κατέχονται από ένα φορέα μακροπρόθεσμων παροχών σε εργαζόμενους και των ασφαλιστηρίων συμβολαίων που πληρούν τις προϋποθέσεις και

β) οι προϋποθέσεις αναγνώρισης και επιμέτρησης για αποζημιώσεις των παραγράφων 104Α, 128 και 129 και των σχετικών γνωστοποιήσεων της παραγράφου 120Α στοιχείο στ) σημείο iv), της παραγράφου 120Α στοιχείο ζ) σημείο iv), της παραγράφου 120Α στοιχείο ιγ) και της παραγράφου 120Α στοιχείο ιδ) σημείο iii).

Η υιοθέτηση νωρίτερα ενθαρρύνεται. Αν η ενωρίτερη υιοθέτηση επηρεάζει τις οικονομικές καταστάσεις, η οικονομική οντότητα οφείλει να γνωστοποιήσει το γεγονός αυτό.

159Α. Η τροποποίηση στην παράγραφο 58Α καθίσταται ενεργός για ετήσιες οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που λήγουν την ή μετά την 31η Μαΐου 2002. Η υιοθέτηση νωρίτερα ενθαρρύνεται. Αν η ενωρίτερη υιοθέτηση επηρεάζει τις οικονομικές καταστάσεις, η οικονομική οντότητα οφείλει να γνωστοποιήσει το γεγονός αυτό.

159Β. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις των παραγράφων 32Α, 34-34Β, 61 και 120-121 για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2006. Η εφαρμογή νωρίτερα ενθαρρύνεται. Αν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις τροποποιήσεις αυτές για περίοδο που ξεκινά πριν από την 1η Ιανουαρίου 2006, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

159Γ. Η επιλογή των παραγράφων 93Α-93Δ μπορεί να χρησιμοποιηθεί για ετήσιες περιόδους που λήγουν την ή μετά την 16η Δεκεμβρίου 2004. Μια οικονομική οντότητα που κάνει χρήση της επιλογής για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν πριν από την 1η Ιανουαρίου 2006 θα εφαρμόσει και τις τροποποιήσεις των παραγράφων 32Α, 34-34Β, 61 και 120-121.

160. Το ΔΛΠ 8 εφαρμόζεται όταν μια οικονομική οντότητα αλλάζει τις λογιστικές της πολιτικές ώστε να αντανακλούν τις αλλαγές που ορίζονται στις παραγράφους 159-159Γ. Κατά την αναδρομική εφαρμογή αυτών των μεταβολών, όπως απαιτείται από το ΔΛΠ 8, η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει τις μεταβολές αυτές ως αν είχαν υιοθετηθεί ταυτόχρονα με το υπόλοιπο του Προτύπου αυτού, με τη διαφορά ότι μια οικονομική οντότητα μπορεί να γνωστοποιήσει τα ποσά που ορίζει η παράγραφος 120Αιστ) καθώς τα ποσά προσδιορίζονται μελλοντικά για κάθε ετήσια περίοδο από την πρώτη ετήσια περίοδο που παρουσιάζεται στις οικονομικές καταστάσεις στις οποίες η οντότητα εφαρμόζει για πρώτη φορά τις τροποποιήσεις της παραγράφου 120Α.

([1]) Οι παράγραφοι 159 και 159 Α αναφέρονται στις «ετήσιες οικονομικές καταστάσεις» για ευθυγράμμιση με την πλέον ακριβή ορολογία για την καταγραφή των ημερομηνιών έναρξης ισχύος που υιοθετήθηκαν το 1998 Η παράγραφος 157 αναφέρεται σε «οικονομικές καταστάσεις».

ΔΙΕΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 20

Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

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·

   β) κρατική υποστήριξη που παρέχεται στην οικονομική οντότητα με τη μορφή οφελών, που είναι διαθέσιμα για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος ή που προσδιορίζονται ή περιορίζονται βάσει της υποχρέωσης φόρου εισοδήματος (όπως είναι οι φορολογικές απαλλαγές, οι φορολογικές πιστώσεις λόγω επένδυσης, οι πρόσθετες αποσβέσεις και οι μειωμένοι συντελεστές φόρου)·

   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. ([1])

   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.

   Εύλογη αξία είναι το ποσό για το οποίο θα μπορούσε να γίνει η ανταλλαγή ενός περιουσιακού στοιχείου μεταξύ πωλητή και αγοραστή, οι οποίοι θα ενεργούν με πλήρη γνώση και με τη θέλησή τους, σε μία συναλλαγή που διεξάγεται σε καθαρά εμπορική βάση.

4. Η κρατική υποστήριξη εκφράζεται με πολλές μορφές που ποικίλλουν, τόσο στη φύση της παρεχόμενης βοήθειας όσο και στους όρους που συνήθως συναρτώνται σε αυτή. Ο σκοπός της κρατικής υποστήριξης μπορεί να 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.

([1]) Βλ. επίσης τη Διερμηνεία ΜΕΔ-10 *Κρατική υποστήριξη — Καμία ειδική σχέση με επιχειρηματικές δραστηριότητες.*

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.

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.*

12. Οι κρατικές επιχορηγήσεις αναγνωρίζονται, σε συστηματική βάση, ως έσοδα στις περιόδους που είναι αναγκαίες για τον συσχετισμό τους με τα αντίστοιχα έξοδα που σκοπό έχουν να αντισταθμίσουν. Δεν πιστώνονται απευθείας στα ίδια κεφάλαια.

13. Δύο είναι οι τρόποι γενικής προσέγγισης του λογιστικού χειρισμού των κρατικών επιχορηγήσεων η κεφαλαιακή προσέγγιση, σύμφωνα με την οποία η αναγνώριση της επιχορήγησης γίνεται απευθείας σε πίστωση των ιδίων κεφαλαίων και ο χειρισμός μέσω λογαριασμού αποτελεσμάτων, σύμφωνα με την οποία η επιχορήγηση μεταφέρεται στα έσοδα μιας ή περισσότερων περιόδων.

14. Όσοι υποστηρίζουν την κεφαλαιακή προσέγγιση προβάλλουν τα εξής επιχειρήματα:

α) οι κρατικές επιχορηγήσεις αποτελούν μέσο χρηματοδότησης και, επομένως, πρέπει να εμφανίζονται στον ισολογισμό, παρά να περνούν μέσα από την κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων και να συμψηφίζουν τα έξοδα τα οποία χρηματοδοτούν. Εφόσον δεν αναμένεται αποπληρωμή τους, πρέπει να πιστώνονται απευθείας στα ίδια κεφάλαια και

β) δεν είναι σωστό να αναγνωρίζονται οι κρατικές επιχορηγήσεις στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, δεδομένου ότι αυτές δεν συνιστούν λειτουργικό έσοδο, αλλά αντιπροσωπεύουν κίνητρο που παρέχεται από το κράτος, χωρίς αντίστοιχο κόστος.

15. Τα επιχειρήματα που προβάλλονται υπέρ του χειρισμού μέσω εσόδων είναι τα ακόλουθα:

α) δεδομένου ότι οι κρατικές επιχορηγήσεις αποτελούν εισπράξεις που δεν προέρχονται από τους μετόχους, δεν μπορεί να πιστώνονται απευθείας στα ίδια κεφάλαια, αλλά πρέπει να αναγνωρίζονται ως έσοδα στις σχετικές 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. Πρέπει, κατά συνέπεια, να αναγνωρίζονται ως έσοδα και να συσχετίζονται με τα αντίστοιχα έξοδα που οι επιχορηγήσεις αυτές σκοπεύουν να αντισταθμίσουν και

γ) εφόσον οι φόροι εισοδήματος και οι λοιποί φόροι αποτελούν χρεώσεις έναντι των εσόδων, λογικό είναι οι κρατικές επιχορηγήσεις που αποτελούν προέκταση φορολογικών πολιτικών να αντιμετωπίζονται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων.

16. Για το χειρισμό μέσω εσόδων, αποτελεί θεμελιώδη προϋπόθεση οι κρατικές επιχορηγήσεις να αναγνωρίζονται, με τρόπο συστηματικό και ορθολογικό στα έσοδα των περιόδων μέσα στις οποίες πρέπει να γίνει ο συσχετισμός των επιχορηγήσεων αυτών με τα αντίστοιχα έξοδα. Η αναγνώριση των κρατικών επιχορηγήσεων με βάση την είσπραξή τους δεν είναι σύμφωνη με την παραδοχή της λογιστικής αρχής των δουλευμένων εσόδων/εξόδων (βλ. ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων*) και θα μπορούσε να γίνει αποδεκτή μόνο σε περίπτωση που δεν θα υπήρχε μια βάση κατανομής της επιχορήγησης σε άλλες περιόδους από εκείνη στην οποία εισπράχθηκε.

17. Στις περισσότερες περιπτώσεις είναι εύκολο να προσδιοριστούν οι περίοδοι στις οποίες η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει το κόστος ή τα έξοδα που σχετίζονται με κρατική επιχορήγηση και κατά συνέπεια οι επιχορηγήσεις που καλύπτουν συγκεκριμένα έξοδα λογιστικοποιούνται στα έσοδα της ίδιας περιόδου στην οποία αφορούν τα έξοδα αυτά. Ομοίως, οι επιχορηγήσεις για επενδύσεις σε αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία αναγνωρίζονται, συνήθως, ως έσοδα στις περιόδους που επιβαρύνονται με τις αποσβέσεις αυτών των στοιχείων και η αναγνώρισή τους γίνεται αναλογικά με τις αποσβέσεις που χρεώνονται.

18. Είναι δυνατόν, επίσης, οι επιχορηγήσεις επενδύσεων σε μη αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία να προϋποθέτουν την εκπλήρωση ορισμένων υποχρεώσεων. Στην περίπτωση αυτή, οι επιχορηγήσεις αναγνωρίζονται στα έσοδα των περιόδων που επιβαρύνθηκαν με τα έξοδα αντιμετώπισης αυτών των δεσμεύσεων. Για παράδειγμα, μια επιχορήγηση για αγορά οικοπέδου μπορεί να δοθεί με τον όρο ανέγερσης κτιρίου στο χώρο του οικοπέδου, οπότε θα ήταν σωστό να αναγνωριστεί ως έσοδο κατά τη διάρκεια ζωής του κτιρίου.

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.

20. Κρατική επιχορήγηση που καθίσταται εισπρακτέα ως αντιστάθμιση για έξοδα ή ζημίες που επιβάρυναν ήδη την οικονομική οντότητα ή προκειμένου να της παρασχεθεί άμεση οικονομική υποστήριξη χωρίς να επισύρει σχετικά μελλοντικά έξοδα, αναγνωρίζεται ως έσοδο της περιόδου κατά την οποία καθίσταται εισπρακτέα.

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

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).

26. Με τη μία μέθοδο η επιχορήγηση θεωρείται ως έσοδο επόμενων χρήσεων, το οποίο αναγνωρίζεται σε συστηματική και ορθολογική βάση στα έσοδα κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου.

27. Με την άλλη μέθοδο, η επιχορήγηση μειώνει τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου. Η επιχορήγηση αναγνωρίζεται ως έσοδο κατά τη διάρκεια της ζωής αποσβέσιμου περιουσιακού στοιχείου, μέσω της μειωμένης επιβάρυνσης των αποσβέσεων.

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 κατάσταση ταμιακών ροών, άσχετα αν, για τους σκοπούς παρουσίασης στον ισολογισμό, η επιχορήγηση έχει αφαιρεθεί ή όχι από τα αντίστοιχα περιουσιακά στοιχεία.

Παρουσίαση των επιχορηγήσεων που αφορούν έσοδα

29. Σε μερικές περιπτώσεις, οι επιχορηγήσεις που αφορούν έσοδα παρουσιάζονται σε πίστωση στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, είτε ξεχωριστά, είτε κάτω από κάποιον γενικό τίτλο, όπως «Λοιπά έσοδα». Εναλλακτικά αφαιρούνται από τα αντίστοιχα έξοδα

30. Οι υποστηρικτές της πρώτης μεθόδου ισχυρίζονται ότι δεν επιτρέπεται ο συμψηφισμός εσόδων και εξόδων και ότι ο διαχωρισμός της επιχορήγησης από τα έξοδα διευκολύνει τη σύγκριση με άλλα έξοδα, που 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.

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

32. Κρατική επιχορήγηση για την οποία δημιουργείται υποχρέωση αποπληρωμής της λογιστικοποιείται ως αναθεώρηση λογιστικής εκτίμησης (βλ. ΔΛΠ 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 δημιουργηθεί 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 έξοδα. Η αποπληρωμή επιχορήγησης που αφορά περιουσιακό στοιχείο θα καταχωρίζεται σε αύξηση της λογιστικής αξίας του στοιχείου αυτού ή σε μείωση του πιστωτικού υπολοίπου του σχετικού λογαριασμού εσόδων επόμενων χρήσεων. Το σωρευμένο ποσό των πρόσθετων αποσβέσεων, που μέχρι το χρόνο της πιο πάνω αποπληρωμής θα είχε αναγνωριστεί ως έξοδο, αν δεν υπήρχε η επιχορήγηση, θα αναγνωρισθεί άμεσα ως έξοδο.

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.

37. Δάνεια άτοκα ή με χαμηλό επιτόκιο αποτελούν μορφή κρατικής ενίσχυσης, χωρίς όμως να ποσοτικοποιείται το όφελος με τον καταλογισμό τόκων.

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.

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.

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

3. Το παρόν Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται ([1]):

   α) στο λογιστικό χειρισμό των συναλλαγών και των υπολοίπων σε ξένα νομίσματα, εκτός από συναλλαγές που αφορούν παράγωγα και υπόλοιπα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 39 *Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση·*

   β) στη μετατροπή των αποτελεσμάτων και της οικονομικής θέσης εκμεταλλεύσεων στο εξωτερικό, που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής οντότητας μέσω μιας ολικής ή αναλογικής ενοποίησης ή με τη μέθοδο της καθαρής θέσης και

   γ) στη μετατροπή των αποτελεσμάτων και της οικονομικής θέσης της οικονομικής οντότητας σε νόμισμα παρουσίασης.

4. Το ΔΛΠ 39 εφαρμόζεται σε πολλά παράγωγα σε ξένο νόμισμα και, συνεπώς, αυτά εξαιρούνται από το πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου. Όμως, όσα παράγωγα σε ξένο νόμισμα δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 39 (ήτοι κάποια παράγωγα σε ξένο νόμισμα που ενσωματώνονται σε άλλες συμβάσεις) εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου. Εκτός αυτού, το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται όταν η οικονομική οντότητα μετατρέπει ποσά που έχουν σχέση με παράγωγα από το νόμισμα λειτουργίας στο νόμισμα παρουσίασης.

5. Το Πρότυπο δεν εφαρμόζεται στη λογιστική αντιστάθμισης στοιχείων σε ξένο νόμισμα, συμπεριλαμβανομένης της αντιστάθμισης καθαρής επένδυσης σε εκμετάλλευση στο εξωτερικό. Το ΔΛΠ 39 εφαρμόζεται στη λογιστική αντιστάθμισης.

6. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται στην παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων της 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 μια κατάσταση ταμιακών ροών, των ταμιακών ροών που προκύπτουν από συναλλαγές σε ξένο νόμισμα ή στη μετατροπή των ταμιακών ροών μιας εκμετάλλευσης στο εξωτερικό (βλ. ΔΛΠ 7 *Καταστάσεις ταμιακών ροών*).

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.

   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.

   Ξένο νόμισμα είναι ένα νόμισμα διαφορετικό από το νόμισμα λειτουργίας της οικονομικής οντότητας.

   Εκμετάλλευση στο εξωτερικό είναι μια θυγατρική ή συγγενής εταιρεία, μια κοινοπραξία ή υποκατάστημα της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας, οι δραστηριότητες της οποίας βασίζονται ή διεξάγονται σε χώρα διαφορετική ή σε νόμισμα διαφορετικό εκείνου της οικονομικής οντότητας.

([1]) Βλ. επίσης τη Διερμηνεία ΜΕΔ-7 *Εισαγωγή του ευρώ*.

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).

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 κοινοπραξία):

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).

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

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 άλλες παροχές σε εργαζομένους καταβλητέες σε μετρητά, προβλέψεις που διακανονίζονται σε μετρητά 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 δέσμευση παράδοσης) σταθερού ή προσδιορίσιμου αριθμού νομισματικών μονάδων. Παραδείγματα αποτελούν, μεταξύ άλλων: ποσά που προπληρώνονται για αγαθά και υπηρεσίες (π.χ. προπληρωμένο ενοίκιο), υπεραξία, άυλα περιουσιακά στοιχεία, αποθέματα, ενσώματα πάγια, και προβλέψεις που πρόκειται να διακανονιστούν με την παράδοση μη χρηματικού στοιχείου.

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.

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 κοινοπραξίες. 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.

19. Το παρόν Πρότυπο επιτρέπει επίσης σε μια ανεξάρτητη οικονομική οντότητα που καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις ή μια οικονομική οντότητα που καταρτίζει ατομικές οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με το ΔΛΠ 27 *Ενοποιημένες και ατομικές οικονομικές καταστάσεις*, να παρουσιάζει τις οικονομικές καταστάσεις της 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.

Παρουσίαση σε ισολογισμούς μεταγενέστερων ημερομηνιών

23. Σε κάθε ημερομηνία ισολογισμού:

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

γ) τα μη χρηματικά στοιχεία, που επιμετρώνται σε εύλογη αξία σε ξένο νόμισμα, μετατρέπονται με τις συναλλαγματικές ισοτιμίες που υπήρχαν, όταν προσδιορίστηκε η εύλογη αξία.

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

27. Καθώς σημειώθηκε στην παράγραφο 3, το ΔΛΠ 39 εφαρμόζεται στη λογιστική αντιστάθμισης για τα στοιχεία σε ξένο νόμισμα. Η εφαρμογή της λογιστικής αντιστάθμισης απαιτεί από την οικονομική οντότητα να λογιστικοποιεί κάποιες συναλλαγματικές διαφορές κατά τρόπο διαφορετικό από αυτόν που καθορίζει το παρόν Πρότυπο. Για παράδειγμα, το ΔΛΠ 39 απαιτεί οι συναλλαγματικές διαφορές σε χρηματικά στοιχεία που θεωρούνται μέσα αντιστάθμισης σε αντιστάθμιση ταμιακής ροής, να απεικονίζονται απευθείας στα ίδια κεφάλαια στην έκταση που η αντιστάθμιση είναι αποτελεσματική.

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 αναγνωρίζεται απευθείας στα ίδια κεφάλαια, κάθε συναλλαγματικό στοιχείο του κέρδος ή της ζημίας αναγνωρίζεται απευθείας στα ίδια κεφάλαια. 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 αναγνωρίζονται απευθείας στα ίδια κεφάλαια. Για παράδειγμα, το ΔΛΠ 16 απαιτεί κάποια κέρδη και ζημίες που προκύπτουν από την επανεκτίμηση αξίας ενσώματων παγίων να αναγνωρίζονται απευθείας στα ίδια κεφάλαια. 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 αναγνωρίζονται αρχικά σε ιδιαίτερο στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων και 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 επανακατατάσσονται στο ιδιαίτερο στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων στις οικονομικές καταστάσεις που περιλαμβάνουν την εκμετάλλευση στο εξωτερικό και την αναφέρουσα οντότητα (δηλαδή οικονομικές καταστάσεις στις οποίες η εκμετάλλευση στο εξωτερικό είναι ενοποιημένη, αναλογικά ενοποιημένη ή αντιμετωπίζεται λογιστικά με τη μέθοδο της καθαρής θέσης).

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. Συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από τη μετατροπή εκμετάλλευσης στο εξωτερικό που παλαιότερα κατατάσσονταν στα ίδια κεφάλαια σύμφωνα με την παράγραφο 32 και την παράγραφο 39 στοιχείο γ) δεν αναγνωρίζονται 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.

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:

α) περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις για κάθε ισολογισμό που παρουσιάζεται (συμπεριλαμβανομένων των συγκρίσιμων κονδυλίων), μετατρέπονται με τις ισοτιμίες κλεισίματος που ισχύουν κατά την ημερομηνία του σχετικού ισολογισμού·

β) έσοδα και έξοδα για κάθε κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων (συμπεριλαμβανομένων των συγκρίσιμων κονδυλίων), μετατρέπονται με τις συναλλαγματικές ισοτιμίες που ίσχυαν κατά την ημερομηνία των συναλλαγών και

γ) κάθε προκύπτουσα συναλλαγματική διαφορά αναγνωρίζεται ως ιδιαίτερο στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων.

40. Για τη μετατροπή στοιχείων των εσόδων και των εξόδων χρησιμοποιείται συχνά, για πρακτικούς λόγους, μια τιμή που πλησιάζει τις συναλλαγματικές ισοτιμίες των ημερομηνιών των συναλλαγών, για παράδειγμα μια μέση ισοτιμία της περιόδου. Όμως, αν οι συναλλαγματικές ισοτιμίες διακυμαίνονται σημαντικά, η χρήση του μέσου όρου μιας περιόδου δεν είναι κατάλληλη.

41. Οι συναλλαγματικές διαφορές που αναφέρονται στην παράγραφο 39γ) προκύπτουν από:

α) τη μετατροπή εσόδων και εξόδων στις συναλλαγματικές ισοτιμίες των ημερομηνιών των συναλλαγών και των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων με την ισοτιμία κλεισίματος. Τέτοιες συναλλαγματικές διαφορές προκύπτουν σε στοιχεία των εσόδων καθώς και των εξόδων που αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα και σε εκείνα που αναγνωρίζονται απευθείας στα ίδια κεφάλαια·

β) τη μετατροπή των υπολοίπων έναρξης των καθαρών περιουσιακών στοιχείων με ισοτιμία κλεισίματος που διαφέρει από την προηγούμενη ισοτιμία κλεισίματος.

Οι συναλλαγματικές διαφορές αυτές δεν αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα επειδή οι μεταβολές των συναλλαγματικών ισοτιμιών έχουν ελάχιστη ή καμία άμεση επίδραση στις τρέχουσες και τις μελλοντικές ταμιακές ροές από τις δραστηριότητες της οικονομικής οντότητας. Όταν οι συναλλαγματικές διαφορές σχετίζονται με εκμετάλλευση στο εξωτερικό που ενοποιείται, χωρίς όμως να κατέχεται στο σύνολό της, οι σωρευμένες συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από τη μετατροπή και αναλογούν στα δικαιώματα της μειοψηφίας, επιμερίζονται στα δικαιώματα μειοψηφίας και αναγνωρίζονται ως μέρος αυτών στον ενοποιημένο ισολογισμό.

42. Τα αποτελέσματα και η οικονομική θέση της 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.

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, αναλογικής ενοποίησης ή με τη μέθοδο της καθαρής θέσης.

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. ΔΛΠ 27 και ΔΛΠ 31 *Συμμετοχές σε κοινοπραξίες*). Ωστόσο, ενδοεταιρικό χρηματικό περιουσιακό στοιχείο (ή υποχρέωση), είτε είναι βραχυπρόθεσμο είτε είναι μακροπρόθεσμο, δεν μπορεί να συμψηφιστεί έναντι της σχετικής ενδοεταιρικής υποχρέωσης (η του περιουσιακού

στοιχείου), χωρίς να εμφανίζονται τα αποτελέσματα των νομισματικών διακυμάνσεων στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Αυτό συμβαίνει 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. Κατά συνέπεια, στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας, μια τέτοια συναλλαγματική διαφορά συνεχίζει να αναγνωρίζεται ως κέρδος ή ζημία ή, αν προκύπτει από τις συνθήκες που περιγράφονται στην παράγραφο 32, κατατάσσεται στα ίδια κεφάλαια μέχρι τη διάθεση της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό.

46. Όταν οι οικονομικές καταστάσεις μιας εκμετάλλευσης στο εξωτερικό 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 αυτό δεν συμβαίνει, το ΔΛΠ 27 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 κατά την ημερομηνία του ισολογισμού της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό. Γίνονται προσαρμογές για σημαντικές μεταβολές των συναλλαγματικών ισοτιμιών μέχρι την ημερομηνία ισολογισμού της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας σύμφωνα με το ΔΛΠ 27. Η ίδια προσέγγιση ακολουθείται στην εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης σε συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες σύμφωνα με το ΔΛΠ 28 *Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις* και το ΔΛΠ 31.

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.

Διάθεση εκμετάλλευσης στο εξωτερικό

48. Κατά τη διάθεση εκμετάλλευσης στο εξωτερικό, το αθροιστικό/σωρευτικό ποσό συναλλαγματικών διαφορών που μεταφέρεται στο διακριτό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων, που αφορά την εν λόγω εκμετάλλευση, αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα όταν αναγνωρίζεται το κέρδος ή η ζημία της διάθεσης.

49. Η οικονομική οντότητα μπορεί να διαθέσει τη συμμετοχή της σε μια εκμετάλλευση στο εξωτερικό μέσω πώλησης, ρευστοποίησης, αποπληρωμής του μετοχικού κεφαλαίου ή εγκατάλειψης ολόκληρης ή μέρους αυτής της οικονομικής οντότητας. Η πληρωμή μερίσματος αποτελεί μέρος της διάθεσης, μόνον όταν αυτό συνιστά απόδοση της επένδυσης, για παράδειγμα όταν το μέρισμα καταβάλλεται από τα προ απόκτησης κέρδη. Στην περίπτωση μερικής διάθεσης, μόνον το ανάλογο μέρος των σχετικών σωρευμένων συναλλαγματικών διαφορών μεταφέρεται στα αποτελέσματα. Μια υποτίμηση της λογιστικής αξίας μιας εκμετάλλευσης στο εξωτερικό δεν συνιστά τμηματική διάθεση. Συνεπώς, κανένα μέρος των αναβαλλόμενων θετικών ή αρνητικών συναλλαγματικών διαφορών δεν αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα κατά το χρόνο της υποτίμησης.

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.

52. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:

α) το ποσό των συναλλαγματικών διαφορών που αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, εκτός από τις διαφορές που προκύπτουν από χρηματοοικονομικά μέσα επιμετρώμενα στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 και

β) τις καθαρές συναλλαγματικές διαφορές που κατατάσσονται σε ξεχωριστό συστατικό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων, μαζί με μια συμφωνία του ποσού αυτών των συναλλαγματικών διαφορών στην αρχή και το τέλος της περιόδου.

53. Όταν το νόμισμα παρουσίασης είναι διαφορετικό από το νόμισμα λειτουργίας, 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.

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*.

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*.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 23

Κόστος δανεισμού

ΣΚΟΠΟΣ

Ο σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να προσδιορίσει τον λογιστικό χειρισμό για το κόστος δανεισμού. Το παρόν Πρότυπο γενικά απαιτεί την άμεση καταχώριση του κόστους δανεισμού σε βάρος των αποτελεσμάτων. Ωστόσο, το Πρότυπο επιτρέπει, ως επιτρεπόμενο εναλλακτικό χειρισμό, την κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού που μπορεί να αποδοθεί άμεσα στην απόκτηση, κατασκευή ή παραγωγή περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

1. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται για τη λογιστική παρακολούθηση του κόστους δανεισμού.

2. Το Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 23 *Κεφαλαιοποίηση κόστους δανεισμού* που εγκρίθηκε το 1983.

3. Το παρόν Πρότυπο δεν ασχολείται με το πραγματικό ή το υπολογιστικό κόστος κεφαλαίου, συμπεριλαμβανομένου και του προνομιούχου κεφαλαίου που δεν εντάσσεται στις υποχρεώσεις.

ΟΡΙΣΜΟΙ

4. Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται στο παρόν Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:

   Κόστος δανεισμού είναι τόκοι και άλλα στοιχεία κόστους που πραγματοποιήθηκαν από 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 πώληση του.

5. Στο κόστος δανεισμού μπορούν να περιλαμβάνονται:

   α) τόκοι από αλληλόχρεους τραπεζικούς λογαριασμούς, καθώς και τόκοι των βραχυπρόθεσμων και μακροπρόθεσμων δανείων·

   β) απόσβεση διαφοράς της υπό το άρτιο λήψης ή υπέρ το άρτιο εξόφλησης δανείων·

   γ) απόσβεση συμπληρωματικού κόστους που πραγματοποιήθηκε για τη λήψη δανείων,

   δ) χρηματοδοτικές επιβαρύνσεις από χρηματοδοτικές μισθώσεις, που αναγνωρίζονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 17 *Μισθώσεις* και

   ε) συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από λήψη δανείων σε ξένο νόμισμα, κατά την έκταση που αυτές θεωρούνται ως συμπληρωματικό ποσό του κόστους τόκων.

6. Παραδείγματα περιουσιακών στοιχείων που πληρούν τις προϋποθέσεις αποτελούν τα αποθέματα που χρειάζονται μια σημαντική χρονική περίοδο για να καταστούν κατάλληλα προς πώληση, τα βιομηχανοστάσια, οι εγκαταστάσεις παραγωγής ρεύματος και οι επενδύσεις σε ακίνητη περιουσία. Άλλες επενδύσεις, καθώς και τα αποθέματα που παράγονται συστηματικά ή σε μεγάλες ποσότητες σε επαναλαμβανόμενη βάση κατά τη διάρκεια μιας σύντομης χρονικής περιόδου, δεν εντάσσονται στα περιουσιακά στοιχεία που πληρούν τις προϋποθέσεις. Επίσης περιουσιακά στοιχεία τα οποία μόλις αποκτώνται, είναι έτοιμα για τη χρήση για την οποία προορίζονται ή για πώληση, δεν αποτελούν περιουσιακά στοιχεία που πληρούν τις προϋποθέσεις.

ΚΟΣΤΟΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ — ΒΑΣΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ

Αναγνώριση

7. Το κόστος δανεισμού αναγνωρίζεται στα έξοδα της περιόδου στην οποία πραγματοποιείται.

8. Στο πλαίσιο του βασικού χειρισμού, το κόστος δανεισμού αναγνωρίζεται στα έξοδα της περιόδου στην οποία πραγματοποιείται, ανεξάρτητα από τον τρόπο χρησιμοποίησης των δανείων.

Γνωστοποιήσεις

9. Οι οικονομικές καταστάσεις γνωστοποιούν τις λογιστικές πολιτικές που υιοθετήθηκαν για το κόστος δανεισμού.

ΚΟΣΤΟΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ — ΕΠΙΤΡΕΠΟΜΕΝΟΣ ΕΝΑΛΛΑΚΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ

Αναγνώριση

10. Το κόστος δανεισμού αναγνωρίζεται στα έξοδα της περιόδου στην οποία πραγματοποιείται, εκτός αν και σε όση έκταση, κεφαλαιοποιείται, σύμφωνα με την παράγραφο 11.

11. Το κόστος δανεισμού που μπορεί να κατανεμηθεί άμεσα, στην απόκτηση, κατασκευή ή παραγωγή ενός περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις, κεφαλαιοποιείται, ως τμήμα του κόστους του στοιχείου αυτού. Το ποσό του κόστους δανεισμού, το οποίο είναι κατάλληλο προς κεφαλαιοποίηση, προσδιορίζεται σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο

12. Σύμφωνα με τον επιτρεπόμενο εναλλακτικό χειρισμό, το κόστος δανεισμού που μπορεί να αφορά άμεσα στην απόκτηση, κατασκευή ή παραγωγή ενός περιουσιακού στοιχείου, συμπεριλαμβάνεται στο κόστος αυτού του περιουσιακού στοιχείου. Το εν λόγω 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 επιμετρηθεί αξιόπιστα. Άλλα είδη κόστους δανεισμού αναγνωρίζονται στα έξοδα της περιόδου στην οποία πραγματοποιούνται.

Κόστος δανεισμού επιλέξιμο για κεφαλαιοποίηση

13. Το κόστος δανεισμού που μπορεί να σχετίζεται άμεσα με την απόκτηση, κατασκευή ή παραγωγή ενός περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις, είναι εκείνο το κόστος δανεισμού που θα μπορούσε να είχε αποφευχθεί, αν δεν είχε γίνει το έξοδο 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.

14. Μπορεί να είναι δύσκολο να διαπιστωθεί μια 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 χρηματοοικονομική 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 τα κεφάλαια αυτά με διάφορους τρόπους σε άλλες οικονομικές οντότητες του ομίλου. Άλλες περιπλοκές ανακύπτουν με τη χρήση δανείων εκφρασμένων 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 το οποίο μπορεί να αποδοθεί άμεσα στην αγορά ενός περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις είναι δύσκολος και απαιτείται ορθή κρίση.

15. Στο μέτρο που ο δανεισμός κεφαλαίων γίνεται ειδικά για το σκοπό της απόκτησης ενός περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις, το ποσό του κόστους δανεισμού που είναι επιλέξιμο για κεφαλαιοποίηση, προσδιορίζεται ως το πραγματικό κόστος που πραγματοποιήθηκε στην περίοδο για το δανεισμό αυτό, μειωμένο κατά τα τυχόν έσοδα από την προσωρινή τοποθέτηση αυτών των δανείων.

16. 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 επενδύονται προσωρινά μέχρι να δαπανηθούν για το περιουσιακό στοιχείο που πληροί τις προϋποθέσεις. Προκειμένου να προσδιοριστεί το ποσό του κόστους δανεισμού που είναι επιλέξιμο για κεφαλαιοποίηση κατά τη διάρκεια μιας περιόδου, κάθε έσοδο το οποίο αποκτάται από την τοποθέτηση τέτοιων κεφαλαίων αφαιρείται από το κόστος δανεισμού που πραγματοποιήθηκε.

17. Στο μέτρο που τα κεφάλαια προέρχονται από γενικό δανεισμό και χρησιμοποιούνται για το σκοπό της απόκτησης ενός περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις, το ποσό του κόστους δανεισμού που είναι επιλέξιμο για κεφαλαιοποίηση προσδιορίζεται με την εφαρμογή ενός συντελεστή κεφαλαιοποίησης, στις επενδυτικές δαπάνες για αυτό το περιουσιακό στοιχείο. Ως συντελεστής κεφαλαιοποίησης λαμβάνεται ο σταθμικός μέσος όρος του κόστους δανεισμού σε σχέση με τα υφιστάμενα υπόλοιπα των δανείων της οικονομικής οντότητας κατά τη διάρκεια της περιόδου, εξαιρουμένων των δανείων που αφορούν ειδικά την απόκτηση ενός περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις. Το ποσό του κόστους δανεισμού που κεφαλαιοποιείται κατά τη διάρκεια μιας περιόδου, δεν πρέπει να υπερβαίνει το ποσό του πραγματοποιηθέντος, μέσα στην ίδια περίοδο, κόστους δανεισμού.

18. Σε μερικές περιπτώσεις, για τον υπολογισμό του σταθμισμένου μέσου όρου του δανειακού κόστους, είναι σωστό να συμπεριληφθούν όλα τα δάνεια της μητρικής εταιρείας 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

19. 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 διαγράφεται σύμφωνα με τις απαιτήσεις άλλων Προτύπων. Σε ορισμένες περιπτώσεις, το ποσό της μείωσης ή της παύσης αναγνώρισης επανακαταχωρίζεται, σύμφωνα με τα προαναφερόμενα Πρότυπα

Έναρξη κεφαλαιοποίησης

20. Η κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού ως μέρους του κόστους ενός περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις, αρχίζει όταν:

α) πραγματοποιείται η επενδυτική δαπάνη για το περιουσιακό στοιχείο·

β) σημειώνεται το κόστος δανεισμού και

γ) βρίσκονται σε εξέλιξη οι δραστηριότητες, που είναι αναγκαίες για να ετοιμαστεί το περιουσιακό στοιχείο για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή του.

21. Οι επενδυτικές δαπάνες για ένα περιουσιακό στοιχείο που πληροί τις προϋποθέσεις περιλαμβάνουν μόνο εκείνες που έχουν ως αποτέλεσμα πληρωμές μετρητών, μεταφορές άλλων περιουσιακών στοιχείων ή την ανάληψη εντόκων υποχρεώσεων. Οι επενδυτικές δαπάνες μειώνονται με κάθε τμηματική είσπραξη ή επιχορήγηση σε σχέση με το περιουσιακό στοιχείο (βλ. ΔΛΠ 20 *Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης*). Η μέση λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, κατά τη διάρκεια μιας λογιστικής περιόδου, συμπεριλαμβανομένου και του κόστους δανεισμού που έχει ήδη κεφαλαιοποιηθεί, αποτελεί κανονικά μια λογική προσέγγιση των επενδυτικών δαπανών στις οποίες εφαρμόζεται ο συντελεστής κεφαλαιοποίησης αυτής της περιόδου.

22. Οι αναγκαίες δραστηριότητες για να ετοιμαστεί το περιουσιακό στοιχείο για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή του δεν περιορίζονται στη φυσική μόνο κατασκευή του στοιχείου. Περιλαμβάνουν τεχνική και διοικητική εργασία, πριν από την έναρξη της φυσικής κατασκευής, όπως οι δραστηριότητες που συνδέονται με τη λήψη αδειών πριν από την έναρξη της φυσικής κατασκευής. Ωστόσο, στις δραστηριότητες αυτές δεν περιλαμβάνονται όσες δεν αφορούν σε παραγωγή ή ανάπτυξη που μεταβάλλει την κατάσταση ενός κατεχόμενου περιουσιακού στοιχείου. Για παράδειγμα, 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

23. Η κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού αναστέλλεται κατά τη διάρκεια εκτεταμένων περιόδων, κατά τις οποίες η ενεργός ανάπτυξη έχει διακοπεί.

24. Κόστος δανεισμού μπορεί να σημειωθεί κατά τη διάρκεια μιας εκτεταμένης περιόδου, κατά την οποία οι αναγκαίες δραστηριότητες για να ετοιμαστεί ένα περιουσιακό στοιχείο για την αναμενόμενη χρήση ή πώλησή του διακόπηκαν. Τέτοιο κόστος είναι το κόστος κατοχής μερικώς ολοκληρωμένων περιουσιακών στοιχείων, το οποίο δεν πληροί τις προϋποθέσεις για κεφαλαιοποίηση. Πάντως, η κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού, κανονικά δεν αναστέλλεται κατά τη διάρκεια μιας περιόδου στην οποία εκτελείται σημαντική τεχνική και διοικητική εργασία. Επίσης, η κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού δεν αναστέλλεται, όταν μια προσωρινή καθυστέρηση αποτελεί αναγκαίο μέρος της διαδικασίας προετοιμασίας ενός περιουσιακού στοιχείου για την προοριζόμενη χρήση ή πώληση του. Για παράδειγμα, η κεφαλαιοποίηση συνεχίζεται κατά τη διάρκεια της απαιτούμενης μακράς περιόδου ωρίμανσης αποθεμάτων ή όταν η υψηλή στάθμη των υδάτων καθυστερεί την κατασκευή μιας γέφυρας, εφόσον μια τέτοια στάθμη είναι συνήθης κατά τη διάρκεια της κατασκευαστικής περιόδου στην εξεταζόμενη γεωγραφική περιοχή.

Παύση κεφαλαιοποίησης

25. Η κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού παύει, όταν όλες οι αναγκαίες δραστηριότητες προετοιμασίας του δυνητικά κατάλληλου περιουσιακού στοιχείου για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή του, έχουν ουσιαστικά περατωθεί.

26. Ένα περιουσιακό στοιχείο είναι κανονικά έτοιμο για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή του, όταν 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 κατά τις προδιαγραφές του αγοραστή ή χρήστη, αυτό δείχνει ότι ουσιαστικά όλες οι δραστηριότητες έχουν ολοκληρωθεί.

27. Όταν η κατασκευή ενός περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις ολοκληρώνεται τμηματικά και κάθε τμήμα είναι κατάλληλο να χρησιμοποιηθεί, ενόσω η κατασκευή συνεχίζεται για τα άλλα τμήματα, η κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού παύει, όταν όλες οι αναγκαίες δραστηριότητες για να ετοιμαστεί το τμήμα αυτό για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή του έχουν ουσιαστικά ολοκληρωθεί.

28. Ένα επιχειρηματικό συγκρότημα αποτελούμενο από αρκετά κτίσματα, καθένα από τα οποία μπορεί να χρησιμοποιηθεί αυτοτελώς, είναι ένα παράδειγμα ενός 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 και που χρειάζεται να ολοκληρωθεί πλήρως πριν τη χρησιμοποίηση οποιουδήποτε τμήματός του, μπορεί να είναι ένα βιομηχανικό συγκρότημα που προϋποθέτει πολλές διαδικασίες, διεξαγόμενες αλληλοδιαδόχως στα διάφορα τμήματά του μέσα στον ίδιο εργοταξιακό χώρο, όπως μια χαλυβουργία.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

29. Οι οικονομικές καταστάσεις παρέχουν πληροφόρηση για:

α) τη λογιστική πολιτική που υιοθετήθηκε ως προς το κόστος δανεισμού·

β) το ποσό του κόστους δανεισμού που κεφαλαιοποιήθηκε κατά την περίοδο και

γ) ο συντελεστής κεφαλαιοποίησης που χρησιμοποιήθηκε για να προσδιοριστεί το ποσό του κόστους δανεισμού που είναι επιλέξιμο για κεφαλαιοποίηση.

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

30. Όταν η υιοθέτηση του παρόντος Προτύπου συνιστά μεταβολή λογιστικής πολιτικής, η οικονομική οντότητα προτρέπεται να προσαρμόσει τις οικονομικές της καταστάσεις σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 *Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη*. Εναλλακτικά, οι οικονομικές οντότητες κεφαλαιοποιούν μόνο εκείνα τα είδη κόστους δανεισμού που πραγματοποιούνται μετά την ημερομηνία έναρξης ισχύος του Προτύπου και που πληρούν τα κριτήρια της κεφαλαιοποίησης.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

31. Το παρόν Πρότυπο ισχύει για οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους οι οποίες αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 1995 ή μετά από αυτήν.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 24

Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών

ΣΚΟΠΟΣ

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 που αφορούν τα συνδεδεμένα μέρη αυτά.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

2. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται:

α) στην επισήμανση των σχέσεων και των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων μερών·

β) στην επισήμανση των ανεξόφλητων υπολοίπων που αφορούν την οικονομική οντότητα και τα συνδεδεμένα με αυτήν μέρη·

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.

3. Το παρόν Πρότυπο απαιτεί γνωστοποίηση των συναλλαγών συνδεδεμένων μερών και των ανεξόφλητων υπολοίπων στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρείας, του κοινοπρακτούντος ή του επενδυτή, σύμφωνα με το ΔΛΠ 27 *Ενοποιημένες και ατομικές οικονομικές καταστάσεις.*

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.

ΣΚΟΠΟΣ ΤΩΝ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΩΝ ΜΕΡΩΝ

5. Οι σχέσεις συνδεδεμένων μερών αποτελούν ένα 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 οικονομική οντότητα που πουλά 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 ανέρχονταν στα ίδια ποσά, αν δεν υπήρχε η σχέση μεταξύ των συνδεδεμένων μερών.

7. Τα αποτελέσματα και η οικονομική θέση της οικονομικής 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 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

9. Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται στο παρόν Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:

Συνδεδεμένο μέρος είναι μέρος που συνδέεται με την οικονομική οντότητα εάν:

α) είτε άμεσα είτε έμμεσα, μέσω ενός η περισσότερων διαμεσολαβούντων, το μέρος:

i) ελέγχει την οικονομική οντότητα, ελέγχεται από την οικονομική οντότητα ή τελεί υπό κοινό έλεγχο με την οικονομική οντότητα (που συμπεριλαμβάνει τις μητρικές και θυγατρικές εταιρείες καθώς και της αδελφές θυγατρικές εταιρείες),

ii) έχει συμμετοχή στην οικονομική οντότητα που του δίνει τη δυνατότητα να ασκήσει σημαντική επιρροή πάνω σε αυτήν ή

iii) ελέγχει από κοινού με άλλο μέρος την οικονομική οντότητα·

β) το μέρος είναι συγγενής (καθώς καθορίζεται στο ΔΛΠ 28 *Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις*) εταιρεία της οικονομικής οντότητας·

γ) το μέρος είναι κοινοπραξία στην οποία η οικονομική οντότητα είναι μέλος (βλ. ΔΛΠ 31 *Συμμετοχές σε κοινοπραξίες*)·

δ) το μέρος είναι βασικό διοικητικό στέλεχος της οικονομικής οντότητας ή της μητρικής της εταιρείας·

ε) το μέρος είναι στενό συγγενικό πρόσωπο του ατόμου που αναφέρθηκε στο στοιχείο α) ή δ)·

στ) το μέρος είναι οικονομική οντότητα που ελέγχεται, ελέγχεται από κοινού, επηρεάζεται σημαντικά από οποιοδήποτε άτομο αναφέρεται στο στοιχείο δ) ή ε) ή στην οποία το άτομο αυτό έχει σημαντικά δικαιώματα ψήφου, που κατέχονται άμεσα ή έμμεσα ή

ζ) το μέρος είναι πρόγραμμα παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία προς όφελος των εργαζομένων της οικονομικής οντότητας ή κάθε οικονομικής οντότητας που συνδέεται με εκείνη την οικονομική οντότητα.

Συναλλαγή συνδεδεμένων μερών είναι μια μεταφορά πόρων, υπηρεσιών ή δεσμεύσεων μεταξύ των συνδεδεμένων μερών, ανεξάρτητα αν επιβαρύνεται με τίμημα.

Στενά συγγενικά πρόσωπα του ατόμου είναι εκείνα τα οποία μπορεί να αναμένεται ότι επηρεάζουν το πρόσωπο αυτό ή επηρεάζονται από αυτό, στις σχέσεις τους με την οικονομική οντότητα. Σε αυτά μπορεί να περιλαμβάνονται:

α) ο/η σύζυγος και τα παιδιά του ατόμου·

β) τα παιδιά του/της συζύγου του ατόμου και

γ) προστατευόμενα μέλη του ατόμου ή του/της συζύγου.

Στις *παροχές* συμπεριλαμβάνονται όλες οι παροχές σε εργαζομένους (όπως ορίζονται στο ΔΛΠ 19 *Παροχές σε εργαζομένους*). Σε αυτές συγκαταλέγονται και οι παροχές σε εργαζομένους στις οποίες εφαρμόζεται το ΔΠΧΑ 2 *Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών*. Στις παροχές σε εργαζομένους περιλαμβάνονται όλα τα ανταλλάγματα που κατεβλήθησαν, είναι πληρωτέα ή παρήχθησαν από την οικονομική οντότητα, έναντι των υπηρεσιών που ελήφθησαν. Συμπεριλαμβάνονται επίσης και οι αμοιβές που κατεβλήθησαν για λογαριασμό της μητρικής εταιρείας της οικονομικής οντότητας σε σχέση με την οικονομική 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 αν δεν είναι πληρωτέα εξ ολοκλήρου μέσα σε δώδεκα μήνες μετά το τέλος της περιόδου, συμμετοχή στα κέρδη, πρόσθετες παροχές και μεταφερόμενη αποζημίωση·

δ) παροχές εξόδου από την υπηρεσία και

ε) παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών.

Έλεγχος είναι το δικαίωμα κατεύθυνσης των οικονομικών και επιχειρηματικών πολιτικών μιας οικονομικής οντότητας, ούτως ώστε να λαμβάνονται οφέλη από τις δραστηριότητές της.

Από κοινού έλεγχος είναι η συμβατικώς συμφωνηθείσα κατανομή του ελέγχου σε μια οικονομική δραστηριότητα.

Βασικά 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 οικονομικής οντότητας αυτής.

Σημαντική επιρροή είναι το δικαίωμα συμμετοχής στις αποφάσεις της οικονομικής και επιχειρηματικής πολιτικής της οικονομικής οντότητας, χωρίς όμως να ασκείται έλεγχος πάνω σε αυτές τις πολιτικές. Η σημαντική επιρροή μπορεί να εξασφαλιστεί μέσω της ιδιοκτησίας μετοχών ή μεριδίων, καθώς και μέσω καταστατικού ή βάσει συμφωνίας.

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 αυτού του Προτύπου, τα ακόλουθα μέρη δεν θεωρούνται απαραίτητα συνδεδεμένα:

α) δύο οικονομικές οντότητες μόνον επειδή έχουν ένα κοινό διευθυντή ή άλλο βασικό διοικητικό στέλεχος, παρά τα στοιχεία δ) και στ) σε ό,τι αφορά τον ορισμό του «συνδεδεμένου μέρους»·

β) δύο κοινοπρακτούντες επειδή έχουν κοινό έλεγχο σε μια κοινοπραξία·

γ) i) χρηματοδότες,

ii) συνδικάτα,

iii) επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας και

iv) κρατικές υπηρεσίες και όργανα,

λόγω μόνον των συνήθων συναλλαγών τους με μια οικονομική οντότητα (μολονότι μπορεί να περιορίσουν την ελευθερία δράσης μιας οικονομικής οντότητας ή να συμμετέχουν στη διαδικασία λήψης αποφάσεων αυτής).

δ) ένας πελάτης, προμηθευτής, δικαιοπάροχος, διανομέας ή γενικός πράκτορας, με τον οποίον η οικονομική οντότητα διεξάγει ένα σημαντικό όγκο επιχειρηματικών συναλλαγών λόγω της προκύπτουσας οικονομικής εξάρτησης και μόνο.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

12. Οι σχέσεις μεταξύ μητρικών και θυγατρικών εταιρειών γνωστοποιούνται, ανεξάρτητα από το αν έχουν υπάρξει συναλλαγές μεταξύ των συνδεδεμένων αυτών μερών. Η οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί το όνομα της μητρικής εταιρείας της οικονομικής οντότητας και, αν διαφέρει, της τελικής ελέγχουσας οικονομικής οντότητας. Αν ούτε η μητρική εταιρεία της οικονομικής οντότητας ούτε η τελική ελέγχουσα οικονομική οντότητα δεν δημοσιεύουν οικονομικές καταστάσεις, γνωστοποιείται επίσης το όνομα της αμέσως ανώτερης μητρικής εταιρείας που δημοσιεύει οικονομικές καταστάσεις.

13. Προκειμένου να μπορέσουν οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να σχηματίσουν άποψη, σχετικά με τις επιδράσεις των σχέσεων των συνδεδεμένων μερών στην οικονομική οντότητα, είναι απαραίτητο να γνωστοποιείται η σχέση με συνδεδεμένα μέρη, όταν υπάρχει έλεγχος, ανεξάρτητα από το αν έχουν υπάρξει συναλλαγές μεταξύ των μερών αυτών.

14. Ο προσδιορισμός των σχέσεων συνδεδεμένων μερών μεταξύ μητρικών και θυγατρικών εταιρειών είναι επιπρόσθετη των απαιτήσεων γνωστοποίησης των ΔΛΠ 27, ΔΛΠ 28 και ΔΛΠ 31 και απαιτεί κατάλληλη καταλογοποίηση και περιγραφή των σημαντικών επενδύσεων των θυγατρικών, των συγγενών επιχειρήσεων και των από κοινού ελεγχόμενων εταιρειών.

15. Αν ούτε η μητρική εταιρεία της οικονομικής οντότητας ούτε η τελική ελέγχουσα οικονομική οντότητα δεν δημοσιεύουν οικονομικές καταστάσεις, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί το όνομα της αμέσως ανώτερης μητρικής εταιρείας που δημοσιεύει οικονομικές καταστάσεις. Η αμέσως ανώτερη μητρική εταιρεία είναι η πρώτη μητρική εταιρεία του ομίλου σε ανώτερη θέση από την άμεση μητρική εταιρεία που δημοσιεύει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

16. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τις παροχές προς τα βασικά διοικητικά στελέχη συνολικά και για κάθε μία από τις ακόλουθες κατηγορίες:

α) βραχυπρόθεσμες παροχές σε εργαζομένους·

β) παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία·

γ) λοιπές μακρόχρονες παροχές σε εργαζομένους·

δ) παροχές εξόδου από την υπηρεσία και

ε) παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών.

17. Αν έχουν υπάρξει συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων μερών, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τη φύση της σχέσης, όπως επίσης και πληροφορίες για τις συναλλαγές και τα ανεξόφλητα υπόλοιπα, που είναι αναγκαίες για την κατανόηση των δυνητικών επιπτώσεων της σχέσης στις οικονομικές καταστάσεις. Αυτές οι απαιτήσεις γνωστοποίησης είναι επιπρόσθετες των απαιτήσεων της παραγράφου 16 για τη γνωστοποίηση των παροχών των βασικών διοικητικών στελεχών. Οι γνωστοποιήσεις περιλαμβάνουν τουλάχιστον τα εξής:

α) το ποσό των συναλλαγών·

β) το ποσό των ανεξόφλητων υπολοίπων και,

i) τους όρους και τις προϋποθέσεις αυτών, συμπεριλαμβανομένου του αν είναι εξασφαλισμένα και τη φύση του ανταλλάγματος με το οποίο θα γίνει ο διακανονισμός και

ii) λεπτομέρειες των εγγυήσεων που δόθηκαν ή ελήφθησαν·

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 απαιτήσεις συνδεδεμένων μερών.

18. Οι γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από την παράγραφο 17 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·

δ) τις συγγενείς επιχειρήσεις·

ε) τις κοινοπραξίες στις οποίες η οικονομική οντότητα είναι μέλος και

στ) τα βασικά διοικητικά στελέχη της οικονομικής οντότητας ή της μητρικής της εταιρείας και

ζ) τα άλλα συνδεδεμένα μέρη.

19. Η κατάταξη των ποσών πληρωτέων σε ή εισπρακτέων από συνδεδεμένα μέρη σε διαφορετικές κατηγορίες όπως απαιτείται από την παράγραφο 18 αποτελεί διεύρυνση της απαίτησης του ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων* για γνωστοποίηση των πληροφοριών που παρουσιάζονται είτε στον ισολογισμό είτε στις σημειώσεις. Η κατηγορίες έχουν επεκταθεί ώστε να παρέχουν μια περισσότερο περιεκτική ανάλυση των υπολοίπων μεταξύ συνδεδεμένων μερών και να εφαρμόζονται στις συναλλαγές μεταξύ αυτών.

20. Ακολουθούν παραδείγματα συναλλαγών που γνωστοποιούνται αν έχουν γίνει με συνδεδεμένο μέρος:

α) αγορές ή πωλήσεις αγαθών (ετοίμων ή μη)·

β) αγορές ή πωλήσεις ακινήτων και άλλων περιουσιακών στοιχείων·

γ) παροχή ή λήψη υπηρεσιών·

δ) μισθώσεις·

ε) μεταβίβαση έρευνας και ανάπτυξης·

στ) μεταβιβάσεις βάσει συμβάσεων παραχώρησης δικαιωμάτων·

ζ) μεταβιβάσεις βάσει χρηματοδοτήσεων (συμπεριλαμβανομένων δανείων και εισφορές κεφαλαίων τοις μετρητοίς ή σε είδος)·

η) προβλέψεις για εγγυήσεις ή εξασφαλίσεις και

θ) ο διακανονισμός των υποχρεώσεων για λογαριασμό της οικονομικής οντότητας ή από την οικονομική οντότητα για λογαριασμού ενός τρίτου μέρους.

Η συμμετοχή μητρικής ή θυγατρικής εταιρείας σε πρόγραμμα καθορισμένων παροχών που μοιράζει τους κινδύνους ανάμεσα σε οικονομικές οντότητες του ομίλου είναι συναλλαγή συνδεδεμένων μερών (βλ. παράγραφο 34Β του ΔΛΠ 19).

21. Οι γνωστοποιήσεις ότι οι συναλλαγές συνδεδεμένων μερών έγιναν υπό όρους που ισοδυναμούν με εκείνους που επικρατούν σε συναλλαγές σε καθαρά εμπορική βάση θα γίνονται μόνον εφόσον οι όροι αυτοί μπορούν να τεκμηριωθούν.

22. Κονδύλια παρόμοιας φύσης 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 αναφέρουσας οικονομικής οντότητας.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

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

23Α. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις τροποποιήσεις της παραγράφου 20 για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2006. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει την ΔΠΧΑ 19 *Παροχές σε εργαζομένους — Αναλογιστικά κέρδη και ζημίες, προγράμματα ομίλου και γνωστοποιήσεις* σε προγενέστερη χρονική περίοδο, οι τροποποιήσεις αυτές εφαρμόζονται και σε εκείνη την προγενέστερη χρονική περίοδο.

ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΤΟΥ ΔΛΠ 24 (ΑΝΑΜΟΡΦΩΜΕΝΟ 1994)

24. Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 24 *Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών* (αναμορφωμένο το 1994).

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.

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.

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,

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.

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.

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.

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·

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·

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.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 27

Ενοποιημένες και ατομικές οικονομικές καταστάσεις

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

1. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται για την κατάρτιση και παρουσίαση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων για όμιλο οικονομικών οντοτήτων που υπάγεται στον έλεγχο μιας μητρικής εταιρείας.

2. Το παρόν Πρότυπο δεν ασχολείται με μεθόδους λογιστικής για συνενώσεις επιχειρήσεων και τις επιδράσεις τους στην ενοποίηση, συμπεριλαμβανομένης της υπεραξίας που προκύπτει σε μια συνένωση επιχειρήσεων (βλ. ΔΠΧΑ 3 *Συνενώσεις επιχειρήσεων*).

3. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται επίσης στο λογιστικό χειρισμό των επενδύσεων σε θυγατρικές εταιρείες, από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες και συγγενείς επιχειρήσεις όταν η οικονομική οντότητα επιλέγει να παρουσιάσει ατομικές οικονομικές καταστάσεις ή όταν αυτό επιβάλλεται από τοπικούς κανονισμούς.

ΟΡΙΣΜΟΙ

4. Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται στο παρόν Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:

Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις είναι οι οικονομικές καταστάσεις ενός ομίλου που παρουσιάζονται ως εκείνες μιας ενιαίας οικονομικής οντότητας.

Έλεγχος είναι το δικαίωμα κατεύθυνσης των οικονομικών και επιχειρηματικών πολιτικών μιας οικονομικής οντότητας, ούτως ώστε να λαμβάνονται οφέλη από τις δραστηριότητές της.

Η *μέθοδος κόστους* είναι μέθοδος λογιστικής κατά την οποία η επένδυση αναγνωρίζεται στο κόστος. Ο επενδυτής αναγνωρίζει τα έσοδα από την επένδυση μόνο στην έκταση που εισπράττει μερίσματα από σωρευμένα κέρδη της εκδότριας επιχείρησης, τα οποία προκύπτουν μετά την ημερομηνία απόκτησης. Μερίσματα που λαμβάνονται επί πλέον τέτοιων κερδών, θεωρούνται ως ανάκτηση της επένδυσης και αναγνωρίζονται ως μείωση του κόστους της επένδυσης.

Όμιλος είναι μια μητρική εταιρεία και όλες οι θυγατρικές της.

Δικαιώματα μειοψηφίας είναι το μέρος του κέρδους ή της ζημίας και των καθαρών περιουσιακών στοιχείων μιας θυγατρικής, που αναλογεί στα συμμετοχικά δικαιώματα που δεν ανήκουν, άμεσα ή έμμεσα μέσω θυγατρικών, στη μητρική εταιρεία.

Μητρική είναι μια οικονομική οντότητα που έχει μία ή περισσότερες θυγατρικές.

Ατομικές οικονομικές καταστάσεις είναι εκείνες που παρουσιάζει μια μητρική εταιρεία, ένας επενδυτής σε συγγενή εταιρεία ή ένα μέλος κοινοπραξίας σε από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα, στις οποίες οι επενδύσεις αντιμετωπίζονται λογιστικά βάσει των άμεσων συμμετοχικών δικαιωμάτων και όχι βάσει των παρουσιαζόμενων αποτελεσμάτων και καθαρών περιουσιακών στοιχείων των εκδοτριών επιχειρήσεων.

Θυγατρική είναι μια οικονομική οντότητα, συμπεριλαμβανομένης μιας οικονομικής οντότητας άλλου τύπου όπως μια προσωπική εταιρεία, που ελέγχεται από μία άλλη οικονομική οντότητα (γνωστή ως μητρική εταιρεία).

5. Η μητρική ή η θυγατρική της εταιρεία μπορεί να είναι επενδυτής σε συγγενή εταιρεία ή μέλος κοινοπραξίας σε από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα. Σε τέτοιες περιπτώσεις, οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται και παρουσιάζονται σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο καταρτίζονται ώστε να είναι και σύμμορφες με το ΔΛΠ 28 *Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις* και το ΔΛΠ 31 *Συμμετοχές σε κοινοπραξίες*.

6. Για την οικονομική οντότητα που περιγράφεται στην παράγραφο 5, ατομικές οικονομικές καταστάσεις είναι εκείνες που καταρτίζονται και παρουσιάζονται επιπρόσθετα των οικονομικών καταστάσεων της παραγράφου 5. Οι ατομικές οικονομικές καταστάσεις δεν απαιτείται να επισυνάπτονται ή να συνοδεύουν τις οικονομικές καταστάσεις αυτές.

7. Οι οικονομικές καταστάσεις οικονομικής οντότητας που δεν έχει θυγατρική ή συγγενή εταιρεία ή δικαιώματα κοινοπρακτούντος σε από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα δεν είναι ατομικές οικονομικές καταστάσεις.

8. Η μητρική εταιρεία που απαλλάσσεται από την παρουσίαση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με την παράγραφο 10 μπορεί να παρουσιάσει ατομικές οικονομικές καταστάσεις ως μοναδικές της οικονομικές καταστάσεις.

ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

9. Η μητρική, εκτός της μητρικής που περιγράφεται στην παράγραφο 10, παρουσιάζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις στις οποίες ενοποιεί τις επενδύσεις της σε θυγατρικές εταιρείες σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο.

10. Η μητρική εταιρεία δεν απαιτείται να παρουσιάζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις αποκλειστικά και μόνον εφόσον:

α) η ίδια η μητρική εταιρεία κατέχεται εξ ολοκλήρου από άλλη εταιρεία ή κατέχεται μερικώς από άλλη οικονομική οντότητα 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·

β) οι χρεωστικοί ή συμμετοχικοί τίτλοι της μητρικής εταιρείας δεν είναι διαπραγματεύσιμοι σε δημόσια αγορά (σε εγχώριο ή αλλοδαπό χρηματιστήριο ή σε εξωχρηματιστηριακή αγορά που συμπεριλαμβάνει τοπικές και περιφερειακές αγορές)·

γ) η μητρική εταιρεία δεν έχει υποβάλει ούτε βρίσκεται στη διαδικασία υποβολής των οικονομικών καταστάσεών της σε επιτροπή χρηματιστηριακών συναλλαγών ή άλλη διοικητική αρχή προκειμένου να εκδώσει τίτλους οποιασδήποτε κατηγορίας σε δημόσια αγορά και

δ) η τελική ή οποιαδήποτε ενδιάμεση μητρική εταιρεία της μητρικής εταιρείας δημοσιεύει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που έχουν συνταχθεί σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς.

11. Η μητρική εταιρεία που επιλέγει την απαλλαγή από την παρουσίαση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με την παράγραφο 10 και παρουσιάζει μόνον ατομικές οικονομικές καταστάσεις, πληροί τις προϋποθέσεις των παραγράφων 37-42.

ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

12. Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν όλες τις θυγατρικές της μητρικής εταιρείας ([1]).

13. Ο έλεγχος τεκμαίρεται ότι υπάρχει, όταν περισσότερο από το ήμισυ των δικαιωμάτων ψήφου μιας οικονομικής οντότητας ανήκει, άμεσα ή έμμεσα μέσω θυγατρικών, στη μητρική εταιρεία, εκτός αν, σε εξαιρετικές περιπτώσεις, μπορεί να αποδειχθεί καθαρά ότι τέτοια κυριότητα δεν συνιστά έλεγχο. Έλεγχος επίσης υπάρχει όταν η μητρική εταιρεία κατέχει το ήμισυ ή λιγότερο των δικαιωμάτων ψήφου μιας οικονομικής οντότητας, εφόσον διαθέτει ([2]):

α) δικαίωμα να ελέγχει πάνω από το ήμισυ των δικαιωμάτων ψήφου, δυνάμει συμφωνίας με άλλους επενδυτές·

β) δικαίωμα να κατευθύνει την οικονομική και επιχειρηματική πολιτική της άλλης οικονομικής οντότητας, σύμφωνα με καταστατικό ή συμβατικό όρο·

γ) δικαίωμα να διορίζει ή να παύει την πλειονότητα των μελών του διοικητικού συμβουλίου ή άλλου ισοδύναμου διοικητικού οργάνου που διοικεί την οικονομική οντότητα ή

δ) την πλειονότητα των ψήφων στις συνεδριάσεις του διοικητικού συμβουλίου ή ισοδύναμου διοικητικού οργάνου και η οντότητα ελέγχεται από το εν λόγω συμβούλιο ή όργανο.

14. 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 δύναμη ψήφου ή να μειώσουν τη δύναμη ψήφου άλλου μέρους στις χρηματοοικονομικές και επιχειρηματικές πολιτικές μιας άλλης οικονομικής οντότητας (δυνητικά δικαιώματα ψήφου). Η ύπαρξη και η επίδραση των δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου τα οποία είναι τρεχόντως εξασκήσιμα ή μετατρέψιμα, συμπεριλαμβανομένων των δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου που κατέχονται από άλλη οικονομική οντότητα, εξετάζονται προκειμένου να προσδιοριστεί αν η οικονομική οντότητα έχει την εξουσία να ασκεί έλεγχο στις οικονομικές και επιχειρηματικές πολιτικές μιας άλλης οικονομικής οντότητας. Τα δυνητικά δικαιώματα ψήφου δεν είναι επί του παρόντος εξασκήσιμα ή μετατρέψιμα όταν, για παράδειγμα, αυτά δεν μπορούν να ασκηθούν ή να μετατραπούν μέχρι μια μελλοντική ημερομηνία ή μέχρι την πραγματοποίηση ενός μελλοντικού γεγονότος.

15. Κατά τον προσδιορισμό αν τα δυνητικά δικαιώματα ψήφου συνεισφέρουν στον έλεγχο, η οικονομική οντότητα εξετάζει όλα τα γεγονότα και τις συνθήκες (συμπεριλαμβανομένων των όρων της εξάσκησης των δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου και κάθε άλλο συμβατικό διακανονισμό, είτε μεμονωμένα είτε συνολικά) που επηρεάζουν τα δυνητικά δικαιώματα ψήφου, εκτός της πρόθεσης της διοίκησης και της οικονομικής δυνατότητας για την εξάσκηση ή τη μετατροπή.

([1]) Αν κατά την απόκτηση μια θυγατρική πληροί τα κριτήρια για κατάταξη 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 Πρότυπο.

([2]) Βλ. επίσης τη Διερμηνεία ΜΕΔ-12 *Ενοποίηση — Οντότητες ειδικού σκοπού*.

16. [Απαλείφθηκε]

17. [Απαλείφθηκε]

18. [Απαλείφθηκε]

19. Η θυγατρική δεν εξαιρείται από την ενοποίηση απλώς και μόνον επειδή ο επενδυτής είναι οργανισμός διαχείρισης επενδυτικών κεφαλαίων, αμοιβαίων κεφαλαίων, καταπιστευματική επενδυτική μονάδα (unit trust) ή παρόμοια οικονομική οντότητα.

20. Μια θυγατρική δεν εξαιρείται από την ενοποίηση επειδή οι επιχειρηματικές δραστηριότητές της διαφέρουν από εκείνες των άλλων οικονομικών οντοτήτων του ομίλου. Παρέχεται σχετική πληροφόρηση με την ενοποίηση τέτοιων θυγατρικών και τη γνωστοποίηση πρόσθετων πληροφοριών στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, για τις διαφορετικές επιχειρηματικές δραστηριότητες των θυγατρικών. Για παράδειγμα, οι γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από το ΔΠΧΑ 8 *Λειτουργικοί τομείς*, βοηθούν να εξηγηθεί η σπουδαιότητα των διαφορετικών επιχειρηματικών δραστηριοτήτων εντός του ομίλου.

21. Η μητρική εταιρεία χάνει τον έλεγχο όταν χάνει το δικαίωμα να κατευθύνει την οικονομική και επιχειρηματική πολιτική μιας εκδότριας, ούτως ώστε να λαμβάνει οφέλη από τις δραστηριότητές της. Η απώλεια του ελέγχου μπορεί να συμβεί με ή χωρίς αλλαγή του απόλυτου ή του σχετικού επιπέδου κυριότητας. Θα μπορούσε να συμβεί, για παράδειγμα, όταν μια θυγατρική υπόκειται σε κρατικό, δικαστικό, διαχειριστικό ή εποπτικό έλεγχο. Θα μπορούσε επίσης να συμβεί λόγω συμβατικού διακανονισμού.

ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗΣ

22. Κατά την κατάρτιση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, η οικονομική οντότητα συνενώνει τις οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρείας και των θυγατρικών της γραμμή προς γραμμή, συναθροίζοντας τα όμοια περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, τα ίδια κεφάλαια, τα έσοδα και τα έξοδα. Για να παρουσιάζουν οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις την οικονομική πληροφόρηση για τον όμιλο, ως μιας ενιαίας οικονομικής οντότητας, τηρούνται οι ακόλουθες διαδικασίες:

α) η λογιστική αξία της επένδυσης της μητρικής εταιρείας σε κάθε θυγατρική και η αναλογία της μητρικής στα ίδια κεφάλαια της κάθε θυγατρικής απαλείφονται (βλ. ΔΠΧΑ 3, όπου περιγράφεται ο χειρισμός για κάθε προκύπτουσα υπεραξία)·

β) εξατομικεύονται τα δικαιώματα μειοψηφίας στο κέρδος και τη ζημία των ενοποιημένων θυγατρικών για την καλυπτόμενη περίοδο αναφοράς και

γ) τα δικαιώματα μειοψηφίας στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία των ενοποιημένων θυγατρικών εξατομικεύονται χωριστά από τα ίδια κεφάλαια των μετόχων ή εταίρων της μητρικής εταιρείας. Τα δικαιώματα μειοψηφίας στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία αποτελούνται από:

i) το μέγεθος εκείνων των δικαιωμάτων μειοψηφίας κατά την ημερομηνία της αρχικής ενοποίησης, υπολογιζόμενο σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 3 και

ii) το μερίδιο της μειοψηφίας επί των μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων από την ημερομηνία της ενοποίησης.

23. Όταν υπάρχουν δυνητικά δικαιώματα ψήφου, η αναλογία του κέρδους ή της ζημίας και οι μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων που κατανέμονται στη μητρική εταιρεία και στα δικαιώματα μειοψηφίας, προσδιορίζονται βάσει των υφιστάμενων δικαιωμάτων ιδιοκτησίας και δεν αντανακλούν την πιθανή άσκηση ή μετατροπή των δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου.

24. Ενδοεταιρικά υπόλοιπα, συναλλαγές, έσοδα και έξοδα απαλείφονται πλήρως.

25. Ενδοεταιρικά υπόλοιπα και ενδοεταιρικές συναλλαγές, που συμπεριλαμβάνουν έσοδα, έξοδα και μερίσματα, απαλείφονται πλήρως. Κέρδη και ζημίες από ενδοεταιρικές συναλλαγές, που αναγνωρίζονται σε περιουσιακά στοιχεία, όπως αποθέματα και πάγια περιουσιακά στοιχεία, απαλείφονται πλήρως. Οι ενδοεταιρικές ζημίες 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.

26. Οι οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρείας και των θυγατρικών της που χρησιμοποιούνται για την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, καταρτίζονται με την ίδια ημερομηνία αναφοράς. Όταν οι ημερομηνίες αναφοράς της μητρικής και της θυγατρικής διαφέρουν, για τους σκοπούς της ενοποίησης, η θυγατρική καταρτίζει επιπρόσθετες οικονομικές καταστάσεις με την ίδια ημερομηνία των οικονομικών καταστάσεων της μητρικής, εκτός αν αυτό είναι πρακτικά αδύνατον.

27. Όταν, σύμφωνα με την παράγραφο 26, οι οικονομικές καταστάσεις μιας θυγατρικής που χρησιμοποιούνται στην κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων καταρτίζονται για ημερομηνία αναφοράς που διαφέρει από εκείνη της μητρικής εταιρείας, πραγματοποιούνται προσαρμογές ώστε να ληφθούν υπόψη οι επιπτώσεις σημαντικών συναλλαγών ή γεγονότων που συνέβησαν μεταξύ εκείνης της ημερομηνίας και της ημερομηνίας των οικονομικών καταστάσεων της μητρικής εταιρείας. Σε κάθε περίπτωση, η διαφορά μεταξύ της ημερομηνίας αναφοράς της θυγατρικής και εκείνης της μητρικής εταιρείας δεν υπερβαίνει τους τρεις μήνες. Η διάρκεια των καλυπτόμενων περιόδων αναφοράς και κάθε διαφορά στις ημερομηνίες αναφοράς δεν μεταβάλλεται από περίοδο σε περίοδο.

28. Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται χρησιμοποιώντας ομοιόμορφες λογιστικές πολιτικές για όμοιες συναλλαγές και άλλα γεγονότα, σε όμοιες συνθήκες.

29. Αν ένα μέλος του ομίλου χρησιμοποιεί λογιστικές πολιτικές διαφορετικές από εκείνες που υιοθετήθηκαν στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις για όμοιες συναλλαγές και γεγονότα υπό όμοιες συνθήκες, γίνονται κατάλληλες προσαρμογές στις οικονομικές καταστάσεις του, κατά την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

30. Τα έσοδα και τα έξοδα της θυγατρικής συμπεριλαμβάνονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις από την ημερομηνία της απόκτησης καθώς καθορίζει το ΔΠΧΑ 3. Τα έσοδα και τα έξοδα της θυγατρικής συμπεριλαμβάνονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις μέχρι την ημερομηνία που η μητρική παύει να ελέγχει την θυγατρική. Η διαφορά μεταξύ του προϊόντος της διάθεσης της θυγατρικής και της λογιστικής αξίας της κατά την ημερομηνία της διάθεσης, συμπεριλαμβανομένου του σωρευμένου ποσού των σχετικών με τη θυγατρική συναλλαγματικών διαφορών που αναγνωρίζονται στα ίδια κεφάλαια σύμφωνα με το ΔΛΠ 21 *Οι επιδράσεις μεταβολών των τιμών συναλλάγματος,* αναγνωρίζεται στην ενοποιημένη οικονομική κατάσταση ως κέρδος η ζημία της διάθεσης της θυγατρικής.

31. Η επένδυση στην οικονομική οντότητα λογιστικοποιείται σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 *Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση* από την ημερομηνία που παύει να είναι θυγατρική, εφόσον δεν καταστεί συγγενής επιχείρηση όπως περιγράφεται στο ΔΛΠ 28 ή από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα σύμφωνα με το ΔΛΠ 31.

32. Η λογιστική αξία της επένδυσης κατά την ημερομηνία που μια οικονομική οντότητα παύει να είναι θυγατρική, λαμβάνεται ως το κόστος κατά την αρχική επιμέτρηση ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου σύμφωνα με το ΔΛΠ 39.

33. Τα δικαιώματα μειοψηφίας παρουσιάζονται στον ενοποιημένο ισολογισμό στα ίδια κεφάλαια, χωριστά από τα ίδια κεφάλαια των μετόχων ή εταίρων της μητρικής εταιρείας. Τα δικαιώματα μειοψηφίας στα αποτελέσματα του ομίλου, επίσης γνωστοποιούνται χωριστά.

34. Το κέρδος ή η ζημία αποδίδεται στη μητρική εταιρεία και τα δικαιώματα μειοψηφίας. Επειδή αμφότερα είναι ίδια κεφάλαια, το ποσό που αποδίδεται στα δικαιώματα μειοψηφίας δεν αποτελεί έσοδο ή έξοδο.

35. Οι ζημίες που αφορούν τη μειοψηφία σε μια ενοποιημένη θυγατρική, μπορεί να υπερβαίνουν τα δικαιώματα της μειοψηφίας στα ίδια κεφάλαια της θυγατρικής. Το επί πλέον ποσό και κάθε περαιτέρω ζημία που αφορά τη μειοψηφία, επιβαρύνει τα δικαιώματα πλειοψηφίας, εκτός κατά την έκταση που η μειοψηφία έχει μια δεσμευτική υποχρέωση και είναι ικανή να προβεί σε πρόσθετη επένδυση προκειμένου να καλύψει τις ζημίες. Αν στη συνέχεια η θυγατρική παρουσιάσει κέρδη, αυτά αποδίδονται στα δικαιώματα της πλειοψηφίας μέχρις ότου το μερίδιο της μειοψηφίας στις ζημίες, που προηγουμένως απορροφήθηκε από την πλειοψηφία, έχει ανακτηθεί.

36. Αν μια θυγατρική έχει σωρευμένες υποχρεώσεις από προνομιούχες μετοχές, οι οποίες ανήκουν στα δικαιώματα μειοψηφίας και κατατάσσονται ως ίδια κεφάλαια, η μητρική εταιρεία υπολογίζει το μερίδιό της στα κέρδη ή στις ζημίες μετά την αφαίρεση των μερισμάτων των προνομιούχων μετοχών της θυγατρικής, είτε έχει αναγγελθεί διανομή μερισμάτων είτε όχι.

Ο ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΣΕ ΘΥΓΑΤΡΙΚΕΣ, ΑΠΟ ΚΟΙΝΟΥ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ ΚΑΙ ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΣΤΙΣ ΑΤΟΜΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

37. Όταν καταρτίζονται ατομικές οικονομικές καταστάσεις, οι επενδύσεις σε θυγατρικές, από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες και συγγενείς επιχειρήσεις που δεν κατατάσσονται ως κατεχόμενες προς πώληση (ή δεν συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση) σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5, λογιστικοποιούνται είτε:

α) στο κόστος, είτε

β) σύμφωνα με το ΔΛΠ 39.

Η ίδια λογιστική εφαρμόζεται σε κάθε κατηγορία επενδύσεων. Επενδύσεις σε θυγατρικές, από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες και συγγενείς επιχειρήσεις που κατατάσσονται ως κατεχόμενες προς πώληση (η συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση) σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5 θα αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με εκείνο το ΔΠΧΑ

38. Το παρόν Πρότυπο δεν καθορίζει ποιες οικονομικές οντότητες δημοσιεύουν ατομικές οικονομικές καταστάσεις. Εφαρμόζονται οι παράγραφοι 37 και 39-42 όταν ή οικονομική οντότητα καταρτίζει ατομικές οικονομικές καταστάσεις που είναι σύμμορφες με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς. Η οικονομική οντότητα επίσης καταρτίζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που δημοσιεύονται σύμφωνα με τις απαιτήσεις της παραγράφου 9, εκτός αν εφαρμόζεται η απαλλαγή της παραγράφου 10.

39. Οι επενδύσεις σε από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες και συγγενείς επιχειρήσεις που αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, αντιμετωπίζονται λογιστικά κατά τον ίδιο τρόπο στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις του επενδυτή.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

40. Στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις γνωστοποιούνται τα εξής:

α) [Απαλείφθηκε]

β) [Απαλείφθηκε]

γ) η φύση της σχέσης μεταξύ της μητρικής εταιρείας και της θυγατρικής, όταν η μητρική δεν κατέχει, άμεσα ή έμμεσα μέσω άλλων θυγατρικών, περισσότερο από το ήμισυ των δικαιωμάτων ψήφου·

δ) τους λόγους για τους οποίους η κυριότητα, άμεσα ή έμμεσα μέσω θυγατρικών, περισσότερο του ήμισυ των δικαιωμάτων ψήφου της εκδότριας δεν συνιστά έλεγχο·

ε) την ημερομηνία αναφοράς των οικονομικών καταστάσεων μιας θυγατρικής όταν αυτές χρησιμοποιούνται στην κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων και έχουν ημερομηνία αναφοράς ή καλύπτουν περίοδο που διαφέρει εκείνης της μητρικής εταιρείας καθώς και τον λόγο χρήσης διαφορετικής ημερομηνίας αναφοράς ή περιόδου και

στ) τη φύση και την έκταση οποιωνδήποτε σημαντικών περιορισμών (π.χ. που προκύπτουν από συμφωνίες δανείων ή κανονιστικές διατάξεις) της ικανότητας μεταφοράς κεφαλαίων από τις θυγατρικές στη μητρική εταιρεία υπό τη μορφή μερισμάτων σε μετρητά ή για την εξόφληση δανείων ή προκαταβολών.

41. Όταν καταρτίζονται ατομικές οικονομικές καταστάσεις για μητρική εταιρεία που, σύμφωνα με την παράγραφο 10, επιλέγει να μην καταρτίσει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, οι ατομικές αυτές οικονομικές καταστάσεις γνωστοποιούν:

α) το γεγονός ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι ατομικές οικονομικές καταστάσεις, ότι έχει γίνει χρήση της απαλλαγής από την ενοποίηση, το όνομα και τη χώρα ίδρυσης ή εγκατάστασης της οικονομικής οντότητας της οποίας οι σύμμορφες προς τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις έχουν δημοσιευθεί για δημόσια χρήση και τη διεύθυνση στην οποία διατίθενται οι ενοποιημένες αυτές οικονομικές καταστάσεις·

β) κατάλογο των σημαντικότερων επενδύσεων σε θυγατρικές, από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες και συγγενείς επιχειρήσεις, που περιλαμβάνει την επωνυμία, τη χώρα ίδρυσης ή εγκατάστασης, την αναλογία του δικαιώματος ιδιοκτησίας και, αν είναι διαφορετική, την αναλογία των κατεχόμενων δικαιωμάτων ψήφου και

γ) περιγραφή της μεθόδου που χρησιμοποιήθηκε για τη λογιστικοποίηση των επενδύσεων του στοιχείου β).

42. Όταν μια μητρική (εκτός από μητρική που καλύπτεται από την παράγραφο 41), μέλος κοινοπραξίας με δικαίωμα σε από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα ή επενδυτής σε συγγενή εταιρεία καταρτίζει ατομικές οικονομικές καταστάσεις, οι ατομικές αυτές οικονομικές καταστάσεις θα γνωστοποιούν:

α) το γεγονός ότι οι καταστάσεις είναι ατομικές οικονομικές καταστάσεις και τους λόγους κατάρτισης των καταστάσεων, αν δεν απαιτείται από το νόμο·

β) κατάλογο των σημαντικότερων επενδύσεων σε θυγατρικές, από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες και συγγενείς επιχειρήσεις, που περιλαμβάνει την επωνυμία, τη χώρα ίδρυσης ή εγκατάστασης, την αναλογία του δικαιώματος ιδιοκτησίας και, αν είναι διαφορετική, την αναλογία των κατεχόμενων δικαιωμάτων ψήφου και

γ) περιγραφή της μεθόδου που χρησιμοποιήθηκε για τη λογιστικοποίηση των επενδύσεων του στοιχείου β).

και εξατομικεύει τις οικονομικές καταστάσεις που καταρτίστηκαν σύμφωνα με την παράγραφο 9 του παρόντος Προτύπου και τα ΔΛΠ 28 και ΔΛΠ 31 με τα οποία συσχετίζονται.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

43. 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, θα γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΑΛΛΩΝ ΑΝΑΚΟΙΝΩΣΕΩΝ

44. Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 27 *Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και λογιστικός χειρισμός για επενδύσεις σε θυγατρικές επιχειρήσεις* (αναθεωρημένο το 2000).

45. Το Πρότυπο αντικαθιστά τη Διερμηνεία ΜΕΔ-33 *Ενοποίηση και μέθοδος καθαρής θέσης — Δυνητικά δικαιώματα ψήφου και κατανομή των δικαιωμάτων ιδιοκτησίας.*

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 28

Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

1. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται για τη λογιστική των επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις. Όμως, δεν ισχύει για επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις που κατέχονται από:

   α) οργανισμούς διαχείρισης επενδυτικών κεφαλαίων ή

   β) αμοιβαία κεφάλαια, καταπιστευματικές επενδυτικές μονάδες (unit trusts), και παρόμοιες οικονομικές οντότητες συμπεριλαμβανομένων των ασφαλιστικών κεφαλαίων που συνδέονται με επενδύσεις,

   που, κατά την αρχική αναγνώριση, χαρακτηρίζονται στην εύλογη αξία τους μέσω του κέρδους ή της ζημίας ή που κατατάσσονται ως προοριζόμενα για εμπορική εκμετάλλευση και αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 *Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση*. Τέτοιες επενδύσεις επιμετρώνται στην εύλογη αξία σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 και οι μεταβολές στην αξία αυτή αναγνωρίζονται ως κέρδος ή ζημία στην περίοδο κατά την οποία πραγματοποιούνται.

ΟΡΙΣΜΟΙ

2. Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται στο παρόν Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:

   Η *συγγενής επιχείρηση* είναι μια οικονομική οντότητα που μπορεί να μην έχει εταιρική μορφή, όπως είναι ένας συνεταιρισμός, επί της οποίας ο επενδυτής ασκεί σημαντική επιρροή και η οποία δεν είναι ούτε θυγατρική ούτε συμμετοχή σε κοινοπραξία.

   Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις είναι οι οικονομικές καταστάσεις ενός ομίλου που παρουσιάζονται ως εκείνες μιας ενιαίας οικονομικής οντότητας.

   Έλεγχος είναι το δικαίωμα κατεύθυνσης των οικονομικών και επιχειρηματικών πολιτικών μιας οικονομικής οντότητας, ούτως ώστε να λαμβάνονται οφέλη από τις δραστηριότητές της.

   Η *μέθοδος της καθαρής θέσης* είναι η λογιστική αντιμετώπιση κατά την οποία η επένδυση αναγνωρίζεται αρχικά στο κόστος και προσαρμόζεται μετέπειτα για τη μετά την απόκτηση μεταβολή του μεριδίου του επενδυτή στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία της εκδότριας. Τα αποτελέσματα του επενδυτή περιλαμβάνουν το μερίδιό του στα κέρδη και τις ζημίες της εκδότριας.

   Ο *κοινός ή από κοινού έλεγχος* είναι ο συμβατικώς συμφωνημένος διαμοιρασμός του ελέγχου σε μια οικονομική δραστηριότητα και υπάρχει μόνον όταν οι στρατηγικές οικονομικές και επιχειρηματικές αποφάσεις που σχετίζονται με τη δραστηριότητα απαιτούν την ομόφωνη συγκατάθεση των μερών που μοιράζονται τον έλεγχο (των κοινοπρακτούντων).

   Ατομικές οικονομικές καταστάσεις είναι εκείνες που παρουσιάζονται από μητρική εταιρεία ή επενδυτή σε συγγενή εταιρεία ή από μέλος κοινοπραξίας σε από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα, στην οποία οι επενδύσεις αντιμετωπίζονται λογιστικά βάσει του άμεσου συμμετοχικού δικαιώματος και όχι βάσει των παρουσιαζόμενων αποτελεσμάτων και των καθαρών περιουσιακών στοιχείων των εκδοτριών.

   Σημαντική επιρροή είναι το δικαίωμα συμμετοχής στις αποφάσεις της οικονομικής και επιχειρηματικής πολιτικής της εκδότριας, χωρίς όμως να ασκείται έλεγχος ή από κοινού έλεγχος πάνω σε αυτές τις πολιτικές.

   Θυγατρική είναι μια οικονομική οντότητα, συμπεριλαμβανομένης μιας οικονομικής οντότητας χωρίς εταιρική μορφή όπως είναι ένας συνεταιρισμός, που ελέγχεται από μία άλλη οικονομική οντότητα (γνωστή ως μητρική εταιρεία).

3. Οι οικονομικές καταστάσεις στις οποίες εφαρμόζεται η μέθοδος της καθαρής θέσης, δεν είναι ατομικές οικονομικές καταστάσεις όπως δεν είναι εκείνες της οικονομικής οντότητας που δεν έχει θυγατρική ή συγγενή εταιρεία ή συμμετοχή κοινοπρακτούντος σε κοινοπραξία.

4. Οι ατομικές οικονομικές καταστάσεις είναι εκείνες που παρουσιάζονται επιπρόσθετα των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, των οικονομικών καταστάσεων στις οποίες οι επενδύσεις αντιμετωπίζονται λογιστικά με τη μέθοδο της καθαρής θέσης και των οικονομικών καταστάσεων στις οποίες οι συμμετοχές των μελών στις κοινοπραξίες ενοποιούνται αναλογικά. Οι ατομικές οικονομικές καταστάσεις δεν απαιτείται να επισυνάπτονται ή να συνοδεύουν τις οικονομικές καταστάσεις αυτές.

5. Οι οικονομικές οντότητες που απαλλάσσονται από την ενοποίηση σύμφωνα με την παράγραφο 10 του ΔΛΠ 27 *Ενοποιημένες και ατομικές οικονομικές καταστάσεις*, από την εφαρμογή της αναλογικής ενοποίησης σύμφωνα με την παράγραφο 2 του ΔΛΠ 31 *Συμμετοχές σε κοινοπραξίες* ή από την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης σύμφωνα με την παράγραφο 13 στοιχείο γ) του παρόντος Προτύπου, δύνανται να παρουσιάζουν ατομικές οικονομικές καταστάσεις μόνο.

Σημαντική επιρροή

6. Αν ο επενδυτής κατέχει, άμεσα ή έμμεσα (π.χ. μέσω θυγατρικών), τουλάχιστον 20 τοις εκατό των δικαιωμάτων ψήφου της εκδότριας, τεκμαίρεται ότι αυτός ασκεί σημαντική επιρροή, εκτός αν υπάρχει σαφής απόδειξη περί του αντιθέτου. Αντίθετα, αν ο επενδυτής κατέχει, άμεσα ή έμμεσα (π.χ. μέσω θυγατρικών), λιγότερο από το 20 % των δικαιωμάτων ψήφου της εκδότριας, τεκμαίρεται ότι αυτός δεν ασκεί σημαντική επιρροή, εκτός αν η επιρροή αυτή μπορεί να αποδειχθεί καθαρά. Μια σημαντική ή πλειοψηφική κυριότητα από έναν άλλον επενδυτή, δεν εμποδίζει αναγκαστικά έναν επενδυτή από το να ασκεί σημαντική επιρροή.

7. Η ύπαρξη της σημαντικής επιρροής από έναν επενδυτή καθίσταται πρόδηλη συνήθως με έναν ή περισσότερους από τους εξής τρόπους:

α) αντιπροσώπευση στο διοικητικό συμβούλιο ή ισοδύναμο διοικητικό όργανο της εκδότριας·

β) συμμετοχή στις διαδικασίες χάραξης της πολιτικής, συμπεριλαμβανομένης της συμμετοχής σε αποφάσεις που αφορούν μερίσματα ή άλλες διανομές·

γ) σημαντικές συναλλαγές μεταξύ επενδυτή και εκδότριας·

δ) ανταλλαγή διευθυντικού προσωπικού ή

ε) παροχή ουσιαστικής τεχνικής πληροφόρησης.

8. Η 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 μέσα που παρέχουν τη δυνατότητα, αν ασκηθούν ή μετατραπούν, να δώσουν στην οικονομική οντότητα δύναμη ψήφων ή να μειώσουν τη δύναμη ψήφου άλλου μέρους στις χρηματοοικονομικές και επιχειρηματικές πολιτικές μίας άλλης οικονομικής οντότητας (ήτοι δυνητικά δικαιώματα ψήφου). Η ύπαρξη και η επίδραση των δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου τα οποία είναι τρεχόντως εξασκήσιμα ή μετατρέψιμα, συμπεριλαμβανομένων των δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου που κατέχονται από άλλες οικονομικές οντότητες, εξετάζονται προκειμένου να προσδιοριστεί αν η οικονομική οντότητα έχει σημαντική επιρροή. Τα δυνητικά δικαιώματα ψήφου δεν είναι επί του παρόντος εξασκήσιμα ή μετατρέψιμα όταν, για παράδειγμα, αυτά δεν μπορούν να ασκηθούν ή να μετατραπούν μέχρι μία μελλοντική ημερομηνία ή μέχρι την πραγματοποίηση ενός μελλοντικού γεγονότος.

9. Κατά τον προσδιορισμό 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 την πρόθεση της διοίκησης και την οικονομική δυνατότητα για την άσκηση ή τη μετατροπή.

10. Η οικονομική οντότητα χάνει την σημαντική επιρροή της πάνω σε μία εκδότρια όταν παύει να έχει την εξουσία που της επιτρέπει να συμμετάσχει στις αποφάσεις που αφορούν την οικονομική και επιχειρηματική πολιτική εκείνης της εκδότριας. Η απώλεια της 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 υπόκειται σε κρατικό, δικαστικό, διαχειριστικό ή εποπτικό έλεγχο. Θα μπορούσε επίσης να συμβεί λόγω συμβατικού διακανονισμού.

Μέθοδος καθαρής θέσης

11. Σύμφωνα με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, η επένδυση σε μία συγγενή επιχείρηση αναγνωρίζεται αρχικά στο κόστος κτήσης και η λογιστική αξία αυξάνεται ή μειώνεται για να αναγνωρίσει το μερίδιο του επενδυτή στα κέρδη ή τις ζημίες της εκδότριας μετά την ημερομηνία της απόκτησης. Το μερίδιο του επενδυτή επί του κέρδους ή της ζημίας της εκδότριας περιλαμβάνεται στα αποτελέσματα του επενδυτή. Τα μερίσματα που ο επενδυτής λαμβάνει από μία εκδότρια, μειώνουν τη λογιστική αξία της επένδυσης. Προσαρμογές στη λογιστική αξία, μπορεί επίσης να είναι αναγκαίες για τις μεταβολές στην αναλογία των δικαιωμάτων του επενδυτή στην εκδότρια, που προκύπτουν από μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων της εκδότριας, οι οποίες δεν έχουν συμπεριληφθεί στα αποτελέσματά της. Στις μεταβολές αυτές περιλαμβάνονται εκείνες που προκύπτουν από αναπροσαρμογές ενσωμάτων πάγιων και από συναλλαγματικές διαφορές μετατροπής. Το μερίδιο του επενδυτή στις μεταβολές αυτές αναγνωρίζεται απευθείας στην καθαρή θέση του επενδυτή.

12. Όταν υπάρχουν δυνητικά δικαιώματα ψήφου, η αναλογία του κέρδους ή της ζημίας του επενδυτή και οι μεταβολές στην καθαρή θέση της εκδότριας προσδιορίζονται βάσει των υφιστάμενων δικαιωμάτων ιδιοκτησίας και δεν αντανακλούν την πιθανή άσκηση ή μετατροπή των δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου.

ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΜΕΘΟΔΟΥ ΤΗΣ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ

13. Μια επένδυση σε συγγενή επιχείρηση λογιστικοποιείται με τη χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης, εκτός αν:

α) η επένδυση κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5 *Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες*·

β) εφαρμόζεται η εξαίρεση της παραγράφου 10 του ΔΛΠ 27 που επιτρέπει σε μητρική εταιρεία που επίσης έχει συμμετοχή σε συγγενή επιχείρηση να μην παρουσιάζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις ή

γ) ισχύουν όλα τα ακόλουθα:

i) ο επενδυτής κατέχεται εξ ολοκλήρου ή μερικώς από άλλη οικονομική οντότητα και οι ιδιοκτήτες της, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που δεν έχουν δικαίωμα ψήφου, έχουν ενημερωθεί ότι ο επενδυτής δεν θα εφαρμόσει τη μέθοδο της καθαρής θέσης και δεν έχουν αντιρρήσεις επ' αυτού,

ii) οι χρεωστικοί ή συμμετοχικοί τίτλοι του επενδυτή δεν είναι διαπραγματεύσιμοι σε δημόσια αγορά (σε εγχώριο ή αλλοδαπό χρηματιστήριο ή σε εξωχρηματιστηριακή αγορά που συμπεριλαμβάνει τοπικές και περιφερειακές αγορές),

iii) ο επενδυτής δεν έχει υποβάλει ούτε βρίσκεται στη διαδικασία υποβολής των οικονομικών καταστάσεών του σε επιτροπή χρηματιστηριακών συναλλαγών ή άλλη διοικητική αρχή προκειμένου να εκδώσει τίτλους οποιασδήποτε κατηγορίας σε δημόσια αγορά και

iv) η τελική ή οποιαδήποτε ενδιάμεση μητρική εταιρεία του επενδυτή δημοσιεύει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που είναι σύμμορφες με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς.

14. Οι επενδύσεις που περιγράφονται στην παράγραφο 13 στοιχείο α) αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5.

15. Όταν η επένδυση σε συγγενή επιχείρηση που προηγουμένως κατατάσσετο ως κατεχόμενη προς πώληση δεν πληροί πλέον τα κριτήρια για την κατάταξη αυτή, αντιμετωπίζεται λογιστικά με τη μέθοδο της καθαρής θέσης από την ημερομηνία της κατάταξής της ως κατεχόμενη προς πώληση. Οι οικονομικές καταστάσεις για τις περιόδους από την κατάταξη ως κατεχόμενη προς πώληση, τροποποιούνται αναλόγως.

16. [Απαλείφθηκε]

17. Η αναγνώριση εσόδων με βάση τα μερίσματα που ελήφθησαν, μπορεί να μην είναι κατάλληλο μέτρο του πραγματοποιηθέντος εσόδου του επενδυτή από μία επένδυση σε συγγενή επιχείρηση γιατί τα εισπραχθέντα μερίσματα μπορεί να έχουν μικρή σχέση με την επίδοση της συγγενούς. Επειδή ο επενδυτής ασκεί σημαντική επιρροή στη συγγενή επιχείρηση, ο επενδυτής έχει συμμετοχή στην επίδοση της συγγενούς επιχείρησης που επηρεάζει την απόδοση της επένδυσής του. Ο επενδυτής λογιστικοποιεί τη συμμετοχή αυτή επεκτείνοντας το πεδίο των οικονομικών του καταστάσεων ώστε να περιλαμβάνει το μερίδιο του στα κέρδη ή τις ζημίες της συγγενούς επιχείρησης. Ως αποτέλεσμα, η εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης παρέχει περισσότερο κατατοπιστικές αναφορές των καθαρών περιουσιακών στοιχείων και των αποτελεσμάτων του επενδυτή.

18. Ο επενδυτής παύει να εφαρμόζει τη μέθοδο της καθαρής θέσης από την ημερομηνία κατά την οποία παύει να ασκεί σημαντική επιρροή σε μία συγγενή επιχείρηση και αντιμετωπίζει λογιστικά την επένδυση σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 από την ημερομηνία εκείνη, υπό την προϋπόθεση ότι η συγγενής επιχείρηση δεν έχει μετατραπεί σε θυγατρική ή κοινοπραξία σύμφωνα με το ΔΛΠ 31.

19. Η λογιστική αξία της επένδυσης κατά την ημερομηνία που παύει να είναι συγγενής επιχείρηση λαμβάνεται ως το κόστος της κατά την αρχική επιμέτρησή της ως χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου σύμφωνα με το ΔΛΠ 39.

20. Πολλές από τις διαδικασίες που είναι κατάλληλες για την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης είναι παρόμοιες με τις διαδικασίες ενοποίησης που περιγράφονται στο ΔΛΠ 27. Επιπρόσθετα, οι γενικές αρχές που διέπουν τις διαδικασίες για την απόκτηση μιας θυγατρικής υιοθετούνται και για τη λογιστική αντιμετώπιση της απόκτησης μιας επένδυσης σε συγγενή επιχείρηση.

21. Το μερίδιο που κατέχει ένας όμιλος σε μία συγγενή εταιρεία είναι το σύνολο των συμμετοχών της μητρικής εταιρείας και των θυγατρικών της σε εκείνη τη συγγενή επιχείρηση. Οι συμμετοχές των λοιπών συγγενών επιχειρήσεων ή κοινοπραξιών του ομίλου παραλείπονται για το σκοπό αυτό. Όταν μια συγγενής επιχείρηση έχει θυγατρικές, συγγενείς επιχειρήσεις ή κοινοπραξίες, τα κέρδη ή οι ζημίες και τα καθαρά περιουσιακά στοιχεία που προσμετρώνται με την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης, είναι εκείνα που αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις της συγγενούς (συμπεριλαμβανομένου του μεριδίου της συγγενούς επιχείρησης επί των κερδών ή των ζημιών και των καθαρών περιουσιακών στοιχείων των συγγενών επιχειρήσεων και κοινοπραξιών της), μετά τις προσαρμογές που είναι αναγκαίες για την επίτευξη ομοιόμορφων λογιστικών πολιτικών (βλ. παραγράφους 26 και 27).

22. Τα κέρδη ή οι ζημίες που προκύπτουν από συναλλαγές με υπερκείμενα και υποκείμενα μέρη μεταξύ του επενδυτή (συμπεριλαμβανομένων των ενοποιημένων θυγατρικών του) και μιας συγγενούς επιχείρησης αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις του επενδυτή μόνον κατά την έκταση της μη σχετιζόμενης συμμετοχής του επενδυτή σε εκείνη τη συγγενή επιχείρηση. Συναλλαγές με υπερκείμενα μέρη είναι για παράδειγμα οι πωλήσεις περιουσιακών στοιχείων από μία συγγενή επιχείρηση προς τον επενδυτή. Συναλλαγές με υποκείμενα μέρη είναι για παράδειγμα οι πωλήσεις περιουσιακών στοιχείων από τον επενδυτή προς μία συγγενή επιχείρηση. Το μερίδιο του επενδυτή στα κέρδη ή τις ζημίες που προκύπτουν από τις συναλλαγές αυτές απαλείφεται.

23. Η επένδυση σε συγγενή επιχείρηση λογιστικοποιείται σύμφωνα με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, από την ημερομηνία που καθίσταται συγγενής επιχείρηση. Κατά την απόκτηση της επένδυσης, οποιαδήποτε διαφορά μεταξύ του κόστους της επένδυσης και του μεριδίου του επενδυτή στην καθαρή εύλογη αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των ενδεχόμενων υποχρεώσεων της συγγενούς, λογιστικοποιείται σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 3 *Συνενώσεις επιχειρήσεων*. Συνεπώς:

α) υπεραξία που σχετίζεται με μία συγγενή επιχείρηση περιλαμβάνεται στη λογιστική αξία της επένδυσης. Όμως, η απόσβεση εκείνης της υπεραξίας δεν επιτρέπεται και συνεπώς δεν περιλαμβάνεται στον καθορισμό του μεριδίου του επενδυτή στα κέρδη ή τις ζημίες της συγγενούς·

β) οποιαδήποτε υπέρβαση του μεριδίου του επενδυτή στην καθαρή εύλογη αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των ενδεχόμενων υποχρεώσεων της συγγενούς πέραν του κόστους της επένδυσης εξαιρείται από τη λογιστική αξία της επένδυσης και αντ' αυτού περιλαμβάνεται ως έσοδο στον προσδιορισμό του μεριδίου του επενδυτή στο κέρδος ή τη ζημία της συγγενούς, στην περίοδο κατά την οποία αποκτάται η επένδυση.

Το μερίδιο του επενδυτή επί των κερδών ή των ζημιών της συγγενούς επιχείρησης προσαρμόζεται καταλλήλως μετά την απόκτηση ώστε να ληφθεί υπόψη, για παράδειγμα, η απόσβεση αποσβέσιμων περιουσιακών στοιχείων βάσει των εύλογων αξιών τους κατά την ημερομηνία της απόκτησης. Ομοίως, το μερίδιο του επενδυτή επί των κερδών ή των ζημιών της συγγενούς επιχείρησης προσαρμόζεται καταλλήλως μετά την απόκτηση για ζημίες απομείωσης που αναγνωρίζονται από τη συγγενή επιχείρηση, όπως για υπεραξία ή ενσώματα πάγια στοιχεία.

24. Για την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης, ο επενδυτής χρησιμοποιεί τις πιο πρόσφατες οικονομικές καταστάσεις της συγγενούς που είναι διαθέσιμες. Όταν οι ημερομηνίες αναφοράς του επενδυτή και της συγγενούς διαφέρουν, η συγγενής επιχείρηση καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις έχουσες την ίδια ημερομηνία με τις οικονομικές καταστάσεις του επενδυτή, εκτός αν αυτό είναι πρακτικά αδύνατον.

25. Όταν, σύμφωνα με την παράγραφο 24, οι οικονομικές καταστάσεις της συγγενούς που χρησιμοποιούνται για την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης καταρτίζονται σε ημερομηνία αναφοράς που διαφέρει από εκείνη του επενδυτή, γίνονται προσαρμογές για τις επιδράσεις των σημαντικών συναλλαγών ή γεγονότων που συνέβησαν μεταξύ εκείνης της ημερομηνίας και της ημερομηνίας των οικονομικών καταστάσεων του επενδυτή. Σε κάθε περίπτωση, η διαφορά μεταξύ της ημερομηνίας αναφοράς της συγγενούς και εκείνης του επενδυτή δεν υπερβαίνει τους τρεις μήνες. Η διάρκεια των καλυπτόμενων περιόδων αναφοράς και κάθε διαφορά στις ημερομηνίες αναφοράς δεν μεταβάλλεται από περίοδο σε περίοδο.

26. Οι οικονομικές καταστάσεις του επενδυτή καταρτίζονται χρησιμοποιώντας ομοιόμορφες λογιστικές πολιτικές για όμοιες συναλλαγές και γεγονότα, σε όμοιες συνθήκες.

27. Αν μια συγγενής επιχείρηση χρησιμοποιεί λογιστικές πολιτικές που διαφέρουν από εκείνες του επενδυτή για παρεμφερείς συναλλαγές και γεγονότα υπό παρόμοιες συνθήκες, πραγματοποιούνται προσαρμογές ώστε να συμμορφωθούν οι λογιστικές πολιτικές της συγγενούς επιχείρησης σε εκείνες του επενδυτή, όταν οι οικονομικές καταστάσεις της συγγενούς χρησιμοποιούνται από τον επενδυτή κατά την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης.

28. Αν μια συγγενής επιχείρηση έχει σωρευμένες υποχρεώσεις από προνομιούχες μετοχές, οι οποίες ανήκουν σε μέρη εκτός του επενδυτή και κατατάσσονται στα ίδια κεφάλαια, ο επενδυτής υπολογίζει το μερίδιό του 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.

29. Αν το μερίδιο του επενδυτή στις ζημίες μιας συγγενούς ισούται με την λογιστική αξία της επένδυσης ή την υπερβαίνει, ο επενδυτής παύει να αναγνωρίζει το μερίδιό του από τις περαιτέρω ζημίες. Η συμμετοχή σε συγγενή εταιρεία είναι η λογιστική αξία της επένδυσης σύμφωνα με τη μέθοδο της καθαρής θέσης μαζί με κάθε μακροπρόθεσμη συμμετοχή που, στην ουσία, αποτελεί μέρος της καθαρής επένδυσης του επενδυτή στη συγγενή επιχείρηση. Για παράδειγμα, ένα στοιχείο του οποίου ο διακανονισμός ούτε σχεδιάζεται ούτε πιθανολογείται για το προβλεπόμενο μέλλον, αποτελεί στην ουσία επέκταση της επένδυσης της οικονομικής οντότητας στην συγγενή επιχείρηση αυτή. Σε τέτοια στοιχεία μπορεί να περιλαμβάνονται προνομιούχες μετοχές και μακροπρόθεσμες απαιτήσεις ή δάνεια αλλά όχι και οι εμπορικές απαιτήσεις ή οι πληρωτέοι λογαριασμοί από συνήθεις εμπορικές συναλλαγές ή κάθε μακροπρόθεσμη απαίτηση για την οποία υπάρχει επαρκής εξασφάλιση όπως είναι τα εξασφαλισμένα δάνεια. Οι ζημίες που αναγνωρίζονται σύμφωνα με τη μέθοδο της καθαρής θέσης που υπερβαίνουν την επένδυση του επενδυτή σε κοινές μετοχές, κατανέμονται στα υπόλοιπα στοιχεία της συμμετοχής του επενδυτή σε συγγενή εταιρεία με φθίνουσα σειρά αρχαιότητας (ήτοι της προτεραιότητας κατά τη ρευστοποίηση).

30. Όταν η συμμετοχή του επενδυτή μειωθεί στο μηδέν και προκύπτουν πρόσθετες ζημίες αναγνωρίζεται υποχρέωση μόνο στην έκταση που ο επενδυτής έχει επιβαρυνθεί με νομικές ή τεκμαιρόμενες δεσμεύσεις ή έχει προβεί σε πληρωμές για λογαριασμό της συγγενούς επιχείρησης. Αν η συγγενής παρουσιάσει κέρδη μεταγενεστέρως, ο επενδυτής αρχίζει να αναγνωρίζει εκ νέου το μερίδιό του επί των κερδών, μόνον αφού το μερίδιό του επί των κερδών εξισωθεί προς το μερίδιο των καθαρών ζημιών που δεν έχουν αναγνωριστεί.

Ζημία απομείωσης

31. Μετά την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης, συμπεριλαμβανομένης της αναγνώρισης των ζημιών της συγγενούς σύμφωνα με την παράγραφο 29, ο επενδυτής εφαρμόζει τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 39 για να προσδιορίσει αν πρέπει να αναγνωρίσει οποιαδήποτε επιπλέον ζημία απομείωσης αναφορικά με την καθαρή επένδυση του στη συγγενή εταιρεία.

32. Ο επενδυτής εφαρμόζει επίσης τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 39 προκειμένου να προσδιορίσει αν αναγνωρίζεται επιπλέον ζημία απομείωσης σε σχέση με τη συμμετοχή του στη συγγενή που δεν αποτελεί μέρος της καθαρής επένδυσης και το ποσό αυτής.

33. Επειδή η υπεραξία που περιλαμβάνεται στη λογιστική αξία μιας επένδυσης σε συγγενή δεν αναγνωρίζεται χωριστά, δεν ελέγχεται χωριστά για απομείωση με την εφαρμογή των απαιτήσεων για τον 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, 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 απαιτήσεων του ΔΛΠ 39 δείχνει ότι η επένδυση μπορεί να έχει υποστεί απομείωση. Κατά τον προσδιορισμό της αξίας λόγω χρήσης της επένδυσης, η οικονομική οντότητα εκτιμά:

α) το μερίδιό της στην παρούσα αξία των υπολογιζόμενων μελλοντικών ταμιακών ροών που αναμένεται να δημιουργηθούν από τη συγγενή επιχείρηση, περιλαμβανομένων των ταμιακών ροών από τις δραστηριότητες της συγγενούς και το προϊόν από την τελική διάθεση της επένδυσης ή

β) την παρούσα αξία των εκτιμώμενων μελλοντικών ταμιακών ροών που αναμένεται να προκύψουν από μερίσματα που θα εισπραχθούν από την επένδυση και από την τελική διάθεσή της.

Με τις κατάλληλες παραδοχές, αμφότερες οι μέθοδοι δίδουν το ίδιο αποτέλεσμα.

34. Το ανακτήσιμο ποσό μίας επένδυσης σε μία συγγενή επιχείρηση εκτιμάται για κάθε συγγενή, εκτός αν η συγγενής δεν δημιουργεί ταμιακές εισροές από τη συνεχή χρήση που είναι στο μεγαλύτερο μέρος τους ανεξάρτητες από εκείνες των άλλων περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας.

ΑΤΟΜΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

35. Η συμμετοχή σε συγγενή επιχείρηση λογιστικοποιείται στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις του επενδυτή σύμφωνα με τις παραγράφους 37-42 του ΔΛΠ 27.

36. Το παρόν Πρότυπο δεν καθορίζει ποιες οικονομικές οντότητες δημοσιεύουν ατομικές οικονομικές καταστάσεις.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

37. Γνωστοποιούνται τα ακόλουθα:

α) η εύλογη αξία των επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις για τις οποίες υπάρχουν δημοσιευμένες τιμές συναλλαγής·

β) περιληπτική χρηματοοικονομική πληροφόρηση σχετικά με τις συγγενείς επιχειρήσεις, συμπεριλαμβανομένων των συνολικών ποσών των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων, των εσόδων και του κέρδους ή της ζημίας·

γ) οι λόγοι για τους οποίους η υπόθεση ότι ο επενδυτής δεν ασκεί σημαντική επιρροή καταρρίπτεται όταν ο επενδυτής κατέχει, άμεσα ή έμμεσα μέσω θυγατρικών, λιγότερο από το 20 τοις εκατό των δικαιωμάτων ψήφου ή των δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου της εκδότριας, αλλά ωστόσο τεκμαίρεται ότι ασκεί σημαντική επιρροή·

δ) οι λόγοι για τους οποίους η υπόθεση ότι ο επενδυτής ασκεί σημαντική επιρροή καταρρίπτεται όταν ο επενδυτής κατέχει, άμεσα ή έμμεσα μέσω θυγατρικών, 20 τοις εκατό ή περισσότερο των δικαιωμάτων ψήφου ή των δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου της εκδότριας, αλλά ωστόσο τεκμαίρεται ότι δεν ασκεί σημαντική επιρροή·

ε) η ημερομηνία αναφοράς των οικονομικών καταστάσεων της συγγενούς επιχείρησης όταν αυτές χρησιμοποιούνται στην εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης και έχουν ημερομηνία αναφοράς ή καλύπτουν περίοδο που διαφέρει εκείνης του επενδυτή καθώς και το λόγο χρήσης διαφορετικής ημερομηνίας αναφοράς ή περιόδου·

στ) η φύση και η έκταση οποιωνδήποτε σημαντικών περιορισμών (π.χ. που προκύπτουν από συμφωνίες δανείων ή κανονιστικές διατάξεις) της ικανότητας μεταφοράς κεφαλαίων από τις συγγενείς επιχειρήσεις στον επενδυτή υπό τη μορφή μερισμάτων σε μετρητά ή για την εξόφληση δανείων ή προκαταβολών·

ζ) το μη αναγνωρισμένο μερίδιο των ζημιών της συγγενούς, για τη λογιστική περίοδο και σωρευτικά, εφόσον ο επενδυτής έχει πάψει να αναγνωρίζει το μερίδιό του επί των ζημιών της συγγενούς·

η) το γεγονός ότι μία συγγενής επιχείρηση δεν αντιμετωπίζεται λογιστικά με τη μέθοδο της καθαρής θέσης σύμφωνα με την παράγραφο 13 και

θ) περιληπτικές οικονομικές πληροφορίες που αφορούν συγγενείς επιχειρήσεις, είτε μεμονωμένα είτε σε ομάδες, που δεν αντιμετωπίζονται λογιστικά με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, συμπεριλαμβανομένων των συνολικών περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων, εσόδων και κερδών ή ζημιών.

38. Οι επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις που αντιμετωπίζονται λογιστικά με τη μέθοδο της καθαρής θέσης κατατάσσονται ως μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία. Το μερίδιο του επενδυτή στα κέρδη ή τις ζημίες τέτοιων συγγενών επιχειρήσεων, καθώς και η λογιστική αξία των επενδύσεων αυτών, γνωστοποιούνται χωριστά. Το μερίδιο του επενδυτή σε τυχόν διακοπείσες δραστηριότητες τέτοιων συγγενών επιχειρήσεων γνωστοποιείται επίσης χωριστά.

39. Το μερίδιο του επενδυτή επί των μεταβολών που αναγνωρίζονται απευθείας στα ίδια κεφάλαια της συγγενούς αναγνωρίζεται απευθείας στα ίδια κεφάλαια από τον επενδυτή και γνωστοποιείται στην κατάσταση μεταβολών των ίδιων κεφαλαίων όπως απαιτεί το ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων*.

40. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 37 *Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία*, ο επενδυτής γνωστοποιεί:

α) το μερίδιο του στις ενδεχόμενες υποχρεώσεις της συγγενούς που αναλήφθηκαν από κοινού με άλλους επενδυτές και

β) εκείνες τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις που προκύπτουν, επειδή ο επενδυτής ευθύνεται στο ακέραιο για όλες τις υποχρεώσεις της συγγενούς ή για μέρος αυτών.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

41. Η 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.

ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΑΛΛΩΝ ΑΝΑΚΟΙΝΩΣΕΩΝ

42. Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 28 *Λογιστικός χειρισμός για επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις* (αναθεωρημένο το 2000).

43. Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά τις ακόλουθες Διερμηνείες:

α) ΜΕΔ-3 *Απάλειψη μη πραγματοποιηθέντων κερδών και ζημιών από συναλλαγές με συγγενείς επιχειρήσεις*·

β) ΜΕΔ-20 *Λογιστική μέθοδος καθαρής θέσης — Αναγνώριση ζημιών* και

γ) ΜΕΔ-33 *Ενοποίηση και μέθοδος καθαρής θέσης — Δυνητικά δικαιώματα ψήφου και κατανομή των δικαιωμάτων ιδιοκτησίας*.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 29

Παρουσίαση οικονομικών στοιχείων σε υπερπληθωριστικές οικονομίες

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

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.

6. Σε πολλές χώρες, οι βασικές οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται με βάση το ιστορικό κόστος, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη τόσο οι αλλαγές του γενικού επιπέδου των τιμών όσο και οι αυξήσεις των επιμέρους τιμών των περιουσιακών στοιχείων που κατέχονται, εκτός από τα ενσώματα πάγια και επενδύσεις, στο βαθμό που αυτές μπορούν να αναπροσαρμοσθούν. Μερικές οικονομικές οντότητες όμως, παρουσιάζουν οικονομικές καταστάσεις οι οποίες βασίζονται σε μια προσέγγιση του τρέχοντος κόστους, που αντανακλά τις επιδράσεις των μεταβολών στις επιμέρους τιμές των περιουσιακών στοιχείων που κατέχονται.

7. Σε μια υπερπληθωριστική οικονομία, οι οικονομικές καταστάσεις, είτε βασίζονται σε προσέγγιση του ιστορικού κόστους είτε του τρέχοντος κόστους, είναι χρήσιμες μόνον αν παρουσιάζονται βάσει της τρέχουσας 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.

8. Οι οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής οντότητας της οποίας το νόμισμα λειτουργίας είναι το νόμισμα υπερπληθωριστικής οικονομίας, είτε βασίζονται στο ιστορικό κόστος είτε στο τρέχον κόστος, διατυπώνονται βάσει της τρέχουσας κατά την ημερομηνία του ισολογισμού μονάδας μέτρησης. Τα αντίστοιχα ποσά της προηγούμενης περιόδου, που απαιτούνται από το ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων* και κάθε σχετική με προηγούμενες περιόδους πληροφόρηση, διατυπώνονται επίσης βάσει της τρέχουσας κατά την ημερομηνία του ισολογισμού μονάδας μέτρησης. Για το σκοπό της παρουσίασης συγκρίσιμων κονδυλίων σε διαφορετικό νόμισμα παρουσίασης, εφαρμόζονται οι παράγραφοι 42 στοιχείο β) και 43 του ΔΛΠ 21 *Οι επιδράσεις μεταβολών των τιμών συναλλάγματος* (όπως τροποποιήθηκε το 2003).

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

Ισολογισμός

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.

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.

14. Όλα τα λοιπά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις είναι μη χρηματικά στοιχεία. Μερικά μη χρηματικά στοιχεία, εμφανίζονται σε ποσά τρέχοντα κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, όπως η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία και η αγοραία 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 την ημερομηνία του ισολογισμού. Συνεπώς, τα ενσώματα πάγια, οι επενδύσεις, τα αποθέματα πρώτων υλών και εμπορευμάτων, η υπεραξία, τα διπλώματα ευρεσιτεχνίας, τα σήματα και όμοια περιουσιακά στοιχεία επαναδιατυπώνονται από τις ημερομηνίες της αγοράς τους. Τα αποθέματα ημικατεργασμένων και ετοίμων προϊόντων, επαναδιατυπώνονται από τις ημερομηνίες στις οποίες πραγματοποιήθηκαν οι δαπάνες αγοράς και μετατροπής.

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.

19. Το επαναδιατυπωμένο ποσό ενός χρηματικού στοιχείου μειώνεται εφαρμόζοντας τα κατάλληλα Πρότυπα ανά περίπτωση, όταν αυτό υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό από τη μελλοντική χρήση του στοιχείου (συμπεριλαμβανομένων των πωλήσεων ή άλλων διαθέσεων). Έτσι, στις περιπτώσεις αυτές, τα επαναδιατυπωμένα ποσά των ενσώματων παγίων, της υπεραξίας, των διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας και των σημάτων μειώνονται μέχρι το ανακτήσιμο ποσό, τα επαναδιατυπωμένα ποσά των αποθεμάτων μειώνονται μέχρι την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία και τα επαναδιατυπωμένα ποσά των βραχυπρόθεσμων επενδύσεων μειώνονται στην αγοραία αξία τους.

20. Οι οικονομικές καταστάσεις μιας συμμετοχής που παρακολουθείται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, μπορεί να καταρτίζονται από την εκδότρια εταιρεία στο νόμισμα μιας υπερπληθωριστικής οικονομίας. Ο ισολογισμός και η κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων μιας τέτοιας εκδότριας επαναδιατυπώνονται, σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο, προκειμένου να υπολογιστεί το μερίδιο του επενδυτή στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία και στα αποτελέσματα εργασιών της εκδότριας. Όταν οι επαναδιατυπωμένες οικονομικές καταστάσεις της εκδότριας παρουσιάζονται σε ξένο νόμισμα, μετατρέπονται με βάση την ισοτιμία κλεισίματος.

21. Η επίδραση του πληθωρισμού συνήθως 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.

Κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων

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 των κονδυλίων της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων και της προσαρμογής των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων που συνδέονται με δείκτη τιμών. Το κέρδος ή ζημία μπορεί να εκτιμάται εφαρμόζοντας τη μεταβολή του γενικού δείκτη τιμών στον σταθμισμένο μέσο όρο της διαφοράς, κατά την περίοδο, μεταξύ χρηματικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων.

28. Το κέρδος ή ζημία στην καθαρή χρηματική θέση περιλαμβάνεται στο καθαρό αποτέλεσμα. Η προσαρμογή όσων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων συνδέονται βάσει συμφωνίας με τις μεταβολές των τιμών, σύμφωνα με την παράγραφο 13, συμψηφίζεται έναντι του κέρδους ή της ζημίας στην καθαρή χρηματική θέση. Άλλα στοιχεία της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων, όπως πιστωτικοί και χρεωστικοί τόκοι και συναλλαγματικές διαφορές σχετιζόμενες με επενδυμένα ή δανειακά κεφάλαια, συνδέονται επίσης με την καθαρή χρηματική θέση. Μολονότι αυτά τα στοιχεία γνωστοποιούνται χωριστά, μπορεί να είναι χρήσιμο να παρουσιάζονται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, μαζί με το κέρδος ή τη ζημία στην καθαρή χρηματική θέση.

Οικονομικές καταστάσεις τρέχοντος κόστους

Ισολογισμός

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.

Κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων

30. Η κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων 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*.

Κατάσταση ταμιακών ροών

33. Το παρόν Πρότυπο ορίζει ότι όλα τα στοιχεία της κατάστασης ταμιακών ροών εκφράζονται στην τρέχουσα κατά την ημερομηνία του ισολογισμού μονάδα μέτρησης.

Κονδύλια προηγούμενων περιόδων

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 η παράγραφος 42 στοιχείο β) και η παράγραφος 43 του ΔΛΠ 21 *Οι επιδράσεις μεταβολών των τιμών συναλλάγματος* (όπως τροποποιήθηκε το 2003).

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 ημερομηνίες 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·

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.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 31

Συμμετοχές σε κοινοπραξίες

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

1. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται για το λογιστικό χειρισμό των συμμετοχών σε κοινοπραξίες και την παρουσίαση των περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων, εσόδων και εξόδων της κοινοπραξίας στις οικονομικές καταστάσεις των μελών των κοινοπραξιών και των επενδυτών, ανεξάρτητα από τις δομές ή τις μορφές με τις οποίες διεξάγονται οι δραστηριότητες της κοινοπραξίας. Όμως, δεν εφαρμόζεται σε συμμετοχές μελών κοινοπραξιών σε από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες που κατέχονται από:

α) οργανισμούς διαχείρισης επενδυτικών κεφαλαίων ή

β) αμοιβαία κεφάλαια, καταπιστευματικές επενδυτικές μονάδες (unit trusts), και παρόμοιες οικονομικές οντότητες συμπεριλαμβανομένων των ασφαλιστικών κεφαλαίων που συνδέονται με επενδύσεις,

που, κατά την αρχική αναγνώριση, χαρακτηρίζονται στην εύλογη αξία τους μέσω των αποτελεσμάτων ή που κατατάσσονται ως προοριζόμενα για εμπορική εκμετάλλευση και αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 *Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση*. Τέτοιες επενδύσεις επιμετρώνται στην εύλογη αξία σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 και οι μεταβολές στην αξία αυτή αναγνωρίζονται ως κέρδος ή ζημία στην περίοδο κατά την οποία πραγματοποιούνται.

2. Το μέλος της κοινοπραξίας που έχει συμμετοχή σε από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα απαλλάσσεται από τις απαιτήσεις των παραγράφων 30 (αναλογική ενοποίηση) και 38 (μέθοδος καθαρής θέσης) όταν πληροί τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) η συμμετοχή κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5 *Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες·*

β) εφαρμόζεται η εξαίρεση της παραγράφου 10 του ΔΛΠ 27 *Ενοποιημένες και ατομικές οικονομικές καταστάσεις* που επιτρέπει σε μητρική εταιρεία που επίσης έχει συμμετοχή σε από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα να μην παρουσιάζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις ή

γ) ισχύουν όλα τα ακόλουθα:

i) το μέλος της κοινοπραξίας κατέχεται εξ ολοκλήρου από άλλη εταιρεία ή κατέχεται μερικώς από άλλη οικονομική οντότητα και οι ιδιοκτήτες της, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που δεν έχουν δικαίωμα ψήφου, έχουν ενημερωθεί ότι το μέλος της κοινοπραξίας δεν θα εφαρμόσει την αναλογική ενοποίηση ή τη μέθοδο της καθαρής θέσης και δεν έχουν αντιρρήσεις επ' αυτού,

ii) οι χρεωστικοί ή συμμετοχικοί τίτλοι του μέλους της κοινοπραξίας δεν αποτελούν αντικείμενο δημόσιας διαπραγμάτευσης (σε εγχώριο ή αλλοδαπό χρηματιστήριο ή σε εξωχρηματιστηριακή αγορά, περιλαμβανομένων τοπικών και περιφερειακών αγορών),

iii) ο κοινοπρακτών δεν έχει υποβάλει ούτε βρίσκεται στη διαδικασία υποβολής των οικονομικών καταστάσεών του σε επιτροπή χρηματιστηριακών συναλλαγών ή άλλη ρυθμιστική αρχή προκειμένου να εκδώσει τίτλους οποιασδήποτε κατηγορίας σε δημόσια αγορά και

iv) η τελική ή οποιαδήποτε ενδιάμεση μητρική εταιρεία του μέλους της κοινοπραξίας δημοσιεύει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που έχουν συνταχθεί σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς.

ΟΡΙΣΜΟΙ

3. Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται στο παρόν Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:

Έλεγχος είναι το δικαίωμα κατεύθυνσης των οικονομικών και επιχειρηματικών πολιτικών μιας οικονομικής δραστηριότητας, ούτως ώστε να λαμβάνονται οφέλη από αυτή.

Μέθοδος καθαρής θέσης είναι μια λογιστική αντιμετώπιση σύμφωνα με την οποία η συμμετοχή σε μια από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα καταχωρίζεται αρχικά στο κόστος και προσαρμόζεται μετέπειτα για τη μετά την απόκτηση μεταβολή του μεριδίου του μέλους της κοινοπραξίας στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία της από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής οντότητας. Τα αποτελέσματα του μέλους της κοινοπραξίας περιλαμβάνουν το μερίδιό του στα αποτελέσματα της από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής οντότητας.

Επενδυτής σε μια κοινοπραξία είναι ένα (συμμετέχον) μέρος σε μια κοινοπραξία το οποίο δεν έχει από κοινού έλεγχο πάνω σε αυτήν την κοινοπραξία.

Ο *κοινός ή από κοινού έλεγχος* είναι ο συμβατικώς συμφωνημένος επιμερισμός του ελέγχου επί μιας οικονομικής δραστηριότητας και υφίσταται μόνον όταν οι στρατηγικές οικονομικές και επιχειρηματικές αποφάσεις που σχετίζονται με τη δραστηριότητα απαιτούν την ομόφωνη συγκατάθεση των μερών που μοιράζονται τον έλεγχο (των κοινοπρακτούντων).

Κοινοπραξία είναι ένας συμβατικός διακανονισμός, με τον οποίο δύο ή περισσότερα μέρη αναλαμβάνουν μια οικονομική δραστηριότητα που υπόκειται σε από κοινού έλεγχο.

Αναλογική ενοποίηση είναι μια μέθοδος λογιστικής, σύμφωνα με την οποία το μερίδιο ενός μέλους της κοινοπραξίας σε κάθε ένα από τα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, τα έσοδα και τα έξοδα μιας από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής οντότητας, ενοποιείται «γραμμή προς γραμμή» με όμοια στοιχεία στις οικονομικές καταστάσεις του κοινοπρακτούντος ή εμφανίζεται με συγκεκριμένα κονδύλια στις οικονομικές καταστάσεις του μέλους της κοινοπραξίας.

Ατομικές οικονομικές καταστάσεις είναι εκείνες που παρουσιάζονται από μητρική εταιρεία ή επενδυτή σε συγγενή εταιρεία ή από μέλος κοινοπραξίας σε από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα, στην οποία οι επενδύσεις αντιμετωπίζονται λογιστικά βάσει του άμεσου συμμετοχικού δικαιώματος και όχι βάσει των παρουσιαζόμενων αποτελεσμάτων και των καθαρών περιουσιακών στοιχείων των εκδοτριών.

Σημαντική/ουσιώδης επιρροή είναι το δικαίωμα συμμετοχής στις αποφάσεις της οικονομικής και επιχειρηματικής πολιτικής μιας οικονομικής δραστηριότητας, όχι όμως και ο έλεγχος ή από κοινού έλεγχος πάνω σε αυτές τις πολιτικές.

Μέλος κοινοπραξίας/κοινοπρακτών είναι ένα μέλος σε μία κοινοπραξία που διαθέτει από κοινού έλεγχο επί της εν λόγω κοινοπραξίας.

4. Οι οικονομικές καταστάσεις στις οποίες εφαρμόζεται η αναλογική ενοποίηση ή η μέθοδος της καθαρής θέσης δεν είναι ατομικές οικονομικές καταστάσεις όπως δεν είναι εκείνες της οικονομικής οντότητας που δεν έχει θυγατρική ή συγγενή εταιρεία ή συμμετοχή μέλους κοινοπραξίας σε από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα.

5. Οι ατομικές οικονομικές καταστάσεις είναι εκείνες που παρουσιάζονται επιπρόσθετα των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, των οικονομικών καταστάσεων στις οποίες οι επενδύσεις αντιμετωπίζονται λογιστικά με τη μέθοδο της καθαρής θέσης και των οικονομικών καταστάσεων στις οποίες οι συμμετοχές των μελών στις κοινοπραξίες ενοποιούνται αναλογικά. Οι ατομικές οικονομικές καταστάσεις δεν απαιτείται να επισυνάπτονται ή να συνοδεύουν τις οικονομικές καταστάσεις αυτές.

6. Οι οικονομικές οντότητες που απαλλάσσονται από την ενοποίηση σύμφωνα με την παράγραφο 10 του ΔΛΠ 27, από την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης σύμφωνα με την παράγραφο 13 στοιχείο γ) του ΔΛΠ 28 *Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις* ή από την εφαρμογή της αναλογικής ενοποίησης ή της μεθόδου της καθαρής θέσης σύμφωνα με την παράγραφο 2 του παρόντος Προτύπου, δύνανται να παρουσιάζουν ατομικές οικονομικές καταστάσεις μόνο.

Μορφές κοινοπραξιών

7. Οι κοινοπραξίες έχουν πολλές και διάφορες μορφές και δομές. Το παρόν Πρότυπο εντοπίζει τρεις γενικότερες μορφές — από κοινού ελεγχόμενες δραστηριότητες, από κοινού ελεγχόμενα περιουσιακά στοιχεία και από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες — που χαρακτηρίζονται ως κοινοπραξίες και ανταποκρίνονται στον ορισμό αυτό. Τα ακόλουθα χαρακτηριστικά είναι κοινά σε όλες τις κοινοπραξίες:

α) δύο ή περισσότερα μέλη κοινοπραξίας δεσμεύονται μέσω συμβατικού διακανονισμού και

β) ο συμβατικός διακανονισμός κατοχυρώνει τον από κοινού έλεγχο.

Από κοινού έλεγχος

8. Ο από κοινού έλεγχος μπορεί να αποκλειστεί όταν η εκδότρια επιχείρηση βρίσκεται σε αναδιοργάνωση που επιβάλλεται δια νόμου ή σε πτώχευση ή της οποίας η ικανότητα να μεταβιβάσει κεφάλαια στον κοινορακτούντα περιορίζεται σημαντικά σε μακροπρόθεσμη βάση. Εάν ο από κοινού έλεγχος συνεχίζεται, τα γεγονότα αυτά δεν νομιμοποιούν τη λογιστική αντιμετώπιση των κοινοπραξιών που δεν είναι σύμφωνη με το παρόν Πρότυπο.

Συμβατικός διακανονισμός

9. Η ύπαρξη συμβατικού διακανονισμού διαχωρίζει τις συμμετοχές που εμπεριέχουν τον από κοινού έλεγχο από τις επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις, στις οποίες ο επενδυτής ασκεί ουσιώδη επιρροή (βλ. ΔΛΠ 28). Δραστηριότητες που δεν διέπονται από συμβατικό διακανονισμό που να επιβάλλει τον από κοινού έλεγχο, δεν είναι κοινοπραξίες για τους σκοπούς αυτού του Προτύπου.

10. Ο συμβατικός διακανονισμός μπορεί να αποδεικνύεται με πολλούς τρόπους, για παράδειγμα, με μια σύμβαση μεταξύ των κοινοπρακτούντων ή με πρακτικά συζητήσεων μεταξύ των μελών της κοινοπραξίας. Σε μερικές περιπτώσεις, ο διακανονισμός ενσωματώνεται στο καταστατικό ή σε άλλο κανονιστικό έγγραφο της κοινοπραξίας. Οποιαδήποτε μορφή και αν έχει, ο συμβατικός διακανονισμός είναι συνήθως γραπτός και καλύπτει θέματα, όπως:

α) τη δραστηριότητα, τη διάρκεια και τη δέσμευση της κοινοπραξίας για σύνταξη αναφορών·

β) το διορισμό του διοικητικού συμβουλίου ή ισοδύναμου διοικητικού οργάνου της κοινοπραξίας και τα δικαιώματα ψήφου των μελών της·

γ) τις εισφορές κεφαλαίου των μελών της κοινοπραξίας και

δ) τη διανομή του προϊόντος, των εσόδων, των εξόδων ή των αποτελεσμάτων της κοινοπραξίας προς τα μέλη της.

11. Ο συμβατικός διακανονισμός επιβάλλει τον από κοινού έλεγχο στην κοινοπραξία. Αυτός ο όρος εξασφαλίζει ότι κανένα μέλος της κοινοπραξίας δεν έχει τη δυνατότητα να ελέγχει μονόπλευρα τη δραστηριότητα.

12. Ο συμβατικός διακανονισμός μπορεί να κατονομάζει ένα μέλος της κοινοπραξίας ως υπεύθυνο διαχειριστή ή διευθυντή της κοινοπραξίας. Ο διαχειριστής δεν ελέγχει την κοινοπραξία, αλλά ενεργεί μέσα στο πλαίσιο της οικονομικής και επιχειρηματικής πολιτικής, που έχει συμφωνηθεί από τα μέλη της κοινοπραξίας με το συμβατικό διακανονισμό και έχει ανατεθεί στο διαχειριστή. Αν ο διαχειριστής έχει το δικαίωμα να κατευθύνει την οικονομική και επιχειρηματική πολιτική της οικονομικής δραστηριότητας, τότε ελέγχει την κοινοπραξία και αυτή αποτελεί θυγατρική του διαχειριστή και όχι κοινοπραξία.

ΑΠΟ ΚΟΙΝΟΥ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ

13. Οι δραστηριότητες ορισμένων κοινοπραξιών αφορούν τη χρησιμοποίηση των περιουσιακών στοιχείων και άλλων πόρων των μελών της κοινοπραξίας παρά την ίδρυση μιας κεφαλαιουχικής ή προσωπικής εταιρείας. ή άλλης οικονομικής οντότητας ή επιχειρηματικής δομής διακριτής από τα ίδια τα μέλη της κοινοπραξίας. Κάθε μέλος της κοινοπραξίας χρησιμοποιεί τα δικά του ενσώματα πάγια και διατηρεί τα δικά του αποθέματα. Επίσης πραγματοποιεί τα δικά του έξοδα και υποχρεώσεις και αντλεί τη δική του χρηματοδότηση, δημιουργώντας δικές του δεσμεύσεις. Οι δραστηριότητες της κοινοπραξίας μπορεί να διεξάγονται από υπαλλήλους του μέλους, παράλληλα με όμοιες δραστηριότητες του μέλους. Η συμφωνία της κοινοπραξίας συνήθως προβλέπει έναν τρόπο με τον οποίο τα έσοδα από την πώληση προϊόντος της κοινοπραξίας και κάθε έξοδο που πραγματοποιείται για την κοινοπραξία κατανέμεται μεταξύ των μελών της.

14. Ένα παράδειγμα μιας από κοινού ελεγχόμενης δραστηριότητας είναι, όταν δύο ή περισσότερα μέλη κοινοπραξίας συνδυάζουν τις δραστηριότητες, τους πόρους και την εμπειρία τους για να κατασκευάσουν, να προβάλουν και να διανείμουν από κοινού ένα συγκεκριμένο προϊόν, όπως ένα αεροσκάφος. Διάφορα τμήματα της κατασκευαστικής διαδικασίας διεκπεραιώνονται από κάθε μέλος της κοινοπραξίας. Κάθε μέλος της κοινοπραξίας επιβαρύνεται με το δικό του κόστος και λαμβάνει μερίδιο από τα έσοδα που προέρχονται από την πώληση του αεροσκάφους, το οποίο προσδιορίζεται σύμφωνα με το συμβατικό διακανονισμό.

15. Σε σχέση με τις συμμετοχές του στις από κοινού ελεγχόμενες δραστηριότητες, κάθε κοινοπρακτών αναγνωρίζει στις δικές του οικονομικές καταστάσεις:

α) τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία ελέγχει και τις υποχρεώσεις που αναλαμβάνει και

β) τα έξοδα που πραγματοποιεί και το μερίδιό του από τα έσοδα πωλήσεων αγαθών ή υπηρεσιών από την κοινοπραξία.

16. Επειδή τα περιουσιακά στοιχεία, οι υποχρεώσεις, τα έσοδα και τα έξοδα, αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις του μέλους της κοινοπραξίας, δεν απαιτούνται προσαρμογές ή άλλες διαδικασίες ενοποίησης σε σχέση με αυτά τα στοιχεία, όταν το μέλος της κοινοπραξίας παρουσιάζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

17. Μπορεί να μην απαιτούνται χωριστά λογιστικά βιβλία ή στοιχεία για την ίδια την κοινοπραξία και ούτε η κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων από αυτή. Όμως, τα μέλη της κοινοπραξίας μπορεί να συντάσσουν απολογιστικές καταστάσεις, ούτως ώστε να μπορούν να εκτιμούν την επίδοση της κοινοπραξίας.

ΑΠΟ ΚΟΙΝΟΥ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

18. Μερικές κοινοπραξίες προϋποθέτουν τον από κοινού έλεγχο και συχνά την από κοινού κυριότητα, από τα μέλη της κοινοπραξίας, ενός ή περισσότερων περιουσιακών στοιχείων, που συνεισφέρονται στην κοινοπραξία ή αποκτώνται για αυτήν και προορίζονται αποκλειστικά για τους σκοπούς της. Τα περιουσιακά στοιχεία αυτά χρησιμοποιούνται προς όφελος των μελών της κοινοπραξίας. Κάθε μέλος της κοινοπραξίας μπορεί να λάβει ένα μερίδιο του προϊόντος των περιουσιακών στοιχείων και καθένας επιβαρύνεται με το συμφωνηθέν μερίδιο των εξόδων που πραγματοποιούνται.

19. Αυτές οι κοινοπραξίες δεν συνεπάγονται την ίδρυση μιας κεφαλαιουχικής ή προσωπικής εταιρείας ή άλλης οικονομικής οντότητας ή επιχειρηματικής δομής διακριτής από τα ίδια τα μέλη της κοινοπραξίας. Κάθε μέλος της κοινοπραξίας ασκεί έλεγχο πάνω στο μερίδιό του επί των μελλοντικών οικονομικών οφελών, μέσω του μεριδίου του στο από κοινού ελεγχόμενο περιουσιακό στοιχείο.

20. Πολλές δραστηριότητες στις βιομηχανίες πετρελαίου, αερίου και εξόρυξης μεταλλευμάτων προϋποθέτουν από κοινού ελεγχόμενα περιουσιακά στοιχεία. Για παράδειγμα, κάποιες εταιρείες παραγωγής πετρελαίου μπορεί να ελέγχουν από κοινού και να εκμεταλλεύονται έναν αγωγό πετρελαίου. Κάθε μέλος της κοινοπραξίας χρησιμοποιεί τον αγωγό για να μεταφέρει το δικό του προϊόν, με αντάλλαγμα την επιβάρυνσή του με μια συμφωνηθείσα αναλογία των εξόδων εκμετάλλευσης του αγωγού. Ένα άλλο παράδειγμα ενός από κοινού ελεγχόμενου περιουσιακού στοιχείου είναι, όταν δύο οικονομικές οντότητες ελέγχουν από κοινού ένα ακίνητο, λαμβάνοντας η κάθε μία ένα μερίδιο των ενοικίων που εισπράττονται και επιβαρυνόμενη ένα μέρος των εξόδων.

21. Σε σχέση με τη συμμετοχή του στα από κοινού ελεγχόμενα περιουσιακά στοιχεία, κάθε μέλος της κοινοπραξίας αναγνωρίζει στις δικές του οικονομικές καταστάσεις:

α) το μερίδιό του στα από κοινού ελεγχόμενα περιουσιακά στοιχεία, κατατασσόμενα σύμφωνα με το είδος των περιουσιακών στοιχείων·

β) οποιεσδήποτε υποχρεώσεις έχει αναλάβει·

γ) το μερίδιό του στις υποχρεώσεις που αναλήφθηκαν από κοινού με τα λοιπά μέλη της κοινοπραξίας, σε σχέση με την κοινοπραξία·

δ) το έσοδο από την πώληση ή τη χρήση του μεριδίου του επί του προϊόντος της κοινοπραξίας, μαζί με το μερίδιό του στα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν από την κοινοπραξία και

ε) τυχόν έξοδα που πραγματοποίησε σε σχέση με τη συμμετοχή του στην κοινοπραξία.

22. Σε σχέση με τη συμμετοχή του στα από κοινού ελεγχόμενα περιουσιακά στοιχεία, κάθε μέλος της κοινοπραξίας συμπεριλαμβάνει στα λογιστικά βιβλία ή στοιχεία και αναγνωρίζει στις οικονομικές καταστάσεις του:

α) το μερίδιό του στα από κοινού ελεγχόμενα περιουσιακά στοιχεία, κατατασσόμενα σύμφωνα με το είδος των περιουσιακών στοιχείων και όχι ως επένδυση. Για παράδειγμα, το μερίδιο σε από κοινού ελεγχόμενο αγωγό πετρελαίου κατατάσσεται ως ενσώματο πάγιο·

β) κάθε αναληφθείσα υποχρέωση, για παράδειγμα, εκείνες που αναλήφθηκαν για τη χρηματοδότηση του μεριδίου του στα περιουσιακά στοιχεία·

γ) το μερίδιό του στις υποχρεώσεις που αναλήφθηκαν από κοινού με άλλα μέλη της κοινοπραξίας, σε σχέση με την κοινοπραξία·

δ) το έσοδο από την πώληση ή τη χρήση του μεριδίου του επί του προϊόντος της κοινοπραξίας, μαζί με το μερίδιό του στα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν από την κοινοπραξία·

ε) τα έξοδα που πραγματοποίησε σε σχέση με τη συμμετοχή του στην κοινοπραξία, για παράδειγμα, εκείνα που σχετίζονται με τη χρηματοδότηση του συμφέροντος του κοινοπρακτούντος στα περιουσιακά στοιχεία και με την πώληση του μεριδίου του στο προϊόν.

Επειδή τα περιουσιακά στοιχεία, οι υποχρεώσεις, τα έσοδα και τα έξοδα, αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις του μέλους της κοινοπραξίας, δεν απαιτούνται προσαρμογές ή άλλες διαδικασίες ενοποίησης σε σχέση με αυτά τα στοιχεία, όταν το μέλος της κοινοπραξίας παρουσιάζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

23. Ο χειρισμός των από κοινού ελεγχόμενων περιουσιακών στοιχείων αντικατοπτρίζει την ουσία και την οικονομική πραγματικότητα και, συνήθως, τη νομική μορφή της κοινοπραξίας. Τα χωριστά λογιστικά βιβλία ή στοιχεία της ίδιας της κοινοπραξίας μπορεί να περιορίζονται σε όσα έξοδα πραγματοποιούνται από κοινού από τα μέλη και τελικά βαρύνουν αυτά, σύμφωνα με τα συμφωνημένα μερίδιά τους. Οικονομικές καταστάσεις μπορεί να μην καταρτίζονται για την κοινοπραξία, όμως τα μέλη μπορούν να συντάσσουν απολογιστικές καταστάσεις ώστε να εκτιμούν την επίδοση της κοινοπραξίας.

ΑΠΟ ΚΟΙΝΟΥ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ

24. Από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα είναι μια κοινοπραξία, που συνεπάγεται την ίδρυση μιας κεφαλαιουχικής ή προσωπικής εταιρείας, ή άλλης οικονομικής οντότητας στην οποία κάθε μέλος έχει συμμετοχή. Η οικονομική οντότητα λειτουργεί με τον ίδιο τρόπο όπως άλλες οικονομικές οντότητες, εκτός από το γεγονός ότι ένας συμβατικός διακανονισμός μεταξύ των μελών της κοινοπραξίας προβλέπει κοινό έλεγχο πάνω στην οικονομική δραστηριότητα της οικονομικής οντότητας.

25. Μια από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα έχει στον έλεγχό της τα περιουσιακά στοιχεία της κοινοπραξίας, αναλαμβάνει υποχρεώσεις, προβαίνει σε έξοδα και αποκτά έσοδα. Μπορεί να συνάπτει συμβάσεις στο όνομά της και να αντλεί χρηματοδότηση για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων της κοινοπραξίας. Κάθε μέλος της κοινοπραξίας δικαιούται ένα μερίδιο των κερδών της από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής οντότητας, μολονότι μερικές από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες περιλαμβάνουν και τη διαμοίραση του προϊόντος της κοινοπραξίας.

26. Ένα κοινό παράδειγμα μιας από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής οντότητας είναι όταν δύο οικονομικές οντότητες συνδυάζουν τις δραστηριότητές τους σε ένα συγκεκριμένο επιχειρηματικό τομέα με τη μεταβίβαση των σχετικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων σε μια από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα. Άλλο παράδειγμα προκύπτει, όταν μια οικονομική οντότητα αρχίζει μια δραστηριότητα σε μια ξένη χώρα, σε συνεργασία με το κράτος ή άλλη υπηρεσία αυτής της χώρας, ιδρύοντας μια χωριστή οικονομική οντότητα, που ελέγχεται από την κοινού από την οικονομική οντότητα και το κράτος ή την υπηρεσία.

27. Πολλές από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες είναι ουσιαστικά όμοιες προς εκείνες τις κοινοπραξίες που αναφέρονται ως από κοινού ελεγχόμενες δραστηριότητες ή από κοινού ελεγχόμενα περιουσιακά στοιχεία. Για παράδειγμα, τα μέλη της κοινοπραξίας μπορεί να μεταβιβάσουν ένα από κοινού ελεγχόμενο περιουσιακό στοιχείο, όπως έναν αγωγό πετρελαίου, σε μια από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα, για φορολογικούς ή άλλους λόγους. Ομοίως, τα μέλη της κοινοπραξίας μπορεί να συνεισφέρουν, σε μια από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα, περιουσιακά στοιχεία, τα οποία θα είναι αντικείμενο εκμετάλλευσης από κοινού. Μερικές από κοινού ελεγχόμενες δραστηριότητες επίσης προϋποθέτουν τη σύσταση μιας από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής οντότητας, για να απασχολείται με ειδικά θέματα της δραστηριότητας, για παράδειγμα τον σχεδιασμό, την προβολή, τη διανομή ή τις μετά την πώληση του προϊόντος υπηρεσίες.

28. Μια από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα τηρεί τα δικά της λογιστικά βιβλία ή στοιχεία και καταρτίζει και παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις κατά τον ίδιο τρόπο, όπως άλλες οικονομικές οντότητες, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς.

29. Κάθε μέλος της κοινοπραξίας συνήθως συνεισφέρει μετρητά ή άλλους πόρους στην από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα. Αυτές οι εισφορές περιλαμβάνονται στα λογιστικά βιβλία ή στοιχεία του μέλους της κοινοπραξίας και αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις του, ως επένδυση στην από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα.

Οικονομικές καταστάσεις του μέλους της κοινοπραξίας

Αναλογική ενοποίηση

30. Το μέλος της κοινοπραξίας αναγνωρίζει τη συμμετοχή του σε από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα με την αναλογική ενοποίηση ή τον εναλλακτικό χειρισμό που περιγράφεται στην παράγραφο 38. Όταν γίνεται χρήση της αναλογικής ενοποίησης, εφαρμόζεται μία εκ των δύο κατωτέρω μορφών παρουσίασης.

31. Το μέλος της κοινοπραξίας αναγνωρίζει τη συμμετοχή του σε από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα χρησιμοποιώντας έναν εκ των δύο τύπων παρουσίασης της αναλογικής ενοποίησης, ανεξαρτήτως αν έχει ταυτόχρονα επενδύσεις σε θυγατρικές ή αν περιγράφει τις οικονομικές καταστάσεις του ως ενοποιημένες.

32. Κατά την αναγνώριση μιας συμμετοχής σε από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα, είναι πρωταρχικής σημασίας, το μέλος της κοινοπραξίας να αντικατοπτρίζει την ουσία και την οικονομική πραγματικότητα της συμφωνίας και όχι τη συγκεκριμένη δομή ή μορφή της κοινοπραξίας. Σε μια από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα, το μέλος της κοινοπραξίας ασκεί έλεγχο πάνω στο μερίδιό του από τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη, μέσω του μεριδίου του στα περιουσιακά στοιχεία και στις υποχρεώσεις της κοινοπραξίας. Αυτή η ουσία και οικονομική πραγματικότητα αντανακλώνται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις του μέλους της κοινοπραξίας, όταν αυτός αναγνωρίζει τη συμμετοχή του στα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, τα έσοδα και τα έξοδα της από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής οντότητας, χρησιμοποιώντας έναν από τους δύο τύπους παρουσίασης της αναλογικής ενοποίησης που περιγράφονται στην παράγραφο 34.

33. Η εφαρμογή της αναλογικής ενοποίησης σημαίνει ότι ο ισολογισμός του μέλους της κοινοπραξίας περιλαμβάνει το μερίδιό του στα περιουσιακά στοιχεία τα οποία ελέγχει από κοινού, καθώς και το μερίδιό του στις υποχρεώσεις για τις οποίες έχει την από κοινού ευθύνη. Η κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων του μέλους της κοινοπραξίας περιλαμβάνει το μερίδιό του στα έσοδα και στα έξοδα της από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής οντότητας. Πολλές από τις διαδικασίες που αρμόζουν στην εφαρμογή της αναλογικής ενοποίησης είναι όμοιες προς τις διαδικασίες ενοποίησης των επενδύσεων σε θυγατρικές, που παρατίθενται στο ΔΛΠ 27.

34. Για την αναλογική ενοποίηση μπορεί να χρησιμοποιηθούν διάφορες μορφές παρουσίασης. Το μέλος της κοινοπραξίας μπορεί να ενσωματώνει το μερίδιό του στα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, τα έσοδα και τα έξοδα της από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής οντότητας στα όμοια στοιχεία, γραμμή προς γραμμή, στις οικονομικές καταστάσεις του. Για παράδειγμα, μπορεί να ενσωματώνει το μερίδιό του στα αποθέματα της από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής οντότητας στα δικά του αποθέματα και το μερίδιό του στα ενσώματα πάγια της από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής οντότητας στα δικά του ενσώματα πάγια. Εναλλακτικά, το μέλος της κοινοπραξίας μπορεί να συμπεριλαμβάνει χωριστά συγκεκριμένα κονδύλια στις οικονομικές καταστάσεις του, για το μερίδιό του στα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, τα έσοδα και τα έξοδα της από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής οντότητας. Για παράδειγμα, μπορεί να δείχνει το μερίδιό του στα κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία της από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής οντότητας χωριστά, ως μέρος των δικών του κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων. Μπορεί να δείχνει το μερίδιό του στα ενσώματα πάγια της από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής οντότητας χωριστά, ως μέρος των δικών του ενσώματων παγίων. Αμφότερες οι μορφές παρουσίασης καταλήγουν στην παρουσίαση ίδιων ποσών κέρδους και ζημίας και της κάθε κύριας κατηγορίας περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων, εσόδων και εξόδων και είναι αποδεκτές για τους σκοπούς αυτού του Προτύπου.

35. Οποιοσδήποτε τύπος και αν χρησιμοποιείται για την αναλογική ενοποίηση, δεν αρμόζει να συμψηφίζονται περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις με την αφαίρεση άλλων υποχρεώσεων ή περιουσιακών στοιχείων, καθώς και εσόδων και εξόδων με την αφαίρεση άλλων εσόδων και εξόδων, εκτός εάν υπάρχει νομικό δικαίωμα συμψηφισμού και ο συμψηφισμός αντιπροσωπεύει το αναμενόμενο αποτέλεσμα ως προς τη ρευστοποίηση ενός περιουσιακού στοιχείου ή το διακανονισμό μιας υποχρέωσης.

36. Το μέλος της κοινοπραξίας διακόπτει τη χρήση της αναλογικής ενοποίησης από την ημερομηνία κατά την οποία παύει να έχει κοινό έλεγχο στην από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα.

37. Το μέλος της κοινοπραξίας διακόπτει τη χρήση της αναλογικής ενοποίησης από την ημερομηνία κατά την οποία παύει να συμμετέχει στον έλεγχο μιας από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής οντότητας. Αυτό μπορεί να συμβεί, για παράδειγμα, όταν το μέλος της κοινοπραξίας διαθέσει τη συμμετοχή του ή όταν τίθενται εξωτερικοί περιορισμοί στην από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα, την οποία δεν ελέγχει πλέον από κοινού.

Μέθοδος της καθαρής θέσης

38. Ως εναλλακτική της αναλογικής ενοποίησης που περιγράφεται στην παράγραφο 30, το μέλος της κοινοπραξίας αναγνωρίζει τη συμμετοχή του στην από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα, χρησιμοποιώντας τη μέθοδο της καθαρής θέσης.

39. Το μέλος της κοινοπραξίας αναγνωρίζει τη συμμετοχή του σε από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα, ανεξαρτήτως αν έχει ταυτόχρονα επενδύσεις σε θυγατρικές ή αν περιγράφει τις οικονομικές καταστάσεις του ως ενοποιημένες.

40. Κάποια μέλη κοινοπραξιών αναγνωρίζουν τις συμμετοχές τους σε από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες κάνοντας χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης σύμφωνα με το ΔΛΠ 28. Η χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης υποστηρίζεται από εκείνους που ισχυρίζονται ότι δεν είναι σωστό να ενοποιούνται τα πλήρως ελεγχόμενα στοιχεία με τα από κοινού ελεγχόμενα στοιχεία, καθώς και από όσους πιστεύουν ότι τα μέλη της κοινοπραξίας ασκούν ουσιώδη επιρροή, παρά κοινό έλεγχο, σε από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα. Το παρόν Πρότυπο δεν συνιστά τη χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης, γιατί η αναλογική ενοποίηση αντικατοπτρίζει καλύτερα την ουσία και την οικονομική πραγματικότητα της συμμετοχής του μέλους της κοινοπραξίας σε μια από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα, δηλαδή τον έλεγχο στο μερίδιο του μέλους της κοινοπραξίας επί των μελλοντικών οικονομικών ωφελημάτων. Παρ' όλα αυτά, το Πρότυπο αυτό επιτρέπει τη χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης, ως εναλλακτικό χειρισμό, όταν αναγνωρίζονται οι συμμετοχές στις από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες.

41. Το μέλος της κοινοπραξίας διακόπτει τη χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης από την ημερομηνία κατά την οποία παύει να έχει κοινό έλεγχο ή να ασκεί ουσιώδη επιρροή, σε μια από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα.

Εξαιρέσεις στην εφαρμογή της αναλογικής ενοποίησης και της μεθόδου της καθαρής θέσης

42. Οι συμμετοχές σε από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες που κατατάσσονται ως κατεχόμενες προς πώληση σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5 αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με εκείνο το ΔΠΧΑ.

43. Όταν μια συμμετοχή σε από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα που προηγουμένως κατατασσόταν ως κατεχόμενη προς πώληση δεν πληροί πλέον τα κριτήρια για την κατάταξη αυτή, αντιμετωπίζεται λογιστικά με τη μέθοδο της αναλογικής ενοποίησης ή τη μέθοδο της καθαρής θέσης από την ημερομηνία της κατάταξής της ως κατεχόμενη προς πώληση. Οι οικονομικές καταστάσεις για τις περιόδους από την κατάταξη ως κατεχόμενη προς πώληση τροποποιούνται αναλόγως.

44. [Απαλείφθηκε]

45. Από την ημερομηνία που ή από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα γίνει θυγατρική του μέλους της κοινοπραξίας, το μέλος αυτό αντιμετωπίζει λογιστικά τη συμμετοχή του σύμφωνα με το ΔΛΠ 27. Από την ημερομηνία που ή από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα γίνει συγγενής του μέλους της κοινοπραξίας, το μέλος αυτό αντιμετωπίζει λογιστικά τη συμμετοχή του σύμφωνα με το ΔΛΠ 28.

Ατομικές οικονομικές καταστάσεις του μέλους της κοινοπραξίας

46. Η συμμετοχή σε από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα αντιμετωπίζεται λογιστικά στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις του μέλους της κοινοπραξίας σύμφωνα με τις παραγράφους 37-42 του ΔΛΠ 27.

47. Το Πρότυπο αυτό δεν καθορίζει ποιες οικονομικές οντότητες δημοσιεύουν ατομικές οικονομικές καταστάσεις.

ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΚΟΙΝΟΠΡΑΚΤΟΥΝΤΟΣ ΚΑΙ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΑΣ

48. Όταν ένα μέλος κοινοπραξίας συνεισφέρει ή πωλεί περιουσιακά στοιχεία σε μια κοινοπραξία, η αναγνώριση οποιασδήποτε αναλογίας κέρδους ή ζημίας από τη συναλλαγή αντικατοπτρίζει την ουσία της συναλλαγής. Ενόσω τα περιουσιακά στοιχεία κατέχονται από την κοινοπραξία και εφόσον το μέλος έχει μεταβιβάσει τους σημαντικούς κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας, ο κοινοπρακτών πρέπει να αναγνωρίζει μόνο όσο μέρος του κέρδους ή ζημίας αντιστοιχεί στη συμμετοχή των άλλων μελών της κοινοπραξίας ([1]). Το μέλος αναγνωρίζει όλο το ποσό της οποιασδήποτε ζημίας, όταν η εισφορά ή η πώληση παρέχει απόδειξη μιας μείωσης της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας των κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων ή μιας ζημίας απομείωσης.

49. Όταν ένα μέλος κοινοπραξίας αποκτά περιουσιακά στοιχεία από μια κοινοπραξία, το μέλος δεν αναγνωρίζει το μερίδιό του στα κέρδη της κοινοπραξίας από τη συναλλαγή, μέχρις ότου επαναπωλήσει τα στοιχεία αυτά σε ένα ανεξάρτητο μέρος. Το μέλος της κοινοπραξίας αναγνωρίζει το μερίδιό του στις ζημίες που προκύπτουν από αυτές τις συναλλαγές με τον ίδιο τρόπο όπως τα κέρδη, εκτός αν οι ζημίες αντιπροσωπεύουν μια μείωση της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας των κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων ή μια ζημία απομείωσης, οπότε αναγνωρίζονται αμέσως.

50. Για να εκτιμήσει αν μια συναλλαγή μεταξύ ενός μέλους κοινοπραξίας και μιας κοινοπραξίας παρέχει απόδειξη της απομείωσης της αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου, το μέλος προσδιορίζει το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 *Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων*. Κατά τον προσδιορισμό της αξίας λόγω χρήσης, το μέλος της κοινοπραξίας εκτιμά τις μελλοντικές ταμιακές ροές από το περιουσιακό στοιχείο βάσει της συνεχιζόμενης χρήσης του περιουσιακού στοιχείου και της τελικής διάθεσής του από την κοινοπραξία.

ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ ΣΕ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ ΣΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΕΠΕΝΔΥΤΗ

51. Ο επενδυτής σε κοινοπραξία που δεν έχει από κοινού έλεγχο αντιμετωπίζει λογιστικά την επένδυση σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 ή, αν ασκεί ουσιώδη επιρροή στην κοινοπραξία, σύμφωνα με το ΔΛΠ 28.

ΥΠΕΥΘΥΝΟΙ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΕΣ ΤΩΝ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΩΝ

52. Οι υπεύθυνοι διαχειριστές ή διευθυντές μιας κοινοπραξίας λογιστικοποιούν κάθε αμοιβή, σύμφωνα με το ΔΛΠ 18, *Έσοδα*.

53. Ένα ή περισσότερα μέλη κοινοπραξίας μπορεί να ενεργούν ως διαχειριστές ή διευθυντές μιας κοινοπραξίας. Οι διαχειριστές συνήθως λαμβάνουν μια διευθυντική αμοιβή για αυτά τα καθήκοντα. Οι αμοιβές αντιμετωπίζονται λογιστικά από την κοινοπραξία ως έξοδα.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

54. Το μέλος της κοινοπραξίας γνωστοποιεί το συνολικό ποσό των ακόλουθων ενδεχόμενων υποχρεώσεων χωριστά από το ποσό άλλων ενδεχόμενων υποχρεώσεων, εκτός αν η πιθανότητα ζημίας είναι απομακρυσμένη:

α) κάθε ενδεχόμενη υποχρέωση που το μέλος κοινοπραξίας έχει αναλάβει σε σχέση με τις συμμετοχές του σε κοινοπραξίες, καθώς και το μερίδιό του σε κάθε ενδεχόμενη υποχρέωση που έχει αναληφθεί από κοινού με άλλα μέλη κοινοπραξιών·

β) το μερίδιό του στις ενδεχόμενες υποχρεώσεις των ιδίων των κοινοπραξιών, για το οποίο ενδεχομένως επιβαρύνεται και

γ) όσες ενδεχόμενες υποχρεώσεις προκύπτουν, επειδή το μέλος της κοινοπραξίας επιβαρύνεται ενδεχομένως για τις υποχρεώσεις των άλλων μελών της κοινοπραξίας.

55. Το μέλος της κοινοπραξίας γνωστοποιεί το συνολικό ποσό των ακόλουθων δεσμεύσεων, σε σχέση με τις συμμετοχές του σε κοινοπραξίες, χωριστά από άλλες δεσμεύσεις:

α) κάθε δέσμευση του μέλους που αφορά κεφαλαιουχικές δεσμεύσεις σε σχέση με τις συμμετοχές του σε κοινοπραξίες και το μερίδιό του στις δεσμεύσεις για κεφαλαιουχικές δαπάνες που έχουν αναληφθεί από κοινού με άλλα μέλη κοινοπραξιών και

β) το μερίδιό του στις δεσμεύσεις για κεφαλαιουχικές δαπάνες των ιδίων των κοινοπραξιών.

([1]) Βλ. επίσης ΜΕΔ-13 *Από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες — Μη χρηματικές συνεισφορές από κοινοπρακτούντες*.

56. Το μέλος της κοινοπραξίας γνωστοποιεί μια κατάσταση και περιγραφή των συμμετοχών σε σημαντικές κοινοπραξίες και το ποσοστό ιδιοκτησίας που κατέχει σε από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες. Το μέλος κοινοπραξίας που αναγνωρίζει τις συμμετοχές του σε από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες χρησιμοποιώντας είτε τον τύπο παρουσίασης «γραμμή προς γραμμή» για την αναλογική ενοποίηση ή τη μέθοδο καθαρής θέσης, γνωστοποιεί τα συνολικά ποσά για κάθε ένα από τα κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία, τα μακροπρόθεσμα περιουσιακά στοιχεία, τις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις, τις μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις, τα έσοδα και τα έξοδα, που σχετίζονται με τις συμμετοχές του σε κοινοπραξίες.

57. Το μέλος κοινοπραξίας γνωστοποιεί τη μέθοδο που εφαρμόζει για την αναγνώριση των συμμετοχών του σε από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

58. Η οικονομική οντότητα εφαρμόσει το Πρότυπο αυτό για ετήσιες λογιστικές περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2005 ή μετά από αυτήν. 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.

ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΤΟΥ ΔΛΠ 31 (ΑΝΑΘΕΩΡΗΜΕΝΟ ΤΟ 2000)

59. Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 31 *Χρηματοοικονομική παρουσίαση των συμφερόντων σε κοινοπραξίες* (αναθεωρημένο το 2000).

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.

3. Οι αρχές του παρόντος Προτύπου συμπληρώνουν τις αρχές για την αναγνώριση και επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων του ΔΛΠ 39 *Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση,* και για την γνωστοποίηση πληροφοριών σχετικά με αυτά στο ΔΠΧΑ 7 *Χρηματοοικονομικά μέσα: Γνωστοποιήσεις.*

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

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 εταιρείες και κοινοπραξίες που αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 27 *Ενοποιημένες και ατομικές οικονομικές καταστάσεις,* το ΔΛΠ 28 *Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις* ή το ΔΛΠ 31 *Συμμετοχές σε κοινοπραξίες.* Ωστόσο, σε ορισμένες περιπτώσεις, το ΔΛΠ 27, το ΔΛΠ 28 ή το ΔΛΠ 31 επιτρέπουν σε μια οικονομική οντότητα να αντιμετωπίζει λογιστικά μια συμμετοχή σε θυγατρική, συγγενή εταιρεία ή σε κοινοπραξία βάσει του ΔΛΠ 39. Στις περιπτώσεις αυτές οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν τις απαιτήσεις γνωστοποίησης του ΔΛΠ 27, του ΔΛΠ 28 ή του ΔΛΠ 31, επιπλέον εκείνων του παρόντος ΔΠΧΑ Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν επίσης το παρόν Πρότυπο σε όλα τα παράγωγα που συνδέονται με συμμετοχές σε θυγατρικές, συγγενείς επιχειρήσεις ή κοινοπραξίες·

β) δικαιώματα και δεσμεύσεις εργοδοτών σύμφωνα με προγράμματα παροχών σε εργαζομένους στα οποία εφαρμόζεται το ΔΛΠ 19 *Παροχές σε εργαζομένους*·

γ) συμβάσεις για ενδεχόμενη αντιπαροχή σε μια συνένωση επιχειρήσεων (βλ. ΔΠΧΑ 3 *Συνενώσεις επιχειρήσεων*). Η εξαίρεση αυτή αφορά μόνον τον αποκτώντα·

δ) ασφαλιστήρια συμβόλαια όπως ορίζονται στο ΔΠΧΑ 4 *Ασφαλιστήρια συμβόλαια.* Όμως, το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται σε παράγωγα που είναι ενσωματωμένα σε ασφαλιστήρια συμβόλαια αν το ΔΛΠ 39 απαιτεί η οικονομική οντότητα να τα λογιστικοποιεί ιδιαιτέρως. Επιπλέον, ένας εκδότης εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο σε συμβόλαια χρηματοοικονομικής εγγύησης εάν εφαρμόζει το ΔΛΠ 39 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·

ε) χρηματοοικονομικά μέσα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 4 επειδή περιέχουν χαρακτηριστικό προαιρετικής συμμετοχής. Ο εκδότης των μέσων αυτών απαλλάσσεται από την εφαρμογή στα χαρακτηριστικά αυτά των απαιτήσεων των παραγράφων 15-32 και ΟΕ25-ΟΕ35 του παρόντος Προτύπου, που αναφέρονται στη διάκριση μεταξύ των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων και των συμμετοχικών τίτλων. Ωστόσο, τα μέσα αυτά υπόκεινται σε όλες τις λοιπές απαιτήσεις του Προτύπου αυτού. Επιπρόσθετα, το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται στα παράγωγα που είναι ενσωματωμένα στα μέσα αυτά (βλ. ΔΛΠ 39)·

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]

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 τα συμβόλαια χρηματοοικονομικά μέσα, με την εξαίρεση συμβάσεων που συνάφθηκαν και συνεχίζουν να κατέχονται για την παραλαβή ή την παράδοση μη χρηματοοικονομικού στοιχείο σύμφωνα με τις αναμενόμενες απαιτήσεις της οικονομικής οντότητας για την αγορά, πώληση ή χρήση.

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.

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

ii) 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 αυτόν στους ίδιους συμμετοχικούς τίτλους της οικονομικής οντότητας δεν συμπεριλαμβάνονται μέσα τα οποία είναι καθεαυτά συμβόλαια για τη μελλοντική παραλαβή ή παράδοση ιδίων συμμετοχικών τίτλων της οικονομικής οντότητας.

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 υποχρεώσεων με μια άλλη οικονομική οντότητα υπό όρους δυνητικά δυσμενείς για την οικονομική οντότητα ή

β) 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 παραδώσει μεταβλητή ποσότητα των ιδίων συμμετοχικών τίτλων της οικονομικής οντότητας ή

ii) 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 αυτόν στους ίδιους συμμετοχικούς τίτλους της οικονομικής οντότητας δεν συμπεριλαμβάνονται μέσα τα οποία είναι καθεαυτά συμβόλαια για τη μελλοντική παραλαβή ή παράδοση ιδίων συμμετοχικών τίτλων της οικονομικής οντότητας.

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.

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.

12. Στην παράγραφο 9 του ΔΛΠ 39 δίδεται ορισμός των ακόλουθων όρων, που χρησιμοποιούνται στο παρόν Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται στο ΔΛΠ 39.

— αποσβεσμένο κόστος ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή χρηματοοικονομικής υποχρέωσης

— διαθέσιμα προς πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία

— παύση αναγνώρισης

— παράγωγο

— μέθοδος του αποτελεσματικού επιτοκίου

— χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή χρηματοοικονομική υποχρέωση στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων

— συμβόλαιο χρηματοοικονομικής εγγύησης

— ανέκκλητη/βέβαιη δέσμευση

— προσδοκώμενη συναλλαγή

— αποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης

— αντισταθμιζόμενο στοιχείο

— μέσο αντιστάθμισης

— διακρατούμενες μέχρι τη λήξη επενδύσεις

— δάνεια και απαιτήσεις

— σύμβαση/συμβόλαιο κανονικής παράδοσης

— κόστος συναλλαγής.

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

Υποχρεώσεις και ίδια κεφάλαια (βλ. επίσης τις παραγράφους ΟΕ25-ΟΕ29)

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.

β) Αν το μέσο δύναται η 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 μπορεί 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 τον σκοπό αυτό, στους ίδιους συμμετοχικούς τίτλους του εκδότη δεν συμπεριλαμβάνονται μέσα τα οποία είναι καθεαυτά συμβόλαια για τη μελλοντική παραλαβή ή παράδοση ιδίων συμμετοχικών τίτλων του εκδότη.

Μια συμβατική δέσμευση, συμπεριλαμβανομένης εκείνης που απορρέει από παράγωγο χρηματοοικονομικό μέσο, που δύναται ή πρόκειται να καταλήξει στη μελλοντική παραλαβή ή παράδοση των ιδίων συμμετοχικών τίτλων του εκδότη, αλλά που δεν πληροί τους όρους α) και β) ανωτέρω δεν είναι συμμετοχικός τίτλος.

Μη συμβατική δέσμευση παράδοσης μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού στοιχείου [παράγραφος 16 στοιχείο α)]

17. Κρίσιμο χαρακτηριστικό διαφοροποίησης της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης από τον συμμετοχικό τίτλο είναι η ύπαρξη συμβατικής δέσμευσης ενός εκ των συμβαλλομένων του χρηματοοικονομικού μέσου (του εκδότη) να παραδώσει στον άλλον συμβαλλόμενο (τον κάτοχο) μετρητά ή άλλο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή να ανταλλάξει χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις με τον κάτοχο με όρους που είναι δυνητικά δυσμενείς 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.

18. Η κατάταξη ενός χρηματοοικονομικού μέσου στον ισολογισμό της οικονομικής οντότητας διέπεται από την ουσία του μέσου και όχι τη νομική μορφή του. Η ουσία και η νομική μορφή συνήθως συμπίπτουν, αλλά αυτό δεν ισχύει πάντα. Μερικά χρηματοοικονομικά μέσα λαμβάνουν τη νομική μορφή συμμετοχικού τίτλου, αλλά είναι στην ουσία υποχρεώσεις ενώ άλλα μέσα μπορεί να συνδυάζουν χαρακτηριστικά συμμετοχικών τίτλων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων. Για παράδειγμα:

α) 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·

β) χρηματοοικονομικό μέσο που δίδει στον κάτοχο το δικαίωμα να το πωλήσει στον εκδότη έναντι μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού στοιχείου (ένα διαθέσιμο από τον κάτοχο ή «puttable» μέσο για το οποίο ο κάτοχος έχει το δικαίωμα να απαιτήσει από τον εκδότη να εξαγοράσει το χρηματοοικονομικό αυτό στοιχείο πριν τη λήξη του) είναι χρηματοοικονομική υποχρέωση. Αυτό ισχύει ακόμα και όταν το ποσό των μετρητών ή των άλλων χρηματοοικονομικών μέσων προσδιορίζεται βάσει κάποιου δείκτη ή άλλου στοιχείου που έχει τη δυνατότητα να αυξηθεί ή να μειωθεί ή όταν η νομική μορφή του διαθέσιμου από τον κάτοχο μέσου δίνει στον τελευταίο υπολειμματικό δικαίωμα στα περιουσιακά στοιχεία του εκδότη. Η ύπαρξη δικαιώματος προαίρεσης που δίδει στον κάτοχο το δικαίωμα να πωλήσει το μέσο στον εκδότη έναντι μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου σημαίνει ότι το διαθέσιμο μέσο ανταποκρίνεται στον ορισμό της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης. Για παράδειγμα, οι συλλογικές επενδύσεις ανοικτού τύπου, οι καταπιστευματικές επενδυτικές μονάδες (unit trusts), οι συνεταιρισμοί και κάποιες συλλογικές οικονομικές οντότητες μπορούν να παρέχουν το δικαίωμα στους μεριδιούχους τους να εξαργυρώσουν τα δικαιώματα τους ανά πάσα στιγμή έναντι μετρητών που ισούνται με το αναλογικό μερίδιό τους επί της αξίας του ενεργητικού του εκδότη. Ωστόσο, η κατάταξη ως χρηματοοικονομική υποχρέωση δεν αποκλείει τη χρήση περιγραφών όπως «καθαρή αξία ενεργητικού που αναλογεί σε μεριδιούχους» και «μεταβολή καθαρής αξίας ενεργητικού που αναλογεί σε μεριδιούχους» στην όψη των οικονομικών καταστάσεων οικονομικής οντότητας που δεν έχει εισφερθέντα κεφάλαια (όπως κάποια αμοιβαία κεφάλαια και κάποιες καταπιστευματικές μονάδες, βλ. επεξηγηματικό παράδειγμα 7) ή τη χρήση επιπρόσθετης γνωστοποίησης που δείχνει ότι τα συνολικά δικαιώματα των μελών περιλαμβάνουν στοιχεία όπως αποθεματικά που ανταποκρίνονται στον ορισμό και συμμετοχικών τίτλων και διαθέσιμων (puttable) μέσων που δεν τον πληρούν (Βλ. επεξηγηματικό παράδειγμα 8).

19. Αν η οικονομική οντότητα δεν έχει άνευ όρων δικαίωμα να αποφύγει την παράδοση μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού μέσου για τον διακανονισμό μιας συμβατικής δέσμευσης, η δέσμευση ανταποκρίνεται στον ορισμό της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης. Για παράδειγμα:

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.

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 ΝΜ100 [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.

22. Σύμβαση που θα διακανονιστεί μόνον από την οικονομική οντότητα (με τη λήψη ή) την παράδοση συγκεκριμένης ποσότητας ιδίων συμμετοχικών τίτλων έναντι συγκεκριμένου ποσού μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου είναι συμμετοχικός τίτλος. Για παράδειγμα, ένα εκδοθέν δικαίωμα προαίρεσης αγοράς μετοχών που παρέχει στον αντισυμβαλλόμενο το δικαίωμα να αγοράσει 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.

[1] Στο παρόν Πρότυπο, τα χρηματικά ποσά εκφράζονται σε νομισματικές μονάδες (ΝΜ).

23. Μια σύμβαση που περιέχει την δέσμευση η οικονομική οντότητα να αγοράσει ίδιους συμμετοχικούς τίτλους έναντι μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού στοιχείου δημιουργεί χρηματοοικονομική δέσμευση 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 συμβαίνει και στην περίπτωση που η ίδια η σύμβαση είναι συμμετοχικός τίτλος. Ένα παράδειγμα είναι η δέσμευση της οικονομικής οντότητας σύμφωνα με προθεσμιακό συμβόλαιο να αγοράσει έναντι μετρητών ίδιους συμμετοχικούς τίτλους της. Όταν οι χρηματοοικονομική υποχρέωση αναγνωρίζεται αρχικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 39, η εύλογη αξία της (η παρούσα αξία του ποσού της εξόφλησης) ανακατατάσσεται από τα ίδια κεφάλαια. Στη συνέχεια, η χρηματοοικονομική υποχρέωση επιμετράται σύμφωνα με το ΔΛΠ 39. Αν το συμβόλαιο λήξει χωρίς να γίνει παράδοση, η λογιστική αξία της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης ανακατατάσσεται στα ίδια κεφάλαια. Η συμβατική δέσμευση αγοράς ιδίων τίτλων από μέρους της οικονομικής οντότητας δημιουργεί χρηματοοικονομική υποχρέωση για την παρούσα αξία του ποσού της εξόφλησης έστω και αν η δέσμευση αγοράς εξαρτάται από την άσκηση του δικαιώματος εξόφλησης από τον αντισυμβαλλόμενο (ήτοι, ένα πωληθέν δικαίωμα πώλησης που παρέχει στον αντισυμβαλλόμενο το δικαίωμα να πωλήσει τους συμμετοχικούς τίτλους της οικονομικής οντότητας στην οικονομική οντότητα έναντι σταθερού τιμήματος).

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.

Όροι ενδεχόμενου διακανονισμού

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 βάση της έκβασης των αβέβαιων γεγονότων) 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 απαιτήσεων ή ακόμα 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, αποτελεί χρηματοοικονομική υποχρέωση για τον εκδότη εκτός εάν:

α) το τμήμα του ενδεχόμενου διακανονισμού για το οποίο θα μπορούσε να απαιτηθεί διακανονισμός τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο (ή κατά τρόπο που θα το καθιστούσε χρηματοοικονομική υποχρέωση) δεν είναι γνήσιο, αυθεντικό και έγκυρο ή

β) μπορεί να απαιτηθεί από τον εκδότη να διακανονίσει την δέσμευση τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο (ή κατά τρόπο που θα το καθιστούσε χρηματοοικονομική δέσμευση) μόνο στην περίπτωση της εκκαθάρισης της εκδότριας εταιρείας.

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.

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 στον ισολογισμό της.

30. Η κατάταξη των στοιχείων της υποχρέωσης και των ιδίων κεφαλαίων ενός μετατρέψιμου μέσου δεν αναθεωρείται, ως αποτέλεσμα της μεταβολής της πιθανότητας άσκησης του δικαιώματος μετατροπής, ακόμη και όταν η άσκηση του δικαιώματος έχει καταστεί προφανώς οικονομικά επωφελής για ορισμένους κατόχους. Οι κάτοχοι δεν ενεργούν πάντοτε με προβλέψιμο τρόπο, επειδή π.χ. οι φορολογικές συνέπειες οι οποίες προκύπτουν από τη μετατροπή μπορεί να διαφέρουν μεταξύ διαφορετικών κατόχων. Περαιτέρω, η πιθανότητα μετατροπής μεταβάλλεται από χρόνο σε χρόνο. Η 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.

31. ΤΟ ΔΛΠ 39 ασχολείται με την επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων. Οι συμμετοχικοί τίτλοι είναι μέσα που φανερώνουν ένα υπολειμματικό δικαίωμα επί των περιουσιακών στοιχείων μιας οικονομικής οντότητας, μετά την αφαίρεση όλων των υποχρεώσεών της. Συνεπώς, όταν η αρχική λογιστική αξία ενός σύνθετου χρηματοοικονομικού μέσου κατανέμεται στα συνθετικά στοιχεία των ιδίων κεφαλαίων και της υποχρέωσης, η υπολειμματική αξία εκχωρείται στο στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων μετά την αφαίρεση από την εύλογη αξία του μέσου ως σύνολο του ποσού που προσδιορίστηκε ιδιαιτέρως για το στοιχείο της υποχρέωσης. Η αξία οποιωνδήποτε παράγωγων χαρακτηριστικών (όπως ένα δικαίωμα προαίρεσης αγοράς) ενσωματωμένων στο σύνθετο χρηματοοικονομικό μέσο εκτός του στοιχείου των ιδίων κεφαλαίων (όπως είναι ένα δικαίωμα μετατροπής) περιλαμβάνεται στο στοιχείο της υποχρέωσης. Το άθροισμα της λογιστικής αξίας που εκχωρείται στα στοιχεία των ιδίων κεφαλαίων και της υποχρέωσης, κατά την αρχική αναγνώριση, είναι σε κάθε περίπτωση ίση προς την εύλογη αξία με την οποία θα μπορούσε να εμφανίζεται το μέσο ως ένα σύνολο. Κατά την αρχική αναγνώριση των συνθετικών στοιχείων του χρηματοοικονομικού μέσου δεν προκύπτει κέρδος ή ζημία.

32. Σύμφωνα με την προσέγγιση που περιγράφηκε στην παράγραφο 31, ο εκδότης μιας ομολογίας μετατρέψιμης σε κοινές μετοχές προσδιορίζει αρχικά τη λογιστική αξία του στοιχείου της υποχρέωσης επιμετρώντας την εύλογη αξία μιας παρόμοιας υποχρέωσης (συμπεριλαμβανομένων οποιωνδήποτε ενσωματωμένων παράγωγων χαρακτηριστικών που δεν ανήκουν 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 στην όψη του ισολογισμού 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)

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, καθαρά από κάθε σχετικό όφελος φόρου εισοδήματος. Το κόστος διενέργειας μιας συναλλαγής καθαρής θέσης, αντιμετωπίζεται λογιστικά με αφαίρεση από την καθαρή θέση, απαλλαγμένο από κάθε σχετικό όφελος φόρου εισοδήματος.

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.

37. Η οικονομική οντότητα συνήθως επιβαρύνεται με διάφορα στοιχεία κόστους κατά την έκδοση ή 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 (απαλλαγμένο από κάθε σχετικό όφελος φόρου εισοδήματος) στην έκταση που είναι διαφορικό κόστος που αποδίδεται άμεσα στη συναλλαγή καθαρής θέσης και το οποίο θα είχε αποφευχθεί σε διαφορετική περίπτωση. Το κόστος μιας συναλλαγής καθαρής θέσης που εγκαταλείπεται αναγνωρίζονται ως έξοδα.

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.

39. Το ύψος του κόστους συναλλαγής που λογιστικοποιείται αφαιρετικά της καθαρής θέσης στην περίοδο, υπόκειται σε ιδιαίτερη γνωστοποίηση σύμφωνα με το ΔΛΠ 1. Οι σχετικοί φόροι εισοδήματος που αναγνωρίστηκαν απευθείας στην καθαρή θέση συμπεριλαμβάνονται στη γνωστοποίηση του συνολικού ποσού του τρέχοντος και αναβαλλόμενου φόρου εισοδήματος που πιστώνεται ή χρεώνεται στην καθαρή θέση και που γνωστοποιείται σύμφωνα με το ΔΛΠ 12 *Φόροι εισοδήματος*.

40. Τα μερίσματα που εντάσσονται στα έξοδα, εμφανίζονται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων 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 λογαριασμού αποτελεσμάτων. Οι γνωστοποιήσεις των φορολογικών επιδράσεων γίνονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 12.

41. Κέρδη και ζημίες που σχετίζονται με μεταβολές της λογιστικής αξίας μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης αναγνωρίζονται ως έσοδο ή 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)

42. Ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο και μια χρηματοοικονομική υποχρέωση πρέπει να συμψηφίζονται και το καθαρό ποσό να απεικονίζεται στον ισολογισμό, μόνον και μόνον όταν η οικονομική οντότητα:

α) έχει επί του παρόντος νομικά ισχυρό δικαίωμα να συμψηφίσει τα αναγνωρισμένα ποσά και

β) προτίθεται είτε να προβεί σε διακανονισμό του καθαρού υπολοίπου, είτε να εισπράξει το ποσό της απαίτησης εξοφλώντας ταυτόχρονα την υποχρέωση.

Κατά τη λογιστική αντιμετώπιση μεταβίβασης χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου που δεν πληροί τις προϋποθέσεις για παύση αναγνώρισης, η οικονομική οντότητα δεν συμψηφίζει το μεταβιβαζόμενο στοιχείο και τη σχετιζόμενη υποχρέωση (βλ. ΔΛΠ 39, παράγραφο 36).

43. Το παρόν Πρότυπο απαιτεί τη συμψηφιστική παρουσίαση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, όταν αυτή αντικατοπτρίζει τις αναμενόμενες μελλοντικές ταμιακές ροές της οικονομικής οντότητας από το διακανονισμό δύο ή περισσοτέρων διακεκριμένων χρηματοοικονομικών μέσων. Όταν η οικονομική οντότητα έχει το δικαίωμα να εισπράξει ή να καταβάλει το εκ του συμψηφισμού καθαρό ποσό και προτίθεται να ενεργήσει αναλόγως, στην πραγματικότητα κατέχει ένα μόνο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση. Σε άλλες περιπτώσεις, τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις παρουσιάζονται χωριστά, σύμφωνα με τα χαρακτηριστικά τους, ως πόροι ή δεσμεύσεις της οικονομικής οντότητας.

44. Ο συμψηφισμός αναγνωρισμένων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων και η εμφάνιση του εκ του συμψηφισμού τους καθαρού ποσού, δεν πρέπει να συγχέεται με 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.

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.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

51-95. [Απαλείφθηκε]

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

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.

97. Το παρόν Πρότυπο έχει αναδρομική ισχύ.

ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΑΛΛΩΝ ΑΝΑΚΟΙΝΩΣΕΩΝ

98. Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 32 *Χρηματοοικονομικά μέσα: Γνωστοποίηση και παρουσίαση* που αναθεωρήθηκε τον Οκτώβριο του 2000 ([1]).

([1]) Τον Αύγουστο του 2005, το ΣΔΛΠ μετέφερε όλες τις γνωστοποιήσεις που σχετίζονται με τα χρηματοοικονομικά μέσα στο ΔΠΧΑ 7 *Χρηματοοικονομικά μέσα: Γνωστοποιήσεις.*

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.*

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.

ΟΕ2. Το Πρότυπο δεν ασχολείται με την αναγνώριση ή την επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών μέσων. Οι απαιτήσεις για την αναγνώριση και επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων παρατίθενται στο ΔΛΠ 39.

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 μια δηλωθείσα ονομαστική αξία των ΝΜ1 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) ΝΜ1 000 κατά την αρχική αναγνώριση. Ο κάτοχος και ο εκδότης του μέσου έχουν αντίστοιχα ένα χρηματοοικονομικό στοιχείο και μια χρηματοοικονομική υποχρέωση.

[1] Σε αυτές τις οδηγίες εφαρμογής, τα χρηματικά ποσά εκφράζονται σε νομισματικές μονάδες (ΝΜ).

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.

ΟΕ9. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 17 *Μισθώσεις*, η χρηματοδοτική μίσθωση θεωρείται ότι είναι βασικά ένα δικαίωμα του εκμισθωτή να εισπράττει, και μια δέσμευση του μισθωτή να καταβάλλει, μια σειρά πληρωμών, που είναι ουσιαστικά οι ίδιες όπως τα τοκοχρεολύσια μιας συμφωνίας δανείου. Ο εκμισθωτής λογιστικοποιεί την επένδυσή του με το εισπρακτέο ποσό, σύμφωνα με τη σύμβαση μίσθωσης και όχι με το ίδιο το μισθωμένο περιουσιακό στοιχείο. Μια λειτουργική μίσθωση, αφετέρου, θεωρείται ότι είναι βασικά ένα ανολοκλήρωτο συμβόλαιο, που δεσμεύει τον εκμισθωτή να παρέχει τη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου σε μελλοντικές περιόδους, έναντι ανταλλάγματος όμοιου με αμοιβή για υπηρεσία. Ο εκμισθωτής συνεχίζει να παρακολουθεί στους λογαριασμούς του το ίδιο το εκμισθωμένο περιουσιακό στοιχείο και όχι κάποιο λογαριασμό εισπρακτέο στο μέλλον, σύμφωνα με το συμβόλαιο. Κατόπιν τούτων, μια χρηματοδοτική μίσθωση θεωρείται ότι αποτελεί χρηματοοικονομικό μέσο, ενώ μια λειτουργική μίσθωση θεωρείται ότι δεν αποτελεί χρηματοοικονομικό μέσο (εκτός σε ό,τι αφορά τις επιμέρους πληρωμές που οφείλονται επί του παρόντος ή στο μέλλον).

ΟΕ10. Τα ενσώματα περιουσιακά στοιχεία (όπως αποθέματα, ενσώματα πάγια), τα μισθωμένα στοιχεία, καθώς και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία (όπως διπλώματα ευρεσιτεχνίας και σήματα), δεν αποτελούν χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία. Η κατοχή τέτοιων ενσώματων 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.

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.

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

ΟΕ13. Στα παραδείγματα συμμετοχικών τίτλων περιλαμβάνονται οι μη υποκείμενες σε δικαίωμα προαίρεσης πώλησης σε ορισμένη τιμή (non-puttable) κοινές μετοχές, κάποιες μορφές προνομιούχων μετοχών (βλ. παραγράφους ΟΕ25 και ΟΕ26) και δικαιώματα αγοράς μετοχών ή πωληθέντα δικαιώματα προαίρεσης αγοράς που επιτρέπουν στον κάτοχο να εγγραφεί ή να αγοράσει έναν καθορισμένο αριθμό μη υποκείμενων σε δικαίωμα προαίρεσης πώλησης σε ορισμένη τιμή κοινών μετοχών της εκδότριας οικονομικής οντότητας έναντι καθορισμένου ποσού μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου. Η δέσμευση της 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. Όμως, αν τέτοια σύμβαση περιλαμβάνει την δέσμευση της οικονομικής οντότητας να καταβάλει μετρητά ή άλλο χρηματοοικονομικό μέσο, δημιουργεί παράλληλα μια δέσμευση για την παρούσα αξία του ποσού της εξόφλησης [βλ. παράγραφο ΟΕ27 στοιχείο α)]. Ένας εκδότης μη υποκείμενων σε δικαίωμα προαίρεσης πώλησης σε ορισμένη τιμή (non-puttable) κοινών μετοχών 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 πωληθέν δικαίωμα προαίρεσης αγοράς ή παρόμοια σύμβαση αποκτηθείσα από μια οικονομική οντότητα το οποίο της δίνει το δικαίωμα να επαναγοράσει ένα συγκεκριμένο αριθμό ιδίων συμμετοχικών τίτλων της έναντι της παράδοσης ενός συγκεκριμένου ποσού μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού στοιχείου δεν είναι χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο της οικονομικής οντότητας. Αντίθετα, κάθε αντάλλαγμα που καταβάλλεται για τέτοια σύμβαση αφαιρείται από την καθαρή θέση.

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.

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 NM1 000 000 μετρητά σε αντάλλαγμα για κρατικά ομόλογα σταθερού επιτοκίου ονομαστική αξίας NM1 000 000, ενώ το άλλο μέρος (ο πωλητής) υπόσχεται να παραδώσει κρατικά ομόλογα σταθερού επιτοκίου ονομαστικής αξίας NM1 000 000 ως αντάλλαγμα για NM1 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 NM1 000 000, οι συνθήκες θα είναι ευνοϊκές για τον αγοραστή και δυσμενείς για τον πωλητή. Αν η τρέχουσα τιμή πέσει κάτω από NM1 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 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

[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).

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).

ΟΕ21. 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.

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 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·

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)

ΟΕ27. Τα ακόλουθα παραδείγματα επεξηγούν πως πρέπει να κατατάσσονται συμβάσεις διαφόρων τύπων επί των ιδίων συμμετοχικών τίτλων της οικονομικής οντότητας:

α) Σύμβαση που θα διακανονιστεί από την οικονομική οντότητα με την παραλαβή ή την παράδοση συγκεκριμένου αριθμού των ιδίων συμμετοχικών τίτλων της άνευ μελλοντικού ανταλλάγματος ή την ανταλλαγή συγκεκριμένου ποσού των ιδίων μετοχών της έναντι συγκεκριμένου ποσού μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου είναι συμμετοχικός τίτλος. Συνεπώς, κάθε αντάλλαγμα που εισπράττεται ή καταβάλλεται για τέτοια σύμβαση προστίθεται ή αφαιρείται απευθείας από την καθαρή θέση. Ένα παράδειγμα είναι το εκδοθέν δικαίωμα προαίρεσης αγοράς μετοχών που παρέχει στον αντισυμβαλλόμενο το δικαίωμα να αγοράσει ένα συγκεκριμένο αριθμό των μετοχών της οικονομικής οντότητας έναντι συγκεκριμένου ποσού μετρητών. Όμως, αν το συμβόλαιο απαιτεί η οικονομική οντότητα να αγοράσει (εξοφλήσει) ίδιες μετοχές της έναντι μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού στοιχείο σε καθορισμένη ή προσδιοριστέα ημερομηνία ή κατ'απαίτηση, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει επίσης μια χρηματοοικονομική υποχρέωση για την παρούσα αξία του ποσού της εξόφλησης. Ένα παράδειγμα είναι η δέσμευση της οικονομικής οντότητας σύμφωνα με προθεσμιακό συμβόλαιο να επαναγοράσει έναντι καθορισμένου ποσού μετρητών καθορισμένο αριθμό ιδίων συμμετοχικών τίτλων της.

β) Η δέσμευση της οικονομικής οντότητας να αγοράσει ίδιες μετοχές της έναντι μετρητών δημιουργεί μια χρηματοοικονομική δέσμευση για την παρούσα αξία του ποσού της εξόφλησης έστω και αν ο αριθμός των μετοχών που η οικονομική οντότητα υποχρεούται να αγοράσει δεν είναι καθορισμένος ή αν η δέσμευση δεν προϋποθέτει άσκηση του δικαιώματος εξόφλησης από τον αντισυμβαλλόμενο. Ένα παράδειγμα μιας υποθετικής δέσμευσης είναι ένα εκδοθέν δικαίωμα προαίρεσης που απαιτεί η οικονομική οντότητα να επαναγοράσει ίδιες μετοχές της 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. Ένα παράδειγμα αποτελεί το μετοχικό δικαίωμα προαίρεσης που διακανονίζεται συμψηφιστικά τοις μετρητοίς.

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 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

ΟΕ29. Στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, η οικονομική οντότητα παρουσιάζει τα δικαιώματα της μειοψηφίας — ήτοι τα δικαιώματα άλλων μερών στα ίδια κεφάλαια και στα αποτελέσματα των θυγατρικών της, σύμφωνα με το ΔΛΠ 1 και το ΔΛΠ 27. 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.

Σύνθετα χρηματοοικονομικά μέσα (παράγραφος 28-32)

ΟΕ30. Η παράγραφος 28 εφαρμόζεται μόνο σε εκδότες μη παράγωγων σύνθετων χρηματοοικονομικών μέσων. Η παράγραφος 28 δεν ασχολείται με τα σύνθετα χρηματοοικονομικά μέσα από πλευράς των κατόχων. Το ΔΛΠ 39 ασχολείται με τον διαχωρισμό των ενσωματωμένων παραγώγων από πλευράς των κατόχων σύνθετων χρηματοοικονομικών μέσων που περιέχουν χαρακτηριστικά χρεωστικών και συμμετοχικών τίτλων.

ΟΕ31. Ένας κοινός τύπος σύνθετου χρηματοοικονομικού μέσου είναι ένας χρεωστικός τίτλος με ενσωματωμένο δικαίωμα μετατροπής, όπως 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 κεφάλαιά του διακεκριμένα στον ισολογισμό, όπως ακολουθεί:

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.

β) Ο συμμετοχικός τίτλος είναι ένα ενσωματωμένο δικαίωμα μετατροπής της υποχρέωσης σε ίδια κεφάλαια του εκδότη. Η εύλογη αξία του δικαιώματος συντίθεται από τη χρονική αξία του και οποιασδήποτε εσωτερική αξίας του. Το δικαίωμα αυτό έχει αξία κατά την αρχική αναγνώριση έστω και όταν έχει μηδενική αξία.

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

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)

ΟΕ38. Προκειμένου να συμψηφίσει ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο με μια χρηματοοικονομική υποχρέωση, η οικονομική οντότητα πρέπει επί του παρόντος να έχει ένα νομικά ισχυρό δικαίωμα να συμψηφίσει τα αναγνωρισμένα ποσά. Η οικονομική οντότητα μπορεί να έχει εξαρτώμενο δικαίωμα να συμψηφίσει τα αναγνωρισμένα ποσά, όπως στην περίπτωση κύριας συμφωνίας συμψηφισμού ή κάποιων μορφών χρεών χωρίς δικαίωμα αναγωγής, αλλά τα δικαιώματα αυτά είναι ασκητά μόνο στην περίπτωση επέλευσης κάποιου μελλοντικού γεγονότος, συνήθως την αθέτηση από την πλευρά του αντισυμβαλλόμενου. Έτσι, μια τέτοια συμφωνία δεν ανταποκρίνεται στους όρους για τον συμψηφισμό.

ΟΕ39. Το Πρότυπο δεν προβλέπει ειδική αντιμετώπιση για τα ούτω καλούμενα «συνθετικά χρηματοοικονομικά μέσα», τα οποία αποτελούν ομαδοποιήσεις χωριστών χρηματοοικονομικών μέσων που αποκτήθηκαν και κατέχονται για αναπλήρωση των χαρακτηριστικών άλλου μέσου. Για παράδειγμα, ένα μεταβλητού επιτοκίου μακροπρόθεσμο χρέος, συνδυαζόμενο με μια ανταλλαγή επιτοκίου, με αποτέλεσμα την είσπραξη κυμαινόμενων ποσών και τη διενέργεια σταθερών πληρωμών, συνθέτει ένα σταθερού επιτοκίου μακροπρόθεσμο χρέος. Κάθε ένα από τα μεμονωμένα χρηματοοικονομικά μέσα που συνθέτουν το «συνθετικό χρηματοοικονομικό μέσο» αντιπροσωπεύει ένα συμβατικό δικαίωμα ή 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 στον ισολογισμό της οικονομικής οντότητας σε καθαρή βάση εκτός αν πληρούν τα κριτήρια για τον συμψηφισμό της παραγράφου 42.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις αποτιμώμενες στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων [παράγραφος 94 στοιχείο στ)]

ΟΕ40. [Απαλείφθηκε]

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.

4. Όταν μια οικονομική οντότητα παρουσιάζει ενοποιημένες καθώς και ατομικές οικονομικές καταστάσεις που έχουν συνταχθεί σύμφωνα με το ΔΛΠ 27 *Ενοποιημένες και ατομικές οικονομικές καταστάσεις*, 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 στην όψη της ατομικής κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων της. Μια οικονομική οντότητα δεν παρέχει τέτοιες πληροφορίες περί κερδών ανά μετοχή στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της.

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.

8. Οι όροι που καθορίζονται στο ΔΛΠ 32 *Χρηματοοικονομικά μέσα: Παρουσίαση* χρησιμοποιούνται στο παρόν Πρότυπο με τις έννοιες που προσδιορίζονται στην παράγραφο 11 του ΔΛΠ 32, εκτός αν άλλως αναφέρεται. Το ΔΛΠ 32 καθορίζει το χρηματοοικονομικό μέσο, το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο, τη χρηματοοικονομική υποχρέωση, το συμμετοχικό τίτλο και την εύλογη αξία και παρέχει οδηγίες εφαρμογής των προσδιορισμών αυτών.

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 *Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων).*

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.

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·

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.

22. Οι κοινές μετοχές που εκδίδονται ως μέρος του κόστους 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 λογαριασμού αποτελεσμάτων του από την ημερομηνία εκείνη.

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).

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.

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.

34. Όταν οι δυνητικοί τίτλοι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές μετατραπούν σε κοινές μετοχές, τα στοιχεία που εξατομικεύτηκαν στην παράγραφο 33 στοιχεία α) έως γ) δεν προκύπτουν πλέον. Αντίθετα, οι νέες κοινές μετοχές δικαιούνται να συμμετέχουν στα κέρδη ή τις ζημίες που αναλογούν στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οικονομικής οντότητας. Συνεπώς, το κέρδος ή η ζημία που αναλογεί στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οικονομικής οντότητας υπολογιζόμενο σύμφωνα με την παράγραφο 12, προσαρμόζεται για τα στοιχεία που εξατομικεύτηκαν στην παράγραφο 33 στοιχεία α) έως γ) καθώς και κάθε σχετικό φόρο. Τα έξοδα που αναλογούν στους δυνητικούς τίτλους μετατρέψιμους σε κοινές μετοχές περιλαμβάνουν κόστος συναλλαγής και εκπτώσεις που λογιστικοποιήθηκαν σύμφωνα με τη μέθοδο του αποτελεσματικού επιτοκίου (βλ. παράγραφο 9 του ΔΛΠ 39 *Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση*, όπως αναθεωρήθηκε το 2003).

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.

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.

40. Μια θυγατρική, κοινοπραξία ή συγγενής εταιρεία μπορεί να εκδώσει σε μέρη άλλα εκτός της μητρικής, του κοινοπρακτούντα ή του επενδυτή δυνητικούς τίτλους μετατρέψιμους είτε σε κοινές μετοχές της θυγατρικής, κοινοπραξίας ή συγγενούς εταιρείας είτε σε κοινές μετοχές της μητρικής εταιρείας, του κοινοπρακτούντος ή του επενδυτή (της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας). Αν αυτοί οι δυνητικοί τίτλοι οι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές της θυγατρικής, της κοινοπραξίας, ή της συγγενούς έχουν μειωτική επίδραση στα βασικά κέρδη ανά μετοχή της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας, περιλαμβάνονται στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή.

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 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.

47Α. Για μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης 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 των δικαιωμάτων αυτών που αναφέρεται στην παράγραφο 47 περιλαμβάνουν την εύλογη αξία οποιωνδήποτε αγαθών ή υπηρεσιών που θα προμηθευτεί η οικονομική οντότητα μελλοντικά βάσει της συμφωνίας πληρωμής με μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης ή άλλης συμφωνίας πληρωμής που εξαρτάται από την αξία των μετοχών μετοχές.

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.

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 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.

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 μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, 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.

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 κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων. 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, μπορεί να γίνει διπλή παρουσίαση σε μία γραμμή της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων.

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.

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·

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 μετά την ημερομηνία του ισολογισμού 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 μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, γιατί οι συναλλαγές αυτές δεν επηρεάζουν το ποσό του κεφαλαίου που χρησιμοποιήθηκε για τη δημιουργία του κέρδους ή ζημίας της περιόδου.

72. Χρηματοοικονομικά μέσα και άλλα συμβόλαια που δημιουργούν δυνητικούς τίτλους μετατρέψιμους σε κοινές μετοχές, μπορεί να ενσωματώνουν όρους και προϋποθέσεις που επηρεάζουν τη 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*)

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 κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, πρέπει να παρέχεται μια συμφωνία μεταξύ του στοιχείου που χρησιμοποιήθηκε και κάποιου κονδυλίου που εμφανίζεται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων.

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.

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.*

Προσαρτημα

ΟΔΗΓΙΕΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του παρόντος Προτύπου.

ΚΕΡΔΟΣ Η ΖΗΜΙΑ ΠΟΥ ΑΠΟΔΙΔΕΤΑΙ ΣΤΗ ΜΗΤΡΙΚΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΟΝΤΟΤΗΤΑ

Α1. 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 τα δικαιώματα της μειοψηφίας.

ΕΚΔΟΣΗ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΩΝ

Α2. Η έκδοση κοινών μετοχών κατά το χρόνο της άσκησης ή μετατροπής των δυνητικών τίτλων των 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 πλήρη αξία τους, που συνεπάγεται μια αναλογική μεταβολή στους διαθέσιμους πόρους της οικονομικής 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

Η θεωρητική προ-δικαιωμάτων εύλογη αξία ανά μετοχή υπολογίζεται προσθέτοντας τη συνολική χρηματιστηριακή αξία των μετοχών αμέσως πριν από την άσκηση των δικαιωμάτων, στις εισπράξεις από την άσκηση των δικαιωμάτων και διαιρώντας με τον αριθμό των σε κυκλοφορία μετοχών μετά την άσκηση των δικαιωμάτων. Εφόσον τα δικαιώματα θα είναι διαπραγματεύσιμα δημοσίως χωριστά από τις μετοχές, πριν από την ημερομηνία άσκησης, η εύλογη αξία για τους σκοπούς αυτού του υπολογισμού καθορίζεται κατά το κλείσιμο της τελευταίας ημέρας κατά την οποία οι μετοχές είναι διαπραγματεύσιμες μαζί με τα δικαιώματα.

ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Α3. 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 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

Α4. 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.

Α5. Γενικά, οι τιμές κλεισίματος του χρηματιστηρίου επαρκούν για τον υπολογισμό της μέσης χρηματιστηριακής τιμής. Όταν όμως οι τιμές διακυμαίνονται σημαντικά, ο μέσος όρος των υψηλών και χαμηλών τιμών συνήθως παράγει 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

Α6. Τα δικαιώματα προαίρεσης ή αγοράς μετατρέψιμων μέσων θεωρούνται ότι έχουν ασκηθεί για την αγορά μετατρέψιμου μέσου όποτε οι μέσες τιμές του μετατρέψιμου μέσου και των κοινών μετοχών που μπορούν να ληφθούν κατά τη μετατροπή υπερβαίνουν την τιμή άσκησης των δικαιωμάτων προαίρεσης ή αγοράς μετοχών. Ωστόσο, η άσκηση των δικαιωμάτων δεν συνιστά προϋπόθεση εκτός αν λαμβάνεται ως δεδομένο και η μετατροπή παρόμοιων μετατρέψιμων μέσων σε κυκλοφορία, αν υπάρχουν.

Α7. Τα δικαιώματα προαίρεσης ή αγοράς μετοχών μπορεί να επιτρέπουν ή να απαιτούν την προσφορά χρεωστικών τίτλων ή άλλων μέσων της 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 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.

Α8. Παρόμοιος χειρισμός υφίσταται στις προνομιούχες μετοχές που διέπονται από παρόμοιες προϋποθέσεις ή σε άλλα μέσα που φέρουν δικαίωμα μετατροπής το οποίο επιτρέπει στον επενδυτή να καταβάλει μετρητά για περισσότερο ευνοϊκό συντελεστή μετατροπής.

Α9. Οι υποκείμενοι όροι ορισμένων δικαιωμάτων προαίρεσης ή αγοράς μετοχών μπορεί να απαιτούν οι εισπράξεις από την άσκηση των μέσων αυτών να χρησιμοποιούνται για την εξόφληση υποχρέωσης ή άλλων μέσων της 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

([1]) Σε αυτές τις οδηγίες εφαρμογής, τα χρηματικά ποσά εκφράζονται σε νομισματικές μονάδες (NM).

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

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 κοινοπρακτούντος ή του επενδυτή (της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας) συμπεριλαμβάνονται στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή ως ακολούθως:

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·

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.

A12. 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

A13. 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.

A14. Για τον σκοπό του υπολογισμού των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή, η μετατροπή λαμβάνεται ως δεδομένο για τα μέσα που περιγράφηκαν στην παράγραφο A13, 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)·

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.

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 (*) 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:

Ενδιάμεση περίοδος είναι μια περίοδος χρηματοοικονομικής αναφοράς μικρότερη από ένα πλήρες οικονομικό έτος.

Ενδιάμεση οικονομική αναφορά σημαίνει μια οικονομική αναφορά που περιέχει είτε μια πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων (όπως περιγράφονται στο ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων*) είτε μια σειρά συνοπτικών οικονομικών καταστάσεων (όπως περιγράφονται σε αυτό το Πρότυπο) για μια ενδιάμεση περίοδο.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΜΙΑΣ ΕΝΔΙΑΜΕΣΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ

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

   α) ισολογισμό·

   β) κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων·

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

      i) όλες τις μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων, είτε

      ii) τις μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων, εκτός από εκείνες που προκύπτουν από συναλλαγές με τους κατόχους μετοχών που δρουν υπό την ιδιότητα τους ως μέτοχοι·

(*) Την επιτροπή των διεθνών λογιστικών προτύπων διαδέχτηκε το συμβούλιο των διεθνών λογιστικών προτύπων, που άρχισε να λειτουργεί από το 2001.

δ) μια κατάσταση ταμιακών ροών και

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

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.

Ελάχιστες συνιστώσες μιας ενδιάμεσης οικονομικής αναφοράς

8. Μια ενδιάμεση οικονομική αναφορά θα περιλαμβάνει, τουλάχιστον, τις ακόλουθες συνιστώσες:

α) συνοπτικό ισολογισμό·

β) συνοπτική κατάσταση αποτελεσμάτων·

γ) συνοπτική κατάσταση που δείχνει είτε i) όλες τις μεταβολές στην καθαρή θέση είτε ii) τις άλλες μεταβολές στην καθαρή θέση εκτός από εκείνες που προκύπτουν από κεφαλαιακές συναλλαγές με μετόχους (εταίρους) και διανομές στους μετόχους (εταίρους)·

δ) συνοπτική κατάσταση ταμιακών ροών και

ε) επιλεγμένες επεξηγηματικές σημειώσεις.

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.

11. Βασικά και απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή θα παρουσιάζονται στην όψη της κατάστασης αποτελεσμάτων, πλήρους ή συνοπτικής, για μια ενδιάμεση περίοδο.

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

13. Το ΔΛΠ 1 απαιτεί μια κατάσταση μεταβολών των ίδιων κεφαλαίων να παρουσιάζεται ως ένα ξεχωριστό στοιχείο των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας και επιτρέπει επίσης οι πληροφορίες για μεταβολές στην καθαρή θέση που προκύπτουν από συναλλαγές με τους μετόχους που δρουν υπό την μετοχική ιδιότητά τους (συμπεριλαμβανομένων των διανομών σε μετόχους) να εμφανίζονται είτε στην όψη της κατάστασης είτε στις σημειώσεις. Η οντότητα ακολουθεί τον ίδιο μορφότυπο στην ενδιάμεση κατάσταση μεταβολών των ίδιων κεφαλαίων, όπως στην πιο πρόσφατη ετήσια κατάστασή της.

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.

Επιλεγμένες επεξηγηματικές σημειώσεις.

15. Ένας χρήστης της ενδιάμεσης οικονομικής αναφοράς μιας οικονομικής οντότητας θα έχει επίσης 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 είχαν αναφερθεί στο προσάρτημα στην πιο πρόσφατη ετήσια αναφορά. Σε μια ενδιάμεση ημερομηνία, είναι περισσότερο χρήσιμη μια επεξήγηση των γεγονότων και συναλλαγών που είναι ουσιώδεις για την ορθή κατανόηση των μεταβολών στην οικονομική θέση και επίδοση της οικονομικής οντότητας, από την ημερομηνία της τελευταίας ετήσιας αναφοράς.

16. Μια οικονομική οντότητα θα περιλαμβάνει τις ακόλουθες πληροφορίες, κατ' ελάχιστον, στις σημειώσεις των ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων της, αν είναι ουσιώδεις και αν δεν γνωστοποιήθηκαν αλλού στην ενδιάμεση οικονομική αναφορά. Οι πληροφορίες πρέπει κανονικά να απεικονίζονται πάνω σε μια οικονομική βάση μέχρι το τέλος της περιόδου. Όμως, η οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί επίσης και κάθε γεγονός ή συναλλαγή που είναι ουσιώδης για μια κατανόηση της τρέχουσας ενδιάμεσης περιόδου:

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 της μεταβολής·

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, αν τέτοιες μεταβολές έχουν μια ουσιαστική επίδραση στην τρέχουσα ενδιάμεση περίοδο·

ε) εκδόσεις, επαναγορές και εξοφλήσεις χρεωστικών και συμμετοχικών τίτλων·

στ) μερίσματα που πληρώνονται (συγκεντρωτικά ή κατά μετοχή) ξεχωριστά για κοινές μετοχές και άλλες μετοχές·

ζ) οι ακόλουθες πληροφορίες κατά τομέα (η γνωστοποίηση κατά τομέα πληροφόρησης απαιτείται στην ενδιάμεση οικονομική αναφορά μιας οικονομικής οντότητας μόνο εάν το ΔΠΧΑ 8 *Λειτουργικοί τομείς*, απαιτεί η οντότητα να γνωστοποιεί την κατά τομέα πληροφόρηση στις ετήσιες οικονομικές της καταστάσεις):

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,

iv) το συνολικά περιουσιακά στοιχεία για τα οποία έχει υπάρξει σημαντική μεταβολή από το ποσό που είχε γνωστοποιηθεί στις τελευταίες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις,

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·

η) σημαντικά γεγονότα μεταγενέστερα της λήξης 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, αποκτήσεων ή διαθέσεων θυγατρικών και μακροπρόθεσμων επενδύσεων, αναδιαρθρώσεων και διακοπτόμενων δραστηριοτήτων. Στην περίπτωση των συνενώσεων επιχειρήσεων, η οντότητα θα γνωστοποιεί τις πληροφορίες που απαιτούνται να γνωστοποιηθούν σύμφωνα με τις παραγράφους 66-73 του ΔΠΧΑ 3 *Συνενώσεις επιχειρήσεων* και

ι) μεταβολές σε ενδεχόμενες υποχρεώσεις ή ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία από την ημερομηνία του τελευταίου ετήσιου ισολογισμού.

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

α) η υποτίμηση αποθεμάτων στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία και η αναστροφή μιας τέτοιας υποτίμησης·

β) αναγνώριση μιας ζημίας από την απομείωση της αξίας ενσωμάτων παγίων, άυλων περιουσιακών στοιχείων ή άλλων περιουσιακών στοιχείων και η αναστροφή μιας τέτοιας ζημίας απομείωσης·

γ) η αναστροφή κάθε πρόβλεψης για κόστη αναδιάρθρωσης·

δ) αποκτήσεις και πωλήσεις στοιχείων των ενσωμάτων παγίων·

ε) δεσμεύσεις για την αγορά ενσωμάτων παγίων·

στ) νομικοί διακανονισμοί·

ζ) διορθώσεις λαθών προγενέστερων περιόδων·

η) [απαλείφθηκε]

θ) κάθε ανεξόφλητο δάνειο και αθέτηση συμφωνίας δανεισμού που δεν έχει αποκατασταθεί την ή πριν από την ημερομηνία του ισολογισμού και

ι) συναλλαγές συνδεδεμένων μερών.

18. Άλλα Πρότυπα καθορίζουν γνωστοποιήσεις που πρέπει να γίνονται στις οικονομικές καταστάσεις. Σε αυτό το πλαίσιο, ο όρος οικονομικές καταστάσεις σημαίνει πλήρεις σειρές οικονομικών καταστάσεων του τύπου, που κανονικά περιλαμβάνονται σε μια ετήσια οικονομική αναφορά και μερικές φορές περιλαμβάνονται σε άλλες αναφορές. Με εξαίρεση τις απαιτήσεις της παραγράφου 16θ), οι γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από εκείνα τα άλλα Πρότυπα δεν απαιτούνται αν η ενδιάμεση οικονομική αναφορά μιας οντότητας περιλαμβάνει μόνο συνοπτικές οικονομικές καταστάσεις και επιλεγμένες επεξηγηματικές σημειώσεις, και όχι μια πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων.

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

20. Οι ενδιάμεσες αναφορές θα περιλαμβάνουν ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις (συνοπτικές ή πλήρεις) για περιόδους ως ακολούθως:

α) ισολογισμό κατά το τέλος της τρέχουσας ενδιάμεσης περιόδου και ένα συγκριτικό ισολογισμό κατά το τέλος του αμέσως προηγούμενου οικονομικού έτους·

β) καταστάσεις λογαριασμού αποτελεσμάτων της τρέχουσας ενδιάμεσης περιόδου και σωρευτικά για το τρέχον οικονομικό έτος μέχρι τέλους περιόδου με συγκριτικές καταστάσεις αποτελεσμάτων για τις συγκρίσιμες ενδιάμεσες περιόδους (τρέχουσα και σωρευτική μέχρι τέλους περιόδου) του αμέσως προηγούμενου οικονομικού έτους·

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) κατάσταση 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 που λήγουν κατά την ημερομηνία της ενδιάμεσης αναφοράς 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.

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.

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 στον ισολογισμό 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 κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων 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, σε αμφότερες τις ημερομηνίες, των ετήσιων και ενδιάμεσων ημερομηνιών 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 σε μια ημερομηνία ενδιάμεσης αναφοράς πρέπει να αντιπροσωπεύει μια υπάρχουσα δέσμευση κατά αυτή την ημερομηνία, ακριβώς όπως πρέπει κατά την ημερομηνία της ετήσιας 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 κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, 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.

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.

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 Πρότυπο ή Διερμηνεία, 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.

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

2. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται για τη λογιστική της απομείωσης της αξίας όλων των περιουσιακών στοιχείων, εκτός από:

α) αποθέματα (βλ. ΔΛΠ 2 *Αποθέματα*)·

β) περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από συμβάσεις κατασκευής έργων (βλ. ΔΛΠ 11 *Συμβάσεις κατασκευής*)·

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*)·

ε) χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που περιλαμβάνονται στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 39 *Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση*·

στ) επενδύσεις σε ακίνητα που επιμετρώνται στην εύλογη αξία (βλ. ΔΛΠ 40 *Επενδύσεις σε ακίνητα*)·

ζ) βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που αφορούν σε αγροτική δραστηριότητα και τα οποία επιμετρώνται στην εύλογη αξία μείον εκτιμώμενα κόστη σημείου πώλησης (βλ. ΔΛΠ 41 *Γεωργία*)·

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.

4. Το Πρότυπο αυτό εφαρμόζεται σε χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως:

α) θυγατρικές, όπως ορίζονται στο ΔΛΠ 27 *Ενοποιημένες και ατομικές οικονομικές καταστάσεις*·

β) συγγενείς επιχειρήσεις, όπως καθορίσθηκαν στο ΔΛΠ 28 *Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις* και

γ) κοινοπραξίες, όπως καθορίζονται στο ΔΛΠ 31 *Συμμετοχές σε κοινοπραξίες*.

Για απομείωση άλλων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, αναφορά γίνεται στο ΔΛΠ 39.

5. Το παρόν Πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 39, επενδύσεις σε ακίνητα που επιμετρώνται στην εύλογη αξία σύμφωνα με το ΔΛΠ 40 ή βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με αγροτικές δραστηριότητες που επιμετρώνται στην εύλογη αξία μείον τα εκτιμώμενα κόστη

σημείου πώλησης σύμφωνα με το ΔΛΠ 41. Όμως, το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται σε περιουσιακά στοιχεία που απεικονίζονται στην αναπροσαρμοσμένη αξία (ήτοι την εύλογη αξία) σύμφωνα με άλλα Πρότυπα, όπως τη μέθοδο αναπροσαρμογής του ΔΛΠ 16 *Ενσώματα πάγια*. Η διαπίστωση αν και κατά πόσο ένα αναπροσαρμοσμένο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο, εξαρτάται από τη βάση που χρησιμοποιείται για να προσδιορισθεί η εύλογη αξία:

α) αν η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου είναι η αγοραία αξία του, η μόνη διαφορά μεταξύ της εύλογης αξίας του περιουσιακού στοιχείου και της εύλογης αξίας του απομειωμένης κατά το κόστος της πώλησης, είναι τα άμεσα διαφορικά κόστη για τη διάθεση του περιουσιακού στοιχείου:

i) αν το κόστος διάθεσης είναι αμελητέο, το ανακτήσιμο ποσό του αναπροσαρμοσμένου περιουσιακού στοιχείου, αναγκαστικά πλησιάζει ή είναι μεγαλύτερο από το αναπροσαρμοσμένο ποσό του (ήτοι την εύλογη αξία). Στην περίπτωση αυτή, εφόσον οι προϋποθέσεις της αναπροσαρμογής έχουν εφαρμοστεί, είναι απίθανο το αναπροσαρμοσμένο περιουσιακό στοιχείο να είναι απομειωμένο και το ανακτήσιμο ποσό να χρειάζεται να εκτιμηθεί,

ii) αν το κόστος διάθεσης δεν είναι αμελητέο, η εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης του αναπροσαρμοσμένου περιουσιακού στοιχείου είναι αναγκαστικά μικρότερη από την εύλογη αξία του. Συνεπώς, το αναπροσαρμοσμένο περιουσιακό στοιχείο θα είναι απομειωμένο, αν η αξία λόγω χρήσης του είναι μικρότερη από το αναπροσαρμοσμένο ποσό του (την εύλογη αξία). Στην περίπτωση αυτή, εφόσον έχουν εφαρμοστεί οι προϋποθέσεις της αναπροσαρμογής, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτό το Πρότυπο για να προσδιορίσει αν και κατά πόσο το περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο·

β) αν η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου προσδιορίζεται πάνω σε μια βάση, άλλη εκτός από την αγοραία αξία του, το αναπροσαρμοσμένο ποσό του (η εύλογη αξία), μπορεί να είναι μεγαλύτερο ή μικρότερο από το ανακτήσιμο ποσό του. Συνεπώς, εφόσον έχουν εφαρμοστεί οι προϋποθέσεις της αναπροσαρμογής, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτό το Πρότυπο για να προσδιορίσει, αν το περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο.

ΟΡΙΣΜΟΙ

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

Μια *ενεργός αγορά* είναι μια αγορά όπου όλες οι κατωτέρω προϋποθέσεις συντρέχουν:

α) τα στοιχεία που είναι αντικείμενο εμπορίου μέσα στην αγορά είναι ομοιογενή·

β) πρόθυμοι αγοραστές και πωλητές μπορεί κανονικά να βρεθούν οποιαδήποτε στιγμή και

γ) οι τιμές είναι διαθέσιμες στο κοινό.

Η *ημερομηνία της συμφωνίας* για μια συνένωση επιχειρήσεων είναι η ημερομηνία κατά την οποία επιτυγχάνεται μια ουσιαστική συμφωνία μεταξύ των συνενωμένων μερών και, στην περίπτωση των οικονομικών οντοτήτων των οποίων οι μετοχές διαπραγματεύονται δημόσια, η ημερομηνία που ανακοινώνεται στο κοινό. Σε περίπτωση επιθετικής εξαγοράς εταιρείας, η πρώτη ημερομηνία κατά την οποία επιτυγχάνεται ουσιαστική συμφωνία μεταξύ των συνενωμένων μερών είναι η ημερομηνία κατά την οποία επαρκής αριθμός των ιδιοκτητών του αποκτώμενου έχουν αποδεχθεί την προσφορά του αποκτώντος ώστε ο αποκτών να αποκτά των έλεγχο του αποκτώμενου.

Λογιστική αξία είναι το ποσό στο οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται, μετά την αφαίρεση οποιωνδήποτε σωρευμένων αποσβέσεών και σωρευμένων ζημιών απομείωσης.

Μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών είναι η μικρότερη αναγνωρίσιμη ομάδα περιουσιακών στοιχείων που δημιουργεί ταμιακές εισροές οι οποίες είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από τις ταμιακές εισροές 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]).

Εύλογη αξία μείον το κόστος της πώλησης είναι το ποσό που μπορεί να ληφθεί από την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών, σε μια συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση, μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς.

([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.

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 κόστος της πώλησης 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.

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 σε κάθε ημερομηνία αναφοράς, αν και κατά πόσο υπάρχει οποιαδήποτε ένδειξη ότι ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο. Αν οποιαδήποτε τέτοια ένδειξη υπάρχει, η οικονομική οντότητα θα εκτιμά το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου.

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.

12. Κατά την εκτίμηση, αν και κατά πόσο υπάρχει οποιαδήποτε ένδειξη ότι ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο, η οικονομική οντότητα πρέπει να λαμβάνει υπόψη, κατ' ελάχιστο, τις ακόλουθες ενδείξεις:

Εξωτερικές πηγές πληροφόρησης

α) κατά τη διάρκεια της περιόδου, η αγοραία αξία ενός περιουσιακού στοιχείου έχει μειωθεί σημαντικά περισσότερο από ότι θα αναμενόταν, ως αποτέλεσμα της παρόδου του χρόνου ή της κανονικής χρήσης·

β) σημαντικές μεταβολές που επιδρούν αρνητικά στην 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·

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.

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.

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.

([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.*

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 κόστος της πώλησης 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 το κόστος της πώλησης ενός περιουσιακού στοιχείου και η αξία λόγω χρήσης του. Για παράδειγμα, αν οποιοδήποτε από αυτά τα ποσά υπερβαίνει τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, το περιουσιακό στοιχείο δεν είναι απομειωμένο και δεν είναι αναγκαίο να εκτιμάται το άλλο ποσό.

20. Μπορεί να είναι δυνατό να προσδιοριστεί η εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης, ακόμη και όταν ένα περιουσιακό στοιχείο δεν είναι αντικείμενο εμπορίου σε μια ενεργό αγορά. Όμως, μερικές φορές μπορεί να μην είναι δυνατό να προσδιοριστεί η εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης, γιατί δεν υπάρχει καμία βάση για να γίνει μια αξιόπιστη εκτίμηση του ποσού που μπορεί να ληφθεί από την πώληση του περιουσιακού στοιχείου σε μια συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση, μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς. Σε αυτήν την περίπτωση, η οικονομική οντότητα μπορεί να χρησιμοποιεί την αξία του περιουσιακού στοιχείου ως το ανακτήσιμο ποσό του.

21. Αν δεν υπάρχει κανένας λόγος να πιστεύει κανείς ότι η αξία λόγω χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει ουσιωδώς την εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησής του, η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησής του μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως το ανακτήσιμο ποσό του. Αυτό συχνά θα συμβαίνει για ένα περιουσιακό στοιχείο που προορίζεται για πώληση. Αυτό, γιατί η αξία λόγω χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου που προορίζεται για διάθεση θα συνίσταται κυρίως από το καθαρό προϊόν της διάθεσης, δεδομένου ότι οι μελλοντικές ταμιακές ροές από τη συνεχή χρήση του περιουσιακού στοιχείου, μέχρι τη διάθεση του, ενδέχεται να είναι αμελητέες.

22. Το ανακτήσιμο ποσό προσδιορίζεται για ένα 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) η εύλογη αξία μείον το κόστος της πώλησης του περιουσιακού στοιχείου είναι υψηλότερη από τη λογιστική αξία του ή

β) η αξία λόγω χρήσης του περιουσιακού στοιχείου, μπορεί να εκτιμάται ότι πλησιάζει προς την εύλογη αξία μείον το κόστος της πώλησης και η εύλογη αξία μείον το κόστος της πώλησης μπορεί να προσδιοριστεί.

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 το κόστος της πώλησης 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·

β) ο πιο πρόσφατος υπολογισμός του ανακτήσιμου ποσού κατέληξε σε ποσό που υπερέβαινε τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείο κατά ένα σημαντικό ποσοστό και

γ) βάσει ανάλυσης των γεγονότων που έχουν συμβεί και των περιστάσεων που έχουν μεταβληθεί από τον πιο πρόσφατο υπολογισμό του ανακτήσιμου ποσού, η πιθανότητα ότι ένας προσδιορισμός του τρέχοντος ανακτήσιμου ποσού θα κατέληγε σε ποσό χαμηλότερο της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου, είναι απομακρυσμένη.

Εύλογη αξία μείον το κόστος της πώλησης

25. Η καλύτερη απόδειξη της εύλογης αξίας μείον το κόστος της πώλησης ενός περιουσιακού στοιχείου, είναι μια τιμή σε μια δεσμευτική συμφωνία πώλησης, σε μια συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση, αναπροσαρμοσμένη με τα διαφορικά κόστη που θα ήταν άμεσα καταλογιστέα κατά τη διάθεση του περιουσιακού στοιχείου.

26. Αν δεν υπάρχει δεσμευτική συμφωνία πώλησης, αλλά ένα περιουσιακό στοιχείο είναι αντικείμενο εμπορίου σε μια ενεργός αγορά, η εύλογη αξία μείον το κόστος της πώλησης είναι η αγοραία τιμή του περιουσιακού στοιχείου μείον τα κόστη διάθεσης. Η κατάλληλη αγοραία τιμή είναι συνήθως η τρέχουσα τιμή προσφοράς. Όταν τρέχουσες τιμές προσφοράς δεν είναι διαθέσιμες, η τιμή της πλέον πρόσφατης συναλλαγής μπορεί να παρέχει μια βάση από την οποία να εκτιμάται η εύλογη αξία μείον το κόστος της πώλησης, με την προϋπόθεση ότι δεν υπήρξε μια σημαντική μεταβολή σε οικονομικές συνθήκες μεταξύ της ημερομηνίας συναλλαγής και της ημερομηνίας κατά την οποία γίνεται η εκτίμηση.

27. Αν δεν υπάρχει δεσμευτική συμφωνία πώλησης ή ενεργός αγορά για ένα περιουσιακό στοιχείο, η εύλογη αξία μείον το κόστος της πώλησης βασίζεται στην καλύτερη διαθέσιμη πληροφόρηση η οποία θα αντανακλά το ποσό που η οικονομική οντότητα θα μπορούσε να λάβει, κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, από τη διάθεση του περιουσιακού στοιχείου σε μια συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση, μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς, μετά την έκπτωση του κόστους διάθεσης. Κατά τον προσδιορισμό αυτού του ποσού, η οικονομική οντότητα λαμβάνει υπόψη το αποτέλεσμα των πρόσφατων συναλλαγών για όμοια περιουσιακά στοιχεία, εντός του ίδιου κλάδου. Η εύλογη αξία μείον το κόστος της πώλησης δεν αντανακλά μια αναγκαστική πώληση, εκτός αν η διοίκηση αναγκάζεται να πωλήσει άμεσα.

28. Κόστη διάθεσης, άλλα εκτός από εκείνα που έχουν ήδη αναγνωριστεί ως υποχρεώσεις, εκπίπτονται κατά τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας μείον το κόστος της πώλησης. Παραδείγματα τέτοιου κόστους είναι τα νομικά έξοδα, χαρτόσημα και παρόμοιοι φόροι συναλλαγών, έξοδα μεταφοράς του περιουσιακού στοιχείου και άμεσα διαφορικά κόστη για τη θέση του περιουσιακού στοιχείου σε κατάσταση πώλησης. Όμως, παροχές εξόδου από την υπηρεσία (όπως ορίσθηκαν στο ΔΛΠ 19) 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 εύλογη αξία μείον το κόστος της πώλησης είναι διαθέσιμη για αμφότερα, το περιουσιακό στοιχείο και την υποχρέωση. Η παράγραφος 78 εξηγεί πως αντιμετωπίζονται τέτοιες περιπτώσεις.

Αξία λόγω χρήσης

30. Τα ακόλουθα στοιχεία θα αντικατοπτρίζονται στον υπολογισμό της αξίας λόγω χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου:

α) 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.

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.

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.

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).

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 προ-φόρου βάση, οι μελλοντικές ταμιακές ροές εκτιμώνται επίσης σε προ-φόρου βάση.

52. Η εκτίμηση των καθαρών ταμιακών ροών που εισπράττονται (ή πληρώνονται) για τη διάθεση ενός περιουσιακού στοιχείου στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του, θα είναι το ποσό που η 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 εύλογη αξία μείον το κόστος της πώλησης 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.

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.

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.

61. Μια ζημία απομείωσης σε ένα μη αναπροσαρμοσμένο περιουσιακό στοιχείο, αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Όμως, μια ζημία απομείωσης σε ένα αναπροσαρμοσμένο περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται άμεσα σε βάρος κάθε πλεονάσματος αναπροσαρμογής για το περιουσιακό στοιχείο, κατά την έκταση που η ζημία απομείωσης δεν υπερβαίνει το ποσό που παραμένει στο πλεόνασμα αναπροσαρμογής για αυτό το ίδιο περιουσιακό στοιχείο.

62. Όταν το εκτιμώμενο ποσό για 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

65. Οι παράγραφοι 66-108 θέτουν τις προϋποθέσεις για την εξατομίκευση της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών στην οποία ένα περιουσιακό στοιχείο ανήκει και για τον προσδιορισμό της λογιστικής αξίας και την αναγνώριση των ζημιών απομείωσης των μονάδων δημιουργίας ταμιακών ροών και της υπεραξίας.

Αναγνώριση της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών στην οποία ένα περιουσιακό στοιχείο ανήκει

66. Αν υπάρχει οποιαδήποτε ένδειξη ότι ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο, το ανακτήσιμο ποσό θα εκτιμάται για το 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 εύλογη αξία μείον το κόστος της πώλησης (για παράδειγμα, όταν οι μελλοντικές ταμιακές ροές από τη συνεχή χρήση του περιουσιακού στοιχείου δεν μπορούν να εκτιμώνται ότι είναι αμελητέες) και

β) το περιουσιακό στοιχείο δεν δημιουργεί ταμιακές εισροές που είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από εκείνες των άλλων περιουσιακών στοιχείων.

Σε τέτοιες περιπτώσεις, αξία λόγω χρήσης και, συνεπώς, ανακτήσιμο ποσό μπορεί να προσδιορίζονται μόνο για τη μονάδα του περιουσιακού στοιχείου που δημιουργεί ταμιακές ροές.

Παράδειγμα

Σε μια μεταλλευτική οικονομική οντότητα ανήκει ένας ιδιωτικός σιδηρόδρομος που υποστηρίξει 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.

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.

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 μείον το κόστος της πώλησης και της αξίας λόγω χρήσης αυτής. Για το σκοπό του προσδιορισμού του ανακτήσιμου ποσού μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών, κάθε αναφορά στις παραγράφους 19-57 σε «ένα περιουσιακό στοιχείο» διαβάζεται ως αναφορά σε «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 εύλογη αξία μείον το κόστος της πώλησης και η αξία λόγω χρήσης μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών καθορίζονται χωρίς να συμπεριλαμβάνουν ταμιακές ροές που αφορούν σε περιουσιακά στοιχεία, τα οποία δεν αποτελούν τμήμα της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών και υποχρεώσεις που έχουν ήδη αναγνωριστεί (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.

78. Μπορεί να είναι αναγκαίο να λαμβάνονται υπόψη ορισμένες αναγνωρισμένες υποχρεώσεις για να προσδιορίζεται το ανακτήσιμο ποσό μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών. Αυτό μπορεί να συμβαίνει, αν η διάθεση μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών, θα απαιτούσε ο αγοραστής να αναλάβει την υποχρέωση. Στην περίπτωση αυτή, η εύλογη αξία μείον το κόστος της πώλησης (ή η εκτιμώμενη ταμιακή ροή από την τελική διάθεση) της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών είναι η εκτιμώμενη τιμή πώλησης για τα περιουσιακά στοιχεία της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών και της υποχρέωσης μαζί, μείον το κόστος διάθεσης. Για να πραγματοποιηθεί μια εποικοδομητική σύγκριση μεταξύ της λογιστικής αξίας της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών και του ανακτήσιμου ποσού της, η λογιστική αξία της υποχρέωσης εκπίπτεται κατά τον προσδιορισμό αμφοτέρων, της αξίας λόγω χρήσης της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών και της λογιστικής αξίας της.

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 ([α]), 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 πώλησης 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

([α]) 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.

Υπεραξία

Ο επιμερισμός της υπεραξίας σε μονάδες δημιουργίας ταμιακών ροών

80. Για τους σκοπούς του ελέγχου για την απομείωση, η υπεραξία που αποκτάται σε συνένωση επιχειρήσεων θα επιμερίζεται από την ημερομηνία της απόκτησης σε κάθε μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών ή ομάδες μονάδων δημιουργίας ταμιακών ροών του αποκτώντος που αναμένεται να ωφεληθούν από τις συνέργειες της συνένωσης, ανεξάρτητα αν άλλα περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις του αποκτώμενου αντιστοιχίζονται σε εκείνες τις μονάδες ή ομάδες μονάδων. Κάθε μονάδα ή ομάδα μονάδων στην οποία επιμερίζεται υπεραξία όπως προαναφέρθηκε 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 μέγεθος έναν λειτουργικού τομέα, σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 8 *Λειτουργικοί τομείς*.

81. Η υπεραξία που αποκτάται σε μια συνένωση επιχειρήσεων αντιπροσωπεύει μια καταβολή του αποκτώντος εν όψει μελλοντικών οικονομικών ωφελειών από περιουσιακά στοιχεία που δεν δύνανται να προσδιοριστούν μεμονωμένα και να αναγνωριστούν ιδιαιτέρως. Η υπεραξία δεν δημιουργεί ταμιακές ροές ανεξαρτήτως από άλλα περιουσιακά στοιχεία ή ομάδες περιουσιακών στοιχείων και συχνά συνεισφέρει στις ταμιακές ροές πολλαπλών μονάδων ταμιακών ροών. Ενίοτε, η υπεραξία δεν μπορεί να επιμεριστεί σε μη αυθαίρετη βάση σε μεμονωμένες μονάδες δημιουργίας ταμιακών ροών αλλά μόνο σε ομάδες μονάδων δημιουργίας ταμιακών ροών. Συνεπώς, το χαμηλότερο επίπεδο εντός της οικονομικής οντότητας στο οποίο η υπεραξία παρακολουθείται για τους εσωτερικούς σκοπούς της διοίκησης κάποιες φορές συνιστάται από έναν αριθμό μονάδων δημιουργίας ταμιακών ροών στις οποίες σχετίζεται η υπεραξία, αλλά στις οποίες δεν μπορεί να επιμεριστεί. Οι αναφορές στις παραγράφους 83-99 σε μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών στην οποία έχει επιμεριστεί υπεραξία θα πρέπει επίσης να θεωρούνται ως αναφορές σε ομάδες μονάδων δημιουργίας ταμιακών ροών στις οποίες έχει επιμεριστεί υπεραξία.

82. Η εφαρμογή των απαιτήσεων της παραγράφου 80 καταλήγει σε έλεγχο της υπεραξίας για απομείωση σε επίπεδο που αντανακλά τον τρόπο που η διοίκηση διαχειρίζεται της επιχειρήσεις της και με το οποίο είναι φυσικό να συσχετίζεται η υπεραξία. Συνεπώς, η δημιουργία επιπρόσθετων συστημάτων αναφοράς συνήθως δεν είναι αναγκαία.

83. 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.

85. Σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 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 αντιμετωπίσει λογιστικά τη συνένωση χρησιμοποιώντας εκείνες τις προσωρινές αξίες και

β) θα αναγνωρίσει οποιεσδήποτε προσαρμογές εκείνων των προσωρινών αξιών ως αποτέλεσμα της ολοκλήρωσης της αρχικής λογιστικής αντιμετώπισης εντός δώδεκα μηνών από την ημερομηνία της απόκτησης.

Υπό αυτές τις συνθήκες, μπορεί να μην είναι δυνατό να ολοκληρωθεί ο αρχικός επιμερισμός της υπεραξίας που αποκτήθηκε στη συνένωση πριν από 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.

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.

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.

Δικαιώματα μειοψηφίας

91. Σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 3, η υπεραξία που αναγνωρίζεται σε συνένωση επιχειρήσεων αντιπροσωπεύει την υπεραξία που αποκτήθηκε από τη μητρική εταιρεία βάσει των συμμετοχικών δικαιωμάτων της και όχι το ποσό της υπεραξίας που ελέγχεται από τη μητρική εταιρεία ως αποτέλεσμα της συνένωσης επιχειρήσεων. Συνεπώς, η υπεραξία που αναλογεί σε δικαίωμα μειοψηφίας δεν αναγνωρίζεται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρείας. Συνεπώς, αν υπάρχει δικαίωμα μειοψηφίας σε μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών στην οποία έχει επιμεριστεί υπεραξία, η λογιστική αξία της μονάδας αυτής περιλαμβάνει:

α) αμφότερα τα δικαιώματα της μητρικής εταιρείας και της μειοψηφίας στα καθαρά αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία της μονάδας και

β) το δικαίωμα της μητρικής εταιρείας στην υπεραξία.

Όμως, μέρος του ανακτήσιμου ποσού της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών που προσδιορίζεται σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο αναλογεί στο δικαίωμα της μειοψηφίας επί της υπεραξίας.

92. Συνεπώς, για τους σκοπούς του ελέγχου απομείωσης μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών με υπεραξία που δεν κατέχεται στο σύνολό της, η λογιστική αξία της μονάδας αυτής προσαρμόζεται θεωρητικά, προτού συγκριθεί με το ανακτήσιμο ποσό της. Αυτό επιτυγχάνεται προσθέτοντας στη λογιστική αξία της υπεραξίας που επιμερίστηκε στη μονάδα, την υπεραξία που αναλογεί στα δικαιώματα της μειοψηφίας. Αυτή η θεωρητικά προσαρμοσμένη λογιστική αξία στη συνέχεια συγκρίνεται με το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας ώστε να προσδιοριστεί αν η μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών έχει υποστεί απομείωση. Αν όντως έχει υποστεί απομείωση, η οικονομική οντότητα επιμερίζει τη ζημία απομείωσης σύμφωνα με την παράγραφο 104 αρχικά ώστε να μειώσει τη λογιστική αξία της υπεραξίας που είχε επιμεριστεί στη μονάδα.

93. Όμως, επειδή η υπεραξία αναγνωρίζεται μόνο στην έκταση του συμμετοχικού δικαιώματος της μητρικής εταιρείας, κάθε ζημία απομείωσης που συσχετίζεται με την υπεραξία κατανέμεται μεταξύ της υπεραξίας που αναλογεί στη μητρική εταιρεία και σε εκείνη που αναλογεί στα δικαιώματα μειοψηφίας, ενώ μόνον η πρώτη αναγνωρίζεται ως ζημία απομείωσης της υπεραξίας.

94. Αν η συνολική ζημία απομείωσης που συσχετίζεται με την υπεραξία είναι χαμηλότερη από το ποσό κατά το οποίο η θεωρητικά προσαρμοσμένη λογιστική αξία της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό της, η παράγραφος 104 απαιτεί το εναπομένον επιπλέον τμήμα να επιμεριστεί σε άλλα περιουσιακά στοιχεία της μονάδας σε κατ' αναλογία βάση σύμφωνα με τη λογιστική αξία κάθε περιουσιακού στοιχείου της μονάδας.

95. Το Επεξηγηματικό παράδειγμα 7 απεικονίζει τον έλεγχο απομείωσης μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών που δεν κατέχεται εξ ολοκλήρου.

Χρονοδιάγραμμα ελέγχων απομείωσης

96. Ο ετήσιος έλεγχος απομείωσης για μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών στην οποία έχει κατανεμηθεί η υπεραξία μπορεί να γίνεται σε οποιαδήποτε στιγμή κατά τη διάρκεια μιας ετήσιας περιόδου, με την προϋπόθεση ότι ο έλεγχος γίνεται την ίδια στιγμή κάθε έτους. Διαφορετικές μονάδες δημιουργίας ταμιακών ροών μπορούν να ελέγχονται για απομείωση σε διαφορετικούς χρόνους. Όμως, αν όλο ή μέρος της υπεραξίας που επιμερίστηκε σε μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών αποκτήθηκε σε συνένωση επιχειρήσεων κατά την τρέχουσα ετήσια περίοδο, αυτή η μονάδα θα ελέγχεται για απομείωση πριν 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.

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.

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.

105. Κατά τον επιμερισμό μιας ζημίας απομείωσης σύμφωνα με την παράγραφο 104, η οικονομική οντότητα δεν θα μειώνει τη λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου κάτω από την υψηλότερη αξία μεταξύ:

α) της εύλογης αξίας μείον το κόστος της πώλησης (αν είναι προσδιοριστέα)·

β) της αξίας λόγω χρήσης του (αν είναι προσδιοριστέα) και

γ) του μηδενός.

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 μείον το κόστος της πώλησης του και των αποτελεσμάτων των διαδικασιών κατανομής που περιγράφονται στις παραγράφους 104 και 105 και

β) καμία ζημία απομείωσης δεν αναγνωρίζεται για το περιουσιακό στοιχείο, αν η σχετική μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών δεν είναι απομειωμένη. Αυτό ισχύει ακόμη και αν η εύλογη αξία μείον το κόστος της πώλησης του περιουσιακού στοιχείου είναι μικρότερη από τη λογιστική αξία του.

Παράδειγμα

Ένα μηχάνημα έχει υποστεί φυσιολογική φθορά, αλλά ακόμη λειτουργεί, μολονότι όχι τόσο καλά όπως λειτουργούσε. Η εύλογη αξία μείον το κόστος της πώλησης του μηχανήματος είναι χαμηλότερη από τη λογιστική αξία του. Το μηχάνημα δεν δημιουργεί ανεξάρτητες ταμιακές εισροές. Η μικρότερη αναγνωρίσιμη ομάδα περιουσιακών στοιχείων που περιλαμβάνει το μηχάνημα και δημιουργεί ταμιακές εισροές, οι οποίες είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες των ταμιακών εισροών από άλλα περιουσιακά στοιχεία, είναι η γραμμή παραγωγής στην οποία το μηχάνημα ανήκει. Το ανακτήσιμο ποσό της γραμμής παραγωγής δείχνει ότι η γραμμή παραγωγής λήφθηκε ως ένα μη απομειωμένο σύνολο.

Παραδοχή 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 πώλησης και*

β) *μπορεί να προσδιορίζεται μόνο για τη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών στην οποία το μηχάνημα ανήκει (η γραμμή παραγωγής).*

Η γραμμή παραγωγής δεν έχει υποστεί απομείωση. Συνεπώς, δεν αναγνωρίζεται ζημία απομείωσης για το μηχάνημα. 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.

Η αξία λόγω χρήσης του μηχανήματος μπορεί να εκτιμάται ότι πλησιάζει την εύλογη αξία του μείον το κόστος της πώλησης. Συνεπώς, το ανακτήσιμο ποσό του μηχανήματος μπορεί να προσδιορίζεται και καμία σημασία να μη δίδεται στη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών στην οποία το μηχάνημα ανήκει (ήτοι, τη γραμμή παραγωγής). Επειδή η εύλογη αξία του μηχανήματος μείον το κόστος της πώλησης 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 σε κάθε ημερομηνία 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.

111. Κατά την εκτίμηση, αν υπάρχει κάποια ένδειξη ότι μια ζημία απομείωσης, εκτός από υπεραξία, που αναγνωρίστηκε για ένα περιουσιακό στοιχείο σε προηγούμενες περιόδους, μπορεί να μην υπάρχει πλέον ή μπορεί να έχει μειωθεί, η οικονομική οντότητα θα εξετάζει, κατ' ελάχιστο, τις ακόλουθες ενδείξεις:

Εξωτερικές πηγές πληροφόρησης

α) η αγοραία αξία του περιουσιακού στοιχείου έχει αυξηθεί σημαντικά κατά τη διάρκεια της περιόδου·

β) σημαντικές μεταβολές με ένα ευνοϊκό αποτέλεσμα για την 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 στο περιουσιακό στοιχείο·

ε) απόδειξη είναι διαθέσιμη, από εσωτερική αναφορά, που δείχνει ότι η οικονομική απόδοση του περιουσιακού στοιχείου είναι ή θα είναι, καλύτερη από την αναμενόμενη.

112. Ενδείξεις μιας πιθανής μείωσης ζημίας απομείωσης της παραγράφου 111 αντανακλούν κυρίως ενδείξεις μιας πιθανής ζημίας απομείωσης στην παράγραφο 12.

113. Αν υπάρχει 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 πώλησης 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 πώλησης, μια μεταβολή στην εκτίμηση των στοιχείων της εύλογη αξίας μείον το κόστος της πώλησης.

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.

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.

120. Μια αναστροφή μιας ζημίας απομείωσης σε ένα αναπροσαρμοσμένο περιουσιακό στοιχείο, πιστώνεται κατευθείαν στην καθαρή θέση υπό τον τίτλο «πλεόνασμα αναπροσαρμογής». Όμως, 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 κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων στην οποία αυτές οι ζημίες απομείωσης συμπεριλαμβάνονται·

β) το ποσό των αναστροφών των ζημιών απομείωσης που αναγνωρίστηκε στα αποτελέσματα, κατά τη διάρκεια της περιόδου και το συγκεκριμένο κονδύλι (συγκεκριμένα κονδύλια) στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων στην οποία αυτές οι ζημίες απομείωσης αναστρέφονται·

γ) το ποσό των ζημιών απομείωσης για αναπροσαρμοσμένα περιουσιακά στοιχεία που αναγνωρίστηκε απευθείας στην καθαρή θέση κατά τη διάρκεια της περιόδου·

δ) το ποσό των αναστροφών των ζημιών απομείωσης για αναπροσαρμοσμένα περιουσιακά στοιχεία που αναγνωρίστηκε κατευθείαν στην καθαρή θέση, 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 άμεσα στην καθαρή θέση κατά τη διάρκεια της περιόδου·

β) Το ποσό των αναστροφών των ζημιών απομείωσης που αναγνωρίστηκε στα αποτελέσματα και άμεσα στην καθαρή θέση κατά τη διάρκεια της περιόδου.

130. Η οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί τα ακόλουθα για κάθε ουσιαστική ζημία απομείωσης που αναγνωρίστηκε ή αναστράφηκε κατά τη διάρκεια της περιόδου για κάθε μεμονωμένο περιουσιακό στοιχείο, συμπεριλαμβανομένης της υπεραξίας ή μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών:

α) τα γεγονότα και τις συνθήκες που οδήγησαν στην αναγνώριση ή την αναστροφή της ζημίας απομείωσης·

β) το ποσό της ζημίας απομείωσης που αναγνωρίστηκε ή αναστράφηκε·

γ) για ένα 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

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·

ε) αν το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου (της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών) είναι η εύλογη αξία του μείον το κόστος της πώλησης ή η αξία λόγω χρήσης του·

στ) αν το ανακτήσιμο ποσό είναι η εύλογη αξία του μείον το κόστος της πώλησης, τη βάση που χρησιμοποιήθηκε για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας μείον το κόστος της πώλησης (όπως αν η εύλογη αξία προσδιορίστηκε με παραπομπή σε μια ενεργό αγορά)·

ζ) αν το ανακτήσιμο ποσό είναι η αξία λόγω χρήσης, το προεξοφλητικό επιτόκιο (επιτόκια) που χρησιμοποιήθηκε στην τρέχουσα εκτίμηση και στην προηγούμενη εκτίμηση (αν υπάρχει) της αξίας λόγω χρήσης.

131. Η 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·

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) την ημερομηνία αναφοράς, το ποσό της μη επιμερισθείσας υπεραξίας θα γνωστοποιείται μαζί με τους λόγους γιατί το ποσό αυτό δεν έχει επιμεριστεί.

Εκτιμήσεις που χρησιμοποιούνται για την επιμέτρηση ανακτήσιμων ποσών μονάδων δημιουργίας ταμιακών ροών που περιέχουν υπεραξία ή άυλων περιουσιακών στοιχείων με αόριστες ωφέλιμες ζωές

134. Η οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί τις πληροφορίες που απαιτούνται στα στοιχεία α)-στ) για κάθε μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών (ομάδα μονάδων) για την οποία η λογιστική αξία της υπεραξίας ή των άυλων περιουσιακών στοιχείων με αόριστες ωφέλιμες ζωές που επιμερίστηκε σε εκείνη τη μονάδα (ομάδα μονάδων) είναι σημαντική σε σχέση με τη συνολική λογιστική αξία της υπεραξίας ή των άυλων περιουσιακών στοιχείων με αόριστες ωφέλιμες ζωές της οικονομικής οντότητας:

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)·

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 πώλησης)·

δ) αν το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας (ομάδας μονάδων) βασίζεται στην αξία λόγω χρήσης:

i) μια περιγραφή κάθε βασικής παραδοχής στην οποία η διοίκηση έχει βασίσει τις προβλέψεις ταμιακών ροών της για την περίοδο που καλύπτουν οι πιο πρόσφατοι προϋπολογισμοί/προγνώσεις. Οι βασικές παραδοχές είναι εκείνες στις οποίες το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας (ομάδας μονάδων) είναι πιο ευαίσθητο,

ii) 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,

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·

ε) αν το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας (ομάδας μονάδων) βασίζεται στην εύλογη αξία μείον το κόστος της πώλησης, τη μέθοδο που χρησιμοποιήθηκε για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας μείον το κόστος της πώλησης. Αν η εύλογη αξία μείον το κόστος της πώλησης δεν έχει προσδιοριστεί με τη χρήση μιας παρατηρήσιμης αγοραίας τιμής για τη μονάδα (ομάδα μονάδων), θα γνωστοποιούνται και οι ακόλουθες πληροφορίες:

i) μια περιγραφή κάθε βασικής παραδοχής στην οποία η διοίκηση βάσισε τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας μείον το κόστος της πώλησης. Οι βασικές παραδοχές είναι εκείνες στις οποίες το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας (ομάδας μονάδων) είναι πιο ευαίσθητο,

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·

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,

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.

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.

Μεταβατικές διατάξεις και ημερομηνία έναρξης ισχύος

138. Αν η οικονομική οντότητα επιλέξει σύμφωνα με την παράγραφο 85 του ΔΠΧΑ 3 εφαρμόσει το ΔΠΧΑ 3 από οποιαδήποτε ημερομηνία προγενέστερη των ημερομηνιών έναρξης ισχύος που παρατίθενται στις παραγράφους 78-84 του ΔΠΧΑ 3, θα εφαρμόζει μελλοντικά και το παρόν Πρότυπο από εκείνη την ημερομηνία.

139. Σε διαφορετική περίπτωση, η οικονομική οντότητα θα εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο:

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.

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.

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·

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

A4. 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.

A5. 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».

A6. 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

A7. 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.

A8. 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 NM1 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 NM1 000 σε 1 χρόνο με 5 %	NM952,38	
Πιθανότητα	10,00 %	NM95,24
Παρούσα αξία των NM1 000 σε 2 χρόνια με 5,25 %	NM902,73	
Πιθανότητα	60,00 %	NM541,64
Παρούσα αξία των NM1 000 σε 3 χρόνια με 5,50 %	NM851,61	
Πιθανότητα	30,00 %	NM255,48
Αναμενόμενη παρούσα αξία		NM892,36

A9. Η αναμενόμενη παρούσα αξία των NM892,36 διαφέρει από την παραδοσιακή έννοια της καλύτερης εκτίμησης των NM902,73 (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.

A10. 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 A6), απαιτεί τις ίδιες εκτιμήσεις και την ίδια υποκειμενικότητα χωρίς να παρέχει την ίδια διαφάνεια στους υπολογισμούς που παρέχει η προσέγγιση των αναμενόμενων ταμιακών ροών.

A11. 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 NM50 και NM250, αλλά κανένα ποσό της σειράς δεν είναι περισσότερο πιθανό από κάποιο άλλο ποσό. Βάσει εκείνης της περιορισμένης πληροφόρησης, η εκτιμώμενη αναμενόμενη ταμιακή ροή είναι NM150 [(50 + 250)/2]·

β) το εκτιμώμενο ποσό είναι μεταξύ NM50 και NM250, αλλά το πιο πιθανό ποσό είναι NM100. Όμως, οι πιθανότητες του κάθε ποσού είναι άγνωστες. Βάσει εκείνης της περιορισμένης πληροφόρησης, η εκτιμώμενη αναμενόμενη ταμιακή ροή είναι NM133,33 [(50 + 100 + 250)/3]·

γ) το εκτιμώμενο ποσό θα είναι NM50 (πιθανότητα 10 τοις εκατό), NM250 (πιθανότητα 30 τοις εκατό) ή NM100 (πιθανότητα 60 τοις εκατό). Βάσει αυτής της περιορισμένης πληροφόρησης, η εκτιμώμενη αναμενόμενη ταμιακή ροή είναι NM140 [(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.

A12. 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.

A13. Κάποιοι υποστηρίζουν ότι οι μέθοδοι των αναμενόμενων ταμιακών ροών είναι ακατάλληλες για την επιμέτρηση ενός μοναδικού στοιχείου ή ενός στοιχείου με περιορισμένα πιθανά αποτελέσματα. Παραθέτουν ένα παράδειγμα ενός περιουσιακού στοιχείου με δύο πιθανά αποτελέσματα: μία πιθανότητα 90 τοις εκατό ότι οι ταμιακές ροές θα είναι NM10 και μία πιθανότητα 10 τοις εκατό ότι οι ταμιακές ροές θα είναι NM1 000. Παρατηρούν ότι η αναμενόμενες ταμιακές ροές στο παράδειγμα αυτό είναι NM109 και επικρίνουν το αποτέλεσμα αυτό διότι δεν αντιπροσωπεύει κανένα από τα ποσά που μπορεί τελικά να καταβληθούν.

A14. Οι ισχυρισμοί όπως εκείνος που μόλις επισημάνθηκε αντικατοπτρίζουν 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 NM10, αν και πρόκειται για την πιο πιθανή ταμιακή ροή. Αυτό συμβαίνει επειδή η μέτρηση των NM10 δεν ενσωματώνει την αβεβαιότητα των ταμιακών ροών στην επιμέτρηση του περιουσιακού στοιχείου. Αντίθετα, οι αβέβαιες ταμιακές ροές παρουσιάζονται ως βέβαιες. Καμία λογική οικονομική οντότητα δεν θα πωλούσε ένα περιουσιακό στοιχείο με αυτά τα χαρακτηριστικά προς NM10.

Προεξοφλητικό επιτόκιο

A15. 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.

A16. 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 A1, στην έκταση κατά την οποία οι παράγοντες αυτοί δεν έχουν προκαλέσει προσαρμογές στον υπολογισμό των εκτιμώμενων ταμιακών ροών.

A17. Ως ένα σημείο εκκίνησης για την εκτίμηση αυτή, η 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.

A18. Όμως, οι συντελεστές αυτοί πρέπει να προσαρμόζονται:

α) για να αντανακλούν τον τρόπο που η αγορά θα εκτιμούσε τους ειδικούς κινδύνους που συνδέονται με τις προβλεπόμενες ταμιακές ροές του περιουσιακού στοιχείου και

β) για να αποκλείουν τους κινδύνους που δεν συνδέονται με τις εκτιμώμενες ταμιακές ροές του περιουσιακού στοιχείου ή για τις οποίες οι εκτιμώμενες ταμιακές ροές έχουν προσαρμοστεί.

Προσοχή θα πρέπει να δίδεται σε κινδύνους τέτοιους, όπως ο κίνδυνος της χώρας, ο κίνδυνος συναλλάγματος, και ο κίνδυνος τιμών.

A19. Το προεξοφλητικό επιτόκιο είναι ανεξάρτητο της κεφαλαιακής δομής της 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.

A20. 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.

A21. 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.

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.

2. Το Πρότυπο αυτό δεν εφαρμόζεται σε χρηματοοικονομικά μέσα (συμπεριλαμβανομένων των εγγυήσεων) που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 39 *Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση*.

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]

5. Όταν ένα άλλο Πρότυπο ασχολείται με έναν ειδικό τύπο πρόβλεψης, ενδεχόμενης υποχρέωσης ή ενδεχόμενης απαίτησης, μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει εκείνο το Πρότυπο, αντί αυτού του Προτύπου. Για παράδειγμα, το ΔΠΧΑ 3 *Συνενώσεις επιχειρήσεων* αναφέρεται στο χειρισμό του αποκτώντος των ενδεχόμενων υποχρεώσεων που αναλαμβάνονται σε μια συνένωση επιχειρήσεων. Ομοίως, ορισμένοι τύποι προβλέψεων αναφέρονται επίσης σε Πρότυπα για:

   α) συμβάσεις κατασκευής (βλ. ΔΛΠ 11 *Συμβάσεις κατασκευής*)·

   β) φόρους εισοδήματος (βλ. ΔΛΠ 12 *Φόροι εισοδήματος*)·

   γ) μισθώσεις (βλ. ΔΛΠ 17 *Μισθώσεις*). Όμως, καθώς το ΔΛΠ 17 δεν περιλαμβάνει ειδικές προϋποθέσεις, που αφορούν τις λειτουργικές μισθώσεις που έχουν καταστεί επαχθείς, το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται σε τέτοιες περιπτώσεις·

   δ) παροχές σε εργαζομένους (βλ. ΔΛΠ19 *Παροχές σε εργαζομένους*) και

   ε) ασφαλιστήρια συμβόλαια (βλ. ΔΠΧΑ 4 *Ασφαλιστήρια συμβόλαια*). Όμως, το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται σε προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία ενός ασφαλιστή, εκτός από εκείνα που απορρέουν από τα συμβατικά δικαιώματα και τις δεσμεύσεις βάσει ασφαλιστηρίων συμβολαίων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 4.

6. Μερικά κονδύλια, που αντιμετωπίζονται ως προβλέψεις, μπορεί να αφορούν στην αναγνώριση εσόδων, για παράδειγμα όταν μια οικονομική οντότητα παραχωρεί εγγυήσεις έναντι μιας αμοιβής. Το παρόν Πρότυπο δεν αφορά την αναγνώριση εσόδων. Το ΔΛΠ 18 *Έσοδα* εξατομικεύει τις περιπτώσεις στις οποίες αναγνωρίζεται έσοδο και παρέχει πρακτικές οδηγίες στην εφαρμογή των κριτηρίων αναγνώρισης. Το παρόν Πρότυπο δεν μεταβάλλει τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 18.

7. Το παρόν Πρότυπο ορίζει τις προβλέψεις ως υποχρεώσεις αβέβαιου χρόνου ή ποσού. Σε μερικές χώρες ο όρος «πρόβλεψη» χρησιμοποιείται επίσης στο πλαίσιο στοιχείων τέτοιων, όπως απόσβεση, απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων και επισφαλών απαιτήσεων: αυτές είναι προσαρμογές 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

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

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 μετά την ημερομηνία του ισολογισμού. 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

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.

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).

[1] Η ερμηνεία του «πιθανού» σε αυτό το Πρότυπο ως «περισσότερο αληθοφανούς» δεν εφαρμόζεται αναγκαστικά σε άλλα Πρότυπα.

Αξιόπιστη εκτίμηση της δέσμευσης

25. Η χρήση εκτιμήσεων είναι ένα ουσιαστικό μέρος της κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων και δεν υπονομεύει την αξιοπιστία τους. Αυτό είναι ειδικότερα αληθές στην περίπτωση των προβλέψεων, οι οποίες από τη φύση τους είναι πιο αβέβαιες από τα περισσότερα άλλα στοιχεία του ισολογισμού. Εκτός από εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις, 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.

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 μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.

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.

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 μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, είναι περισσότερο επαχθείς από εκείνες τις ταμιακές εκροές του ιδίου ποσού που προκύπτουν αργότερα. Οι προβλέψεις, λοιπόν, προεξοφλούνται, όταν το αποτέλεσμα είναι ουσιώδες.

47. Το επιτόκιο (ή επιτόκια) προεξόφλησης 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.

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 κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, 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.

ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΣΕ ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ

59. Οι προβλέψεις θα αναθεωρούνται σε κάθε ημερομηνία ισολογισμού 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).

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.

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 μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, απαιτείται γνωστοποίηση σύμφωνα με το ΔΛΠ 10 *Γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού* εάν η αναδιάρθρωση είναι ουσιαστική και η έλλειψη γνωστοποίησης θα μπορούσε να επηρεάσει τις οικονομικές αποφάσεις που λαμβάνουν οι χρήστες βασιζόμενοι στις οικονομικές καταστάσεις.

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.

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.

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]

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.

3. Αν ένα άλλο Πρότυπο ορίζει τον λογιστικό χειρισμό για έναν ειδικό τύπο άυλου περιουσιακού στοιχείου, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει εκείνο το Πρότυπο αντί του παρόντος Προτύπου. Για παράδειγμα, το παρόν Πρότυπο δεν εφαρμόζεται:

α) στα άυλα περιουσιακά στοιχεία τα οποία κατέχει μια οικονομική οντότητα για πώληση κατά τη συνήθη πορεία της επιχείρησης (βλ. ΔΛΠ 2 *Αποθέματα* και ΔΛΠ 11 *Συμβάσεις κατασκευής*)·

β) στα αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία (βλ. ΔΛΠ 12 *Φόροι εισοδήματος*)·

γ) στις μισθώσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 17 *Μισθώσεις*·

δ) στα περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν από παροχές σε εργαζομένους (βλ. ΔΛΠ 19 *Παροχές σε εργαζομένους*)·

ε) χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, όπως ορίζονται στο ΔΛΠ 32. Η αναγνώριση και επιμέτρηση κάποιων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων καλύπτεται από *το* ΔΛΠ 27 *Ενοποιημένες και ατομικές οικονομικές καταστάσεις*, το ΔΛΠ 28 *Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις* και το ΔΛΠ 31 *Συμμετοχές σε κοινοπραξίες*·

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·

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*.

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.

6. Στην περίπτωση μιας χρηματοδοτικής μίσθωσης, το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι είτε ενσώματο είτε άυλο. Μετά την αρχική αναγνώριση, ένας μισθωτής αντιμετωπίζει λογιστικά ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που κατέχεται βάσει μιας χρηματοδοτικής μίσθωσης, σύμφωνα με αυτό το Πρότυπο. Δικαιώματα σύμφωνα με τις συμβάσεις παραχώρησης αδειών εκμετάλλευσης για στοιχεία τέτοια όπως κινηματογραφικές ταινίες, βιντεοσκοπήσεις, θεατρικά έργα, χειρόγραφα, ευρεσιτεχνίες και συγγραφικά δικαιώματα αποκλείονται από το πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 17 και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής αυτού του Προτύπου.

7. Εξαιρέσεις από το πεδίο εφαρμογής ενός Προτύπου μπορεί να υπάρχουν, αν οι δραστηριότητες ή οι συναλλαγές είναι τόσο εξειδικευμένες που καταλήγουν σε λογιστικά θέματα τα οποία ενδέχεται να χρήζουν αντιμετώπισης με 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

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

Μια *ενεργός αγορά* είναι μια αγορά όπου όλες οι κατωτέρω προϋποθέσεις συντρέχουν:

α) τα στοιχεία που είναι αντικείμενο εμπορίου στην αγορά είναι ομοιογενή·

β) πρόθυμοι αγοραστές και πωλητές μπορεί κανονικά να βρεθούν οποιαδήποτε στιγμή και

γ) οι τιμές είναι διαθέσιμες στο κοινό.

Η *ημερομηνία της συμφωνίας* για μια συνένωση επιχειρήσεων είναι η ημερομηνία κατά την οποία επιτυγχάνεται μια ουσιαστική συμφωνία μεταξύ των συνενωμένων μερών και, στην περίπτωση των οικονομικών οντοτήτων των οποίων οι μετοχές διαπραγματεύονται δημόσια, η ημερομηνία που ανακοινώνεται στο κοινό. Σε περίπτωση επιθετικής εξαγοράς εταιρείας, η πρώτη ημερομηνία κατά την οποία επιτυγχάνεται ουσιαστική συμφωνία μεταξύ των συνενωμένων μερών είναι η ημερομηνία κατά την οποία επαρκής αριθμός των ιδιοκτητών του αποκτώμενου έχουν αποδεχθεί την προσφορά του αποκτώντος ώστε ο αποκτών να αποκτά των έλεγχο του αποκτώμενου.

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.

Εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου είναι το ποσό για το οποίο αυτό το περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέληση τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς σε καθαρά εμπορική βάση.

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.

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

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 αποκτάται σε μια συνένωση επιχειρήσεων αντιπροσωπεύει μια καταβολή του αποκτώντος εν όψει μελλοντικών οικονομικών ωφελειών από περιουσιακά στοιχεία που δεν δύνανται να προσδιοριστούν μεμονωμένα και να αναγνωριστούν ιδιαιτέρως. Οι μελλοντικές οικονομικές ωφέλειες μπορεί να προέλθουν από σύμπραξη μεταξύ των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν ή από περιουσιακά στοιχεία τα οποία, κατ' ιδίαν, δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για αναγνώριση στις οικονομικές καταστάσεις, αλλά για τα οποία ο αποκτών είναι προετοιμασμένος να προχωρήσει σε μια πληρωμή κατά τη συνένωση επιχειρήσεων.

12. Το περιουσιακό στοιχείο πληροί το κριτήριο της αναγνωρισιμότητας κατά τον ορισμό του άυλου περιουσιακού στοιχείου όταν:

α) διαχωρίζεται, ήτοι μπορεί να διαχωριστεί ή να διαιρεθεί από την οικονομική οντότητα και να πωληθεί, μεταβιβαστεί, παραχωρηθεί, ενοικιαστεί ή ανταλλαγεί είτε μεμονωμένα είτε σε συνδυασμό με σχετικό συμβόλαιο, περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση ή

β) προκύπτει από συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα, ασχέτως αν τα δικαιώματα αυτά είναι μεταβιβάσιμα ή διαχωρίζονται από την οικονομική οντότητα ή από άλλα δικαιώματα και δεσμεύσεις.

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.

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.

24. Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο θα επιμετράται αρχικώς στο κόστος.

Διακεκριμένη απόκτηση

25. Κανονικά, η τιμή που καταβάλλει η οικονομική οντότητα ώστε να αποκτήσει διακεκριμένα ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο 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 επίδραση της πιθανότητας αντανακλάται στο κόστος του περιουσιακού στοιχείου. Συνεπώς, το κριτήριο της πιθανότητας για αναγνώριση της παραγράφου 21 στοιχείο α) θεωρείται πάντοτε ότι ικανοποιείται για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που αποκτώνται ξεχωριστά.

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.

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.

32. Αν πληρωμή για ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αναβάλλεται πέραν των συνήθων πιστωτικών όρων, 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 αν κεφαλαιοποιείται σύμφωνα με τον χειρισμό της κεφαλαιοποίησης που επιτρέπεται από το ΔΛΠ 23 *Κόστος δανεισμού*.

Απόκτηση ως μέρος μιας συνένωσης επιχειρήσεων

33. Σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 3, 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 της απόκτησης. Η εύλογη αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου αντανακλά τις προσδοκίες της αγοράς για την πιθανότητα ότι τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα. Με άλλα λόγια, η επίδραση της πιθανότητας αντανακλάται στην εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου. Συνεπώς, το κριτήριο της πιθανότητας για αναγνώριση της παραγράφου 21 στοιχείο α) θεωρείται πάντοτε ότι ικανοποιείται για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που αποκτώνται σε συνενώσεις επιχειρήσεων.

34. Συνεπώς, σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο και το ΔΠΧΑ 3, ο αποκτών αναγνωρίζει άυλο περιουσιακό στοιχείο του αποκτώμενου κατά την ημερομηνία της απόκτησης ξεχωριστά από την υπεραξία, αν η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα, άσχετα αν το περιουσιακό στοιχείο είχε αναγνωριστεί από τον αποκτώντα πριν τη συνένωση επιχειρήσεων. Αυτό σημαίνει ότι ο αποκτών αναγνωρίζει ως περιουσιακό στοιχείο διακεκριμένα από την υπεραξία, ένα έργο έρευνας και ανάπτυξης σε εξέλιξη του αποκτώμενου αν το έργο πληροί τις προϋποθέσεις του ορισμού του άυλου περιουσιακού στοιχείου και η εύλογη αξία του μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα. Το έργο έρευνας και ανάπτυξης σε εξέλιξη του αποκτώμενου πληροί τις προϋποθέσεις του ορισμού του άυλου περιουσιακού στοιχείου όταν:

α) πληροί τις προϋποθέσεις για αναγνώριση ως περιουσιακό στοιχείο και

β) είναι αναγνωρίσιμο, ήτοι διαχωρίζεται ή ανακύπτει από συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα.

Η επιμέτρηση της εύλογης αξίας αποκτηθέντος σε συνένωση επιχειρήσεων άυλου περιουσιακού στοιχείου

35. Η εύλογη αξία των άυλων περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν σε συνενώσεις επιχειρήσεων μπορεί συνήθως να επιμετρηθεί με αρκετή αξιοπιστία ώστε να αναγνωριστεί διακεκριμένα από την υπεραξία. 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, αντί να αποδεικνύει την αδυναμία αξιόπιστης επιμέτρησης της. Αν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που αποκτήθηκε σε συνένωση επιχειρήσεων έχει περιορισμένη ωφέλιμη ζωή, υπάρχει μια μαχητή θέση ότι η εύλογη αξία του μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία.

36. Ένα αποκτηθέν σε συνένωση επιχειρήσεων άυλο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να διαχωρίζεται, αλλά μόνο σε συνδυασμό με σχετικό ενσώματο πάγιο ή άυλο περιουσιακό στοιχείο. Για παράδειγμα, ένας τίτλος περιοδικού μπορεί να μην μπορεί να πωληθεί ξεχωριστά από τη σχετιζόμενη βάση δεδομένων των συνδρομητών ή ένα εμπορικό σήμα για φυσικό μεταλλικό νερό μπορεί να σχετίζεται με μια συγκεκριμένη πηγή και να μην μπορεί να πωληθεί ξεχωριστά από την πηγή. Σε τέτοιες περιπτώσεις, ο αποκτών αναγνωρίζει την ομάδα των περιουσιακών στοιχείων ως ένα ενιαίο στοιχείο διακεκριμένα από την εύλογη αξία, αν οι μεμονωμένες εύλογες αξίες των περιουσιακών στοιχείων της ομάδας δεν μπορούν να επιμετρηθούν αξιόπιστα.

37. Οι όροι «μάρκα» και «ονομασία προϊόντος» συχνά χρησιμοποιούνται ως συνώνυμα των εμπορικών και άλλων σημάτων. 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 της τεχνικής εμπειρογνωμοσύνης. Ο αποκτών αναγνωρίζει ως ενιαίο περιουσιακό στοιχείο μια ομάδα συμπληρωματικών άυλων περιουσιακών στοιχείων που συνιστούν ένα σήμα αν οι μεμονωμένες εύλογες αξίες των συμπληρωματικών περιουσιακών στοιχείων δεν επιμετρώνται αξιόπιστα. Αν οι μεμονωμένες εύλογες αξίες των συμπληρωματικών περιουσιακών στοιχείων μπορούν να επιμετρηθούν αξιόπιστα, ο αποκτών δύναται να τις αναγνωρίσει ως ενιαίο περιουσιακό στοιχείο εφόσον τα μεμονωμένα περιουσιακά στοιχεία έχουν παρόμοιες ωφέλιμες ζωές.

38. Η μόνη περίπτωση κατά την οποία μπορεί να μην είναι δυνατό να επιμετρηθεί αξιόπιστα η εύλογη αξία ενός αποκτηθέντος σε συνένωση επιχειρήσεων άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι όταν το άυλο περιουσιακό στοιχείο προκύπτει από νομικά ή άλλα συμβατικά δικαιώματα και:

α) δεν μπορεί να διαχωριστεί ή

β) μπορεί να διαχωριστεί αλλά δεν υπάρχει ιστορικό ή απόδειξη πράξεων συναλλαγών για τα ίδια η παρόμοια περιουσιακά στοιχεία και η εκτίμηση της εύλογης αξίας με διαφορετικό τρόπο θα συνεπάγετο τη χρήση μη μετρήσιμων μεταβλητών.

39. Οι χρηματιστηριακές τιμές σε μια ενεργό αγορά παρέχουν την πιο αξιόπιστη εκτίμηση της εύλογης αξίας ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου (βλ. επίσης την παράγραφο 78). Η κατάλληλη αγοραία τιμή είναι συνήθως η τρέχουσα τιμή προσφοράς. Αν τρέχουσες προσφερόμενες τιμές δεν είναι διαθέσιμες, η τιμή της πλέον πρόσφατης όμοιας συναλλαγής μπορεί να παρέχει μια βάση από την οποία να εκτιμάται η εύλογη αξία, με την προϋπόθεση ότι δεν υπήρξε μια ουσιώδης μεταβολή στις οικονομικές συνθήκες μεταξύ της ημερομηνίας της συναλλαγής και της ημερομηνίας κατά την οποία εκτιμάται η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου.

40. Αν δεν υπάρχει ενεργός αγορά για ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο, η εύλογη αξία του είναι το ποσό που η οικονομική οντότητα θα είχε πληρώσει γι' αυτό κατά την ημερομηνία της απόκτησης, σε μια συναλλαγή μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς, βασιζόμενη στην καλύτερη διαθέσιμη πληροφόρηση. Κατά τον προσδιορισμό αυτού του ποσού, η οικονομική οντότητα λαμβάνει υπόψη το αποτέλεσμα των πρόσφατων συναλλαγών για όμοια περιουσιακά στοιχεία.

41. Οι οικονομικές οντότητες που συνήθως εμπλέκονται στην αγορά και πώληση μοναδικών άυλων περιουσιακών στοιχείων μπορεί να έχουν αναπτύξει τεχνικές για την εκτίμηση των εύλογων αξιών τους έμμεσα. Αυτές οι τεχνικές μπορεί να χρησιμοποιούνται για αρχική επιμέτρηση ενός αποκτηθέντος σε συνένωση επιχειρήσεων άυλου περιουσιακού στοιχείου αν επιδίωξη τους είναι να εκτιμούν την εύλογη αξία και αν αυτές αντανακλούν τρέχουσες συναλλαγές και πρακτικές του κλάδου στον οποίο ανήκει το περιουσιακό στοιχείο. Στις τεχνικές αυτές περιλαμβάνονται, όταν αρμόζει:

α) η χρήση συντελεστών πολλαπλασιασμού που αντικατοπτρίζουν τις τρέχουσες συναλλαγές της αγοράς σε δείκτες που οδηγούν την κερδοφορία του περιουσιακού στοιχείου (όπως έσοδα, μερίδιο αγοράς και κέρδη εκμετάλλευσης) ή τα έσοδα από δικαιώματα που θα μπορούσαν να αποκτηθούν από την παραχώρηση των δικαιωμάτων του άυλου περιουσιακού στοιχείου σε έτερο μέρος σε μια συναλλαγή που διεξάγεται σε καθαρά εμπορική βάση (όπως κατά την προσέγγιση «απαλλαγή δικαιωμάτων») ή

β) η προεξόφληση των εκτιμώμενων μελλοντικών ταμιακών ροών από το περιουσιακό στοιχείο.

Μεταγενέστερες δαπάνες σε αποκτώμενο έργο έρευνας και ανάπτυξης εν εξελίξει

42. Δαπάνες για έρευνα ή ανάπτυξη που:

α) σχετίζονται με έργο έρευνας και ανάπτυξης που βρίσκεται σε εξέλιξη το οποίο αποκτήθηκε χωριστά ή σε 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.

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.

47. Η παράγραφος 21 στοιχείο β) ορίζει ειδικώς ότι προϋπόθεση της αναγνώρισης άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι το κόστος του περιουσιακού στοιχείου να επιμετράται αξιόπιστα. Η εύλογη αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου για το οποίο δεν υπάρχουν συγκρίσιμες αγοραίες συναλλαγές είναι δυνατό να επιμετρηθεί με αξιοπιστία εάν α) δεν υφίσταται για το περιουσιακό στοιχείο σημαντική διακύμανση του εύρους των ορθολογικών εκτιμήσεων της εύλογης αξίας ή β) είναι δυνατός ο ορθολογικός προσδιορισμός των πιθανοτήτων των διαφόρων εκτιμήσεων εντός του εύρους τιμών και η

εφαρμογή τους στην εκτίμηση της εύλογης αξίας. Αν η οικονομική οντότητα μπορεί να προσδιορίσει αξιόπιστα 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.

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.

50. Διαφορές μεταξύ της αγοραίας αξίας μιας οικονομικής οντότητας και της λογιστικής αξίας των αναγνωρίσιμων καθαρών περιουσιακών στοιχείων της σε οποιαδήποτε χρονική στιγμή μπορεί να καταγράψουν μια σειρά παραγόντων, που επηρεάζουν την αξία της οικονομικής οντότητας. Όμως τέτοιες διαφορές δεν αντιπροσωπεύουν το κόστος των άυλων περιουσιακών στοιχείων που ελέγχονται από την οικονομική οντότητα.

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.

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.

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

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

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 (βλ. παραγράφους 18-67) ή

β) το στοιχείο αποκτάται μετά από μια συνένωση επιχειρήσεων και δεν μπορεί να αναγνωριστεί ως ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο. Αν αυτό συμβαίνει, οι δαπάνες αυτές (οι οποίες συμπεριλαμβάνονται στο κόστος της συνένωσης επιχειρήσεων) θα αποτελούν μέρος του ποσού που αποδίδεται στην υπεραξία κατά την ημερομηνία της απόκτησης (βλ. ΔΠΧΑ 3).

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. Στις περιπτώσεις αυτές, οι δαπάνες αναγνωρίζονται ως έξοδα, όταν πραγματοποιούνται. Για παράδειγμα, εκτός αν αποτελεί μέρος του κόστους μιας συνένωσης επιχειρήσεων, οι δαπάνες για έρευνα αναγνωρίζονται ως έξοδα, όταν πραγματοποιούνται (βλ. παράγραφο 54). Άλλα παραδείγματα εξόδων που αναγνωρίζονται ως έξοδα, όταν πραγματοποιούνται περιλαμβάνουν:

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·

γ) δαπάνες διαφήμισης και προώθησης·

δ) δαπάνες για επανεγκατάσταση ή αναδιοργάνωση μέρους ή του συνόλου μιας οικονομικής οντότητας.

70. Η παράγραφος 68 δεν αποκλείει αναγνώριση μιας προπληρωμής ως ενός περιουσιακού στοιχείου, όταν η πληρωμή για την παράδοση εμπορευμάτων ή υπηρεσιών έχει πραγματοποιηθεί πριν από την παράδοση των εμπορευμάτων ή την παροχή των υπηρεσιών.

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.

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. Για το σκοπό των αναπροσαρμογών σύμφωνα με αυτό το Πρότυπο, η εύλογη αξία θα προσδιορίζεται με αναφορά σε μια ενεργό αγορά. 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).

78. Είναι ασύνηθες μια ενεργός αγορά με τα χαρακτηριστικά που περιγράφονται στην παράγραφο 8 να υπάρχει για ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο, μολονότι αυτό μπορεί να συμβεί. 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.

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.

80. Αν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αναπροσαρμόζεται, κάθε σωρευμένη απόσβεση κατά την ημερομηνία της αναπροσαρμογής:

α) είτε επαναδιατυπώνεται ανάλογα με τη μεταβολή στην προ αποσβέσεων αξία του περιουσιακού στοιχείου, ούτως ώστε η λογιστική αξία του, μετά την αναπροσαρμογή, να είναι ίση με την αναπροσαρμοσμένη αξία του ή

β) συμψηφίζεται έναντι της προ αποσβέσεων λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου και το καθαρό ποσό επαναδιατυπώνεται σύμφωνα με το αναπροσαρμοσμένο ποσό του περιουσιακού στοιχείου.

81. Αν ένα 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.

82. Αν η εύλογη αξία ενός αναπροσαρμοσμένου άυλου περιουσιακού στοιχείου δεν μπορεί εφεξής να προσδιορίζεται με αναφορά σε μια ενεργό αγορά, η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου πρέπει να είναι η αναπροσαρμοσμένη αξία του κατά την ημερομηνία της τελευταίας αναπροσαρμογής με αναφορά στην ενεργό αγορά μείον κάθε μεταγενέστερης σωρευμένης απόσβεσης και κάθε μεταγενέστερης σωρευμένης ζημίας απομείωσης.

83. Το γεγονός ότι δεν υπάρχει πλέον 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.

84. Αν η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να προσδιορίζεται με παραπομπή σε μια ενεργό αγορά σε μια μεταγενέστερη ημερομηνία επιμέτρησης, η μέθοδος της αναπροσαρμογής εφαρμόζεται από αυτήν την ημερομηνία.

85. Αν η λογιστική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου αυξάνεται ως αποτέλεσμα μιας αναπροσαρμογής, η αύξηση θα πιστώνεται κατευθείαν στην καθαρή θέση στο πλεόνασμα αναπροσαρμογής. Όμως, μια αύξηση λόγω αναπροσαρμογής θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, κατά την έκταση που αναστρέφει μια προηγούμενη υποτίμηση του ιδίου περιουσιακού στοιχείου, η οποία είχε προηγουμένως αναγνωριστεί στα αποτελέσματα.

86. Αν η λογιστική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου μειώνεται ως αποτέλεσμα μιας αναπροσαρμογής, η μείωση πρέπει να αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Όμως, η μείωση θα χρεώνεται απευθείας στην καθαρή θέση στο πλεόνασμα αναπροσαρμογής κατά την έκταση που υπάρχει πιστωτικό υπόλοιπο στο πλεόνασμα αναπροσαρμογής αναφορικά με το περιουσιακό στοιχείο αυτό.

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 μέσω της κατάστασης λογαριασμού 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·

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.

92. Λαμβάνοντας υπόψη το ιστορικό των ταχέων μεταβολών στην τεχνολογία, στο ηλεκτρονικό λογισμικό και πολλά άλλα, τα άυλα περιουσιακά στοιχεία είναι ευαίσθητα στην τεχνολογική απαξίωση. Συνεπώς, πιθανολογείται ότι η ωφέλιμη ζωή τους θα είναι σύντομη.

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.

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.

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

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.

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 μέθοδο της μονάδας παραγωγής. Η μέθοδος που χρησιμοποιείται επιλέγεται βασιζόμενη στον προσδοκώμενο ρυθμό ανάλωσης των αναμενόμενων μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που

ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο και εφαρμόζεται σταθερά από περίοδο σε περίοδο, εκτός αν υπάρχει μια μεταβολή στον προσδοκώμενο ρυθμό ανάλωσης αυτών των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών. Θα υπάρξουν σπάνια, αν υπάρξουν ποτέ, πειστικές ενδείξεις που να στηρίζουν μια μέθοδο απόσβεσης για άυλα περιουσιακά στοιχεία με περιορισμένες ωφέλιμες ζωές η οποία να καταλήγει σε ένα χαμηλότερο ποσό σωρευμένης απόσβεσης σε σχέση με τη σταθερή μέθοδο.

99. Η απόσβεση συνήθως αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Ωστόσο, κάποιες φορές τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που ενσωματώνονται σε ένα περιουσιακό στοιχείο απορροφώνται στην παραγωγή άλλων περιουσιακών στοιχείων. Στην περίπτωση αυτή, η 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

100. Η υπολειμματική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή θα εκτιμάται ότι είναι μηδενική, εκτός αν:

α) υπάρχει μια δέσμευση τρίτου μέρος να αγοράσει το περιουσιακό στοιχείο στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του ή

β) υπάρχει μια ενεργός αγορά για το περιουσιακό στοιχείο και:

i) η υπολειμματική αξία μπορεί να προσδιοριστεί με παραπομπή σε αυτή την αγορά και

ii) πιθανολογείται ότι τέτοια αγορά θα υπάρχει στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου.

101. Το αποσβέσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή προσδιορίζεται μετά την έκπτωση της υπολειμματικής αξίας του. 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.

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.

113. Το κέρδος ή η ζημία που απορρέει από τη παύση αναγνώρισης ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου θα προσδιορίζεται ως η διαφορά μεταξύ του καθαρού προϊόντος της διάθεσης, αν υπάρχει, και της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου. Θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα όταν το περιουσιακό στοιχείο παύει να αναγνωρίζεται (εκτός αν το ΔΛΠ 17 απαιτεί διαφορετικά σε συναλλαγή πώλησης και επαναμίσθωσης). Τα κέρδη δεν θα αναγνωρίζονται ως ακαθάριστα έσοδα.

114. Η διάθεση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου μπορεί να γίνεται με διάφορους τρόπους (π.χ. δια της πώλησης, της σύναψης σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης ή της δωρεάς). Κατά τον προσδιορισμό της ημερομηνίας διάθεσης τέτοιου στοιχείου, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τα κριτήρια του ΔΛΠ 18 *Έσοδα* για την αναγνώριση εσόδων από την πώληση αγαθών. Το ΔΛΠ 17 εφαρμόζεται στη διάθεση μέσω πώλησης και επαναμίσθωσης.

115. Αν σύμφωνα με την αρχή της αναγνώρισης της παραγράφου 21 η 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.

116. Το αντάλλαγμα που πρέπει να ληφθεί κατά τη διάθεση άυλου περιουσιακού στοιχείου αναγνωρίζεται αρχικώς στην εύλογη αξία. Αν η πληρωμή του άυλου περιουσιακού στοιχείου αναβληθεί, το αντάλλαγμα που λήφθηκε αναγνωρίζεται αρχικά στην ισοδύναμη τιμή μετρητοίς του. Η διαφορά μεταξύ του ονομαστικού ποσού του ανταλλάγματος και της ταμιακής τιμής μετρητοίς αναγνωρίζεται ως έσοδο τόκου σύμφωνα με το ΔΛΠ 18, αντανακλώντας την πραγματική απόδοση της απαίτησης.

117. Η απόσβεση ενός 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 κατευθείαν στην καθαρή θέση 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,

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,

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

124. Αν άυλα περιουσιακά στοιχεία αντιμετωπίζονται λογιστικά σε αναπροσαρμοσμένα ποσά, η οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί τα ακόλουθα:

α) κατά κατηγορία άυλων περιουσιακών στοιχείων:

i) την ημερομηνία έναρξης ισχύος της αναπροσαρμογής,

ii) τη λογιστική αξία των αναπροσαρμοσμένων άυλων περιουσιακών στοιχείων και

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 παραγράφου 74·

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 και

γ) τις μεθόδους και τις σημαντικές παραδοχές που εφαρμόσθηκαν για την εκτίμηση των εύλογων αξιών των περιουσιακών στοιχείων.

125. Μπορεί να είναι αναγκαίο να συναθροίζονται οι κατηγορίες των αναπροσαρμοσμένων περιουσιακών στοιχείων σε μεγαλύτερες κατηγορίες για λόγους γνωστοποιήσεων. Όμως, κατηγορίες δεν συναθροίζονται, αν αυτό θα κατέληγε στη ενοποίηση μιας κατηγορίας 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

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

129. Αν η οικονομική οντότητα επιλέξει σύμφωνα με την παράγραφο 85 του ΔΠΧΑ 3 εφαρμόσει το ΔΠΧΑ 3 από οποιαδήποτε ημερομηνία προγενέστερη των ημερομηνιών έναρξης ισχύος που παρατίθενται στις παραγράφους 78-84 του ΔΠΧΑ 3, θα εφαρμόζει μελλοντικά και το παρόν Πρότυπο από εκείνη την ημερομηνία. Συνεπώς, η οικονομική οντότητα δεν θα προσαρμόσει τη λογιστική αξία των άυλων περιουσιακών στοιχείων που αναγνωρίστηκαν την ημερομηνία εκείνη. Όμως, η

οικονομική οντότητα θα εφαρμόσει το παρόν Πρότυπο εκείνη την ημερομηνία προκειμένου να επανεκτιμήσει τις ωφέλιμες ζωές των αναγνωρισμένων της 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.

130. Σε διαφορετική περίπτωση, η οικονομική οντότητα θα εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο:

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.

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.

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).

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 39

Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση

ΣΚΟΠΟΣ

1. Σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να καθιερώσει αρχές για την αναγνώριση και την επιμέτρηση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων και κάποιων συμβολαίων αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικών στοιχείων. Οι απαιτήσεις παρουσίασης πληροφοριών σχετικά με χρηματοοικονομικά μέσα αναφέρονται στο ΔΛΠ 32 *Χρηματοοικονομικά μέσα: Παρουσίαση*. Οι απαιτήσεις γνωστοποίησης πληροφοριών σχετικά με χρηματοοικονομικά μέσα αναφέρονται στο ΔΛΠ 7 *Χρηματοοικονομικά μέσα: Γνωστοποιήσεις*.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

2. 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 και κοινοπραξίες που αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 27 *Ενοποιημένες και ατομικές οικονομικές καταστάσεις*, ΔΛΠ 28 *Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις* ή ΔΛΠ 31 *Συμμετοχές σε κοινοπραξίες*. Ωστόσο, οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν το παρόν Πρότυπο σε συμμετοχή σε θυγατρική ή συγγενή επιχείρηση ή σε κοινοπραξία που σύμφωνα με το ΔΛΠ 27, το ΔΛΠ 28 ή το ΔΛΠ 31 αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο. Επίσης, οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν το παρόν Πρότυπο σε παράγωγα που αφορούν συμμετοχές σε θυγατρικές ή συγγενείς επιχειρήσεις ή κοινοπραξίες εκτός αν το παράγωγο ανταποκρίνεται στον ορισμό του συμμετοχικού τίτλου της οικονομικής οντότητας του ΔΛΠ 32·

β) δικαιώματα και δεσμεύσεις από μισθώματα για τα οποία εφαρμόζεται το ΔΛΠ 17 *Μισθώσεις*. Ωστόσο:

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*·

δ) χρηματοοικονομικά μέσα εκδοθέντα από την οικονομική οντότητα που ανταποκρίνονται στον ορισμό του συμμετοχικού τίτλου του ΔΛΠ 32 (συμπεριλαμβανομένων δικαιωμάτων προαίρεσης και δικαιωμάτων αγοράς μετοχών). Όμως, ο κάτοχος τέτοιων συμμετοχικών τίτλων εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο στα μέσα αυτά, εκτός αν ανταποκρίνονται στην εξαίρεση του α), ανωτέρω·

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·

στ) συμβάσεις για ενδεχόμενη αντιπαροχή σε μια συνένωση επιχειρήσεων (βλ. ΔΠΧΑ 3 *Συνενώσεις επιχειρήσεων*). Η εξαίρεση αυτή αφορά μόνον τον αποκτώντα·

ζ) συμβάσεις για τη μελλοντική αγορά ή πώληση ενός αποκτώμενου στοιχείου μεταξύ ενός αποκτώντος και ενός πωλητού σε μια συνένωση επιχειρήσεων·

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.

3. [Απαλείφθηκε]

4. Οι κάτωθι δανειακές δεσμεύσεις εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος προτύπου:

α) δανειακές δεσμεύσεις που η οικονομική οντότητα ορίζει ως χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων. 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. Η παράγραφος 47 στοιχείο δ) προσδιορίζει την επακόλουθη επιμέτρηση των υποχρεώσεων που απορρέουν από τις εν λόγω δανειακές δεσμεύσεις.

5. 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 τα συμβόλαια 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.

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. Σε αυτούς περιλαμβάνονται, 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·

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 συναφείς συμβάσεις συμψηφιστικά τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο ή με την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων (είτε με τον αντισυμβαλλόμενο, συνάπτοντας συμβόλαια συμψηφισμού, είτε πωλώντας τη σύμβαση πριν 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 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 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 5 αξιολογούνται ώστε να προσδιοριστεί αν συνάφθηκαν και συνεχίζουν να κατέχονται 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 και συνεπώς, αν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου.

7. Ένα πωληθέν δικαίωμα προαίρεσης για την αγορά ή πώληση μη χρηματοοικονομικού στοιχείου που μπορεί να διακανονιστεί συμψηφιστικά τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο, ή με την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων, σύμφωνα με την παράγραφο 6 στοιχείο α) ή δ) εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου. Σύμβαση του είδους αυτού 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

8. Οι όροι που καθορίζονται στο ΔΛΠ 32 χρησιμοποιούνται στο παρόν Πρότυπο με τις έννοιες που προσδιορίζονται στην παράγραφο 11 του ΔΛΠ 32. Το ΔΛΠ 32, δίδει τον ορισμό των ακόλουθων όρων:

— χρηματοοικονομικό μέσο,

— χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο,

— χρηματοοικονομική υποχρέωση,

— συμμετοχικός τίτλος

και παρέχει καθοδήγηση σχετικά με την εφαρμογή των ορισμών αυτών.

9. Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται στο παρόν Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:

Ορισμός του παραγώγου

Παράγωγο είναι χρηματοοικονομικό μέσο ή άλλο συμβόλαιο που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου (βλ. παραγράφους 2-7) και έχει και τα τρία ακόλουθα χαρακτηριστικά:

α) η αξία του μεταβάλλεται σύμφωνα με τις μεταβολές ενός καθορισμένου επιτοκίου, μιας τιμής χρηματοοικονομικού μέσου, ενός αγαθού, μιας συναλλαγματικής ισοτιμίας, ενός δείκτη τιμών ή συντελεστών, μιας πιστωτικής διαβάθμισης ή ενός πιστωτικού δείκτη ή μιας άλλης μεταβλητής, με την προϋπόθεση, στην περίπτωση μη χρηματοοικονομικής μεταβλητής, ότι η μεταβλητή δεν αναφέρεται ειδικά σε κάποιον αντισυμβαλλόμενο της σύμβασης (ορισμένες φορές αποκαλείται το «υποκείμενο»)·

β) δεν προϋποθέτει αρχική καθαρή επένδυση ή απαιτεί ελάχιστη αρχική επένδυση σε σχέση με άλλους τύπους συμβάσεων που έχουν παρόμοια συμπεριφορά στις μεταβολές των συνθηκών της αγοράς και

γ) διακανονίζεται σε μια μελλοντική ημερομηνία.

Ορισμοί για τις τέσσερις κατηγορίες χρηματοοικονομικών μέσων

Ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή μια χρηματοοικονομική υποχρέωση στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων είναι χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή χρηματοοικονομική υποχρέωση που πληροί οποιαδήποτε από τις δύο προϋποθέσεις που ακολουθούν:

α) κατατάσσεται ως κατεχόμενο για εμπορική εκμετάλλευση. Ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή μια χρηματοοικονομική υποχρέωση κατατάσσεται ως κατεχόμενο για εμπορική εκμετάλλευση αν:

i) αποκτήθηκε ή πραγματοποιήθηκε κυρίως για σκοπούς πώλησης ή επαναγοράς στο εγγύς μέλλον,

ii) αποτελεί μέρος χαρτοφυλακίου εξατομικευμένων χρηματοοικονομικών μέσων που είχαν κοινή διαχείριση και για τα οποία υπάρχουν τεκμηριωμένες ενδείξεις πρόσφατου σχεδίου βραχυπρόθεσμης αποκόμισης κερδών ή

iii) είναι παράγωγο (εκτός από παράγωγο που είναι συμβόλαιο χρηματοοικονομικής εγγύησης ή προσδιορισμένο και αποτελεσματικό μέσο αντιστάθμισης)·

β) κατά την αρχική αναγνώριση προσδιορίστηκε από την οικονομική οντότητα στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων. Μια οικονομική οντότητα μπορεί να χρησιμοποιεί αυτόν τον προσδιορισμό μόνο όταν επιτρέπεται από την παράγραφο 11Α ή όταν αυτός ο τρόπος καταλήγει σε περισσότερο σχετική πληροφόρηση, διότι είτε:

i) απαλείφει ή μειώνει αισθητά μια ανακολουθία στην επιμέτρηση ή την αναγνώριση (ορισμένες φορές αναφερόμενη ως «λογιστική αναντιστοιχία») που θα απέρρεε διαφορετικά από την επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων ή την αναγνώριση των κερδών και ζημιών επί αυτών σε διαφορετικές βάσεις ή

ii) μια ομάδα χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων ή αμφότερων τυγχάνει διαχείρισης και η απόδοσή της αξιολογείται σε επίπεδο εύλογης αξίας, σύμφωνα με την τεκμηριωμένη στρατηγική διαχείρισης κινδύνων ή επενδύσεων, και πληροφόρηση σχετικά με την ομάδα παρέχεται εσωτερικά σε αυτό το επίπεδο στα βασικά διοικητικά στελέχη της οικονομικής οντότητας [όπως περιγράφεται στο ΔΛΠ 24 *Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών* (όπως αναθεωρήθηκε το 2003)], για παράδειγμα στο διοικητικό συμβούλιο και τον ανώτερο εκτελεστικό διευθυντή της οικονομικής οντότητας.

Στο ΔΠΧΑ 7, οι παράγραφοι 9-11 και Β4 απαιτούν η οικονομική οντότητα να παράσχει γνωστοποιήσεις σχετικά με τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που έχει προσδιορίσει στην εύλογη αξία μέσω αποτελεσμάτων, συμπεριλαμβανομένου του τρόπου με τον οποίο ικανοποίησε αυτές τις προϋποθέσεις. Για τους συμμετοχικούς τίτλους που πληρούν τις προϋποθέσεις σύμφωνα με την παράγραφο ii) παραπάνω, αυτή η γνωστοποίηση περιλαμβάνει αφηγηματική περιγραφή του τρόπου με τον οποίο ο προσδιορισμός στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων συμφωνεί με την τεκμηριωμένη στρατηγική διαχείρισης κινδύνων ή επενδύσεων της οικονομικής οντότητας.

Οι επενδύσεις σε συμμετοχικούς τίτλους που δεν έχουν χρηματιστηριακή τιμή σε ενεργό αγορά και των οποίων η εύλογη αξία δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα [βλ. παράγραφο 46 στοιχείο γ) και προσάρτημα Α, παράγραφοι ΟΕ80 και ΟΕ81], δεν προσδιορίζονται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων.

Πρέπει να σημειωθεί ότι οι παράγραφοι 48, 48Α, 49 και το προσάρτημα Α, παράγραφοι ΟΕ69-ΟΕ82, στις οποίες παρατίθενται οι απαιτήσεις για τον προσδιορισμό μιας αξιόπιστης επιμέτρησης της εύλογης αξίας ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή χρηματοοικονομικής υποχρέωσης, ισχύουν εξίσου για όλα τα στοιχεία που επιμετρώνται στην εύλογη αξία, είτε με προσδιορισμό είτε διαφορετικά, ή των οποίων η εύλογη αξία γνωστοποιείται.

Διακρατούμενες μέχρι τη λήξη επενδύσεις είναι μη παράγωγα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία με καθορισμένες ή προσδιοριστέες πληρωμές και καθορισμένη λήξη τα οποία η οικονομική οντότητα έχει την πρόθεση και τη δυνατότητα να διακρατήσει μέχρι τη λήξη (βλ. προσάρτημα Α παράγραφοι ΟΕ16-ΟΕ25), εκτός από:

α) εκείνα που η οικονομική οντότητα προσδιορίζει στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων κατά την αρχική αναγνώριση·

β) εκείνα που η οικονομική οντότητα προσδιορίζει ως διαθέσιμα προς πώληση και

γ) εκείνα που ανταποκρίνονται στον ορισμό των δανείων και απαιτήσεων.

Η οικονομική οντότητα δεν κατατάσσει κανένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ως διακρατούμενο μέχρι τη λήξη, εάν κατά τη διάρκεια του τρέχοντος οικονομικού έτους ή των δύο προηγούμενων οικονομικών ετών, έχει πωλήσει ή επανακατατάξει σημαντικού ύψους διακρατούμενες μέχρι τη λήξη επενδύσεις (σε σχέση με το συνολικό χαρτοφυλάκιο επενδύσεων που διακρατούνται μέχρι τη λήξη) πριν από τη λήξη τους, με εξαίρεση των πωλήσεων και επανακατατάξεων που:

i) βρίσκονται σε μικρή χρονική απόσταση από την ημερομηνία λήξης ή άσκησης του δικαιώματος πρόωρης εξόφλησης (για παράδειγμα, λιγότερους από τρεις μήνες πριν τη λήξη), έτσι ώστε μεταβολές στο ισχύον επιτόκιο της αγοράς να μην έχουν ουσιαστική επίδραση στην εύλογη αξία του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου,

ii) συμβαίνουν αφού η οικονομική οντότητα έχει ήδη εισπράξει ουσιαστικά το σύνολο του αρχικού κεφαλαίου του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου μέσω προγραμματισμένων καταβολών ή προκαταβολών ή

iii) οφείλονται σε μεμονωμένο μη επαναλαμβανόμενο γεγονός πέραν του ελέγχου της οικονομικής οντότητας το οποίο δεν θα μπορούσε ευλόγως να αναμένεται από την οικονομική οντότητα.

Τα *δάνεια και οι απαιτήσεις* είναι μη παράγωγα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία με σταθερές ή προσδιοριστέες καταβολές που δεν έχουν χρηματιστηριακή τιμή σε ενεργό αγορά εκτός από:

α) εκείνα που η οικονομική οντότητα σκοπεύει να πωλήσει αμέσως ή στο εγγύς μέλλον, που θα καταταχθούν ως προοριζόμενα για εμπορική εκμετάλλευση και εκείνα που η οικονομική οντότητα προσδιορίζει στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων κατά την αρχική αναγνώριση·

β) εκείνα που η οικονομική οντότητα προσδιορίζει ως διαθέσιμα προς πώληση κατά την αρχική αναγνώριση ή

γ) εκείνα των οποίων ο κάτοχος δύναται να μην ανακτήσει ουσιαστικά ολόκληρη την αρχική επένδυση, για λόγους εκτός από επιδείνωση πιστοληπτικής αξιοπιστίας, τα οποία θα καταταχθούν ως διαθέσιμα προς πώληση.

Συμμετοχή που αποκτήθηκε σε συγκέντρωση περιουσιακών στοιχείων που δεν είναι δάνεια και απαιτήσεις (για παράδειγμα, συμμετοχή σε αμοιβαίο ή παρόμοιο κεφάλαιο) δεν αποτελεί δάνειο ή απαίτηση.

Διαθέσιμα προς πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία είναι εκείνα τα μη παράγωγα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που δεν κατατάσσονται ως α) δάνεια και απαιτήσεις β) επενδύσεις διακρατούμενες μέχρι τη λήξη ή γ) χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων.

Ορισμός του συμβολαίου χρηματοοικονομικής εγγύησης

Ένα *συμβόλαιο χρηματοοικονομικής εγγύησης* είναι ένα συμβόλαιο που προβλέπει συγκεκριμένες πληρωμές από πλευράς του εκδότη για την αποζημίωση του κατόχου λόγω ζημίας που υπέστη από την ανικανότητα συγκεκριμένου οφειλέτη να καταβάλλει πληρωμές σύμφωνα με τους αρχικούς ή τροποποιημένους όρους ενός χρεωστικού τίτλου.

Ορισμοί που αφορούν την αναγνώριση και την επιμέτρηση

Το *αποσβεσμένο κόστος ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης* είναι το ποσό στο οποίο αρχικά επιμετρήθηκε το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή η χρηματοοικονομική υποχρέωση μετά την αφαίρεση των αποπληρωμών κεφαλαίου, πλέον ή μείον τη συσσωρευμένη απόσβεση κάθε διαφοράς μεταξύ του αρχικού αυτού ποσού και του καταβλητέου στη λήξη ποσού υπολογιζόμενη με τη μέθοδο του αποτελεσματικού επιτοκίου, και μετά την αφαίρεση κάθε υποτίμησης (απευθείας ή μέσω σχετικής πρόβλεψης) για απομείωση ή μη εισπραξιμότητα.

Η *μέθοδος του αποτελεσματικού επιτοκίου* είναι μια μέθοδος υπολογισμού του αποσβεσμένου κόστους ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης (ή μιας ομάδας χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων) και επιμερισμού των εσόδων ή εξόδων από τόκους κατά τη διάρκεια της σχετικής περιόδου. Το *αποτελεσματικό επιτόκιο* είναι εκείνο το επιτόκιο που προεξοφλεί με ακρίβεια μελλοντικές καταβολές τοις μετρητοίς ή εισπράξεις για τη διάρκεια της αναμενόμενης ζωής του χρηματοοικονομικού μέσου ή, όταν απαιτείται, για συντομότερο διάστημα, στην καθαρή λογιστική αξία του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης. Κατά τον υπολογισμό του αποτελεσματικού επιτοκίου, η οικονομική οντότητα υπολογίζει τις ταμιακές ροές λαμβάνοντας υπόψη όλους τους συμβατικούς όρους που διέπουν το χρηματοοικονομικό μέσο (για παράδειγμα, προπληρωμές, δικαιώματα προαίρεσης αγοράς και παρόμοια δικαιώματα) αλλά δεν λαμβάνει υπόψη μελλοντικές πιστωτικές ζημίες. Στον υπολογισμό περιλαμβάνονται όλες οι αμοιβές και οι μονάδες που καταβλήθηκαν ή ελήφθησαν μεταξύ των συμβαλλόμενων που αποτελούν αναπόσπαστο μέρος του αποτελεσματικού επιτοκίου (βλ. ΔΛΠ 18 *Έσοδα*, το κόστος συναλλαγής και κάθε επαύξηση ή έκπτωση. Υπάρχει η παραδοχή ότι οι ταμιακές ροές και η αναμενόμενη ζωή συναφών χρηματοοικονομικών μέσων μπορούν να εκτιμηθούν αξιόπιστα. Ωστόσο, στις σπάνιες περιπτώσεις που είναι αδύνατη η αξιόπιστη εκτίμηση των ταμιακών ροών ή της αναμενόμενης ζωής ενός χρηματοοικονομικού μέσου (ή μιας ομάδας χρηματοοικονομικών μέσων), η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί τις συμβατικές ταμιακές ροές για ολόκληρη τη συμβατική διάρκεια του χρηματοοικονομικού μέσου (ή της ομάδας χρηματοοικονομικών μέσων).

Παύση αναγνώρισης είναι η αφαίρεση ενός ήδη αναγνωρισμένου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης από τον ισολογισμό μιας οικονομικής οντότητας.

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, στο πλαίσιο μιας συναλλαγής που διεξάγεται σε καθαρά εμπορική βάση ([1]).

Συμβόλαιο κανονικής παράδοσης είναι η αγορά ή πώληση ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου βάσει ενός συμβολαίου οι όροι του οποίου απαιτούν παράδοση του περιουσιακού στοιχείου εντός του χρονικού περιθωρίου που καθορίζεται από κανονισμούς ή τους πρότυπους κανόνες της σχετικής αγοράς.

Κόστος συναλλαγής είναι το διαφορικό κόστος που αφορά άμεσα στην απόκτηση, έκδοση ή διάθεση ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης (βλ. προσάρτημα Α παράγραφος ΟΕ13). Διαφορικό κόστος θεωρείται εκείνο που η οικονομική οντότητα δεν θα είχε υποστεί αν δεν είχε αποκτήσει, εκδώσει ή διαθέσει το χρηματοοικονομικό μέσο.

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).

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).

ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΑ ΠΑΡΑΓΩΓΑ

10. Ενσωματωμένο παράγωγο είναι ένα επιμέρους στοιχείο ενός υβριδικού (σύνθετου) χρηματοοικονομικού μέσου που περιλαμβάνει και ένα μη παράγωγο κύριο συμβόλαιο– με αποτέλεσμα ορισμένες από τις ταμιακές ροές του σύνθετου μέσου να κυμαίνονται κατά τρόπο όμοιο με ένα αυτοτελές παράγωγο. Το ενσωματωμένο παράγωγο επηρεάζει ένα μέρος ή το σύνολο των ταμιακών ροών, οι οποίες διαφορετικά με βάση το συμβόλαιο θα έπρεπε να τροποποιηθούν βασιζόμενες σε ένα καθορισμένο επιτόκιο, τιμή χρηματοοικονομικού μέσου, τιμή εμπορευμάτων, συναλλαγματική ισοτιμία, δείκτη τιμών ή

([1]) Οι παράγραφοι 48-49 και ΟΕ69-ΟΕ82 του προσαρτήματος Α περιέχουν απαιτήσεις για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης.

επιτοκίων ή άλλες μεταβλητές, με την προϋπόθεση, στην περίπτωση μιας μη χρηματοοικονομικής μεταβλητής, ότι η μεταβλητή δεν αφορά συγκεκριμένο συμβαλλόμενο. Ένα παράγωγο που συνοδεύει ένα χρηματοοικονομικό μέσο αλλά που βάσει της σύμβασης μπορεί να μεταβιβαστεί ανεξάρτητα από εκείνο το μέσο ή που έχει διαφορετικό αντισυμβαλλόμενο από εκείνο το μέσο, δεν είναι ενσωματωμένο παράγωγο, αλλά διακεκριμένο χρηματοοικονομικό μέσο.

11. Ένα ενσωματωμένο παράγωγο διαχωρίζεται από το κύριο συμβόλαιο και αντιμετωπίζεται λογιστικά ως παράγωγο σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο, μόνον και μόνον όταν πληρούνται οι ακόλουθοι όροι:

α) τα οικονομικά χαρακτηριστικά και οι κίνδυνοι του ενσωματωμένου παραγώγου δεν είναι στενά συνδεδεμένα με τα οικονομικά χαρακτηριστικά και τους κινδύνους του κύριου συμβολαίου (βλ. προσάρτημα Α παραγράφους ΟΕ30 και ΟΕ33)·

β) ένα ιδιαίτερο χρηματοοικονομικό μέσο με τους ίδιους όρους όπως το ενσωματωμένο παράγωγο θα πληρούσε τον ορισμό ενός παραγώγου και

γ) το υβριδικό (σύνθετο) μέσο δεν επιμετράται στην εύλογη αξία με αναγνώριση των μεταβολών στα αποτελέσματα (ήτοι ένα παράγωγο που ενσωματώνεται σε χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή χρηματοοικονομική υποχρέωση στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων δεν είναι διαχωρισμένο).

Αν ένα ενσωματωμένο παράγωγο διαχωρίζεται, το κύριο συμβόλαιο, αν είναι χρηματοοικονομικό μέσο, αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο και σύμφωνα με άλλα κατάλληλα Πρότυπα., αν δεν αποτελεί χρηματοοικονομικό μέσο. Το παρόν Πρότυπο δεν καλύπτει το θέμα της ιδιαίτερης παρουσίασης του ενσωματωμένου παραγώγου στην όψη των οικονομικών καταστάσεων.

11Α. Παρά τα οριζόμενα στην παράγραφο 11, αν ένα συμβόλαιο περιέχει ένα ή περισσότερα ενσωματωμένα παράγωγα, μια οικονομική οντότητα δύναται να προσδιορίσει ολόκληρο το υβριδικό (σύνθετο) συμβόλαιο ως χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή χρηματοοικονομική υποχρέωση αποτιμώμενο στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων εκτός αν:

α) το ενσωματωμένο παράγωγο ή παράγωγα δεν τροποποιούν σημαντικά τις ταμιακές 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 (σύνθετου) 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.

12. Αν η οικονομική οντότητα υποχρεούται από το παρόν Πρότυπο να διαχωρίσει ένα ενσωματωμένο παράγωγο από το κύριο συμβόλαιό του, αλλά είναι αδύνατο να επιμετρήσει διακεκριμένα το ενσωματωμένο παράγωγο είτε κατά την απόκτησή του είτε σε μια μεταγενέστερη ημερομηνία αναφοράς, πρέπει να προσδιορίζει ολόκληρο το υβριδικό (σύνθετο) συμβόλαιο στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων.

13. Αν η οικονομική οντότητα δεν είναι σε θέση να προσδιορίσει αξιόπιστα την εύλογη αξία ενός ενσωματωμένου παραγώγου βάσει των όρων και των προϋποθέσεων που το διέπουν (για παράδειγμα επειδή το ενσωματωμένο παράγωγο βασίζεται σε μη εισηγμένο συμμετοχικό τίτλο), η εύλογη αξία του ενσωματωμένου παραγώγου είναι η διαφορά μεταξύ της εύλογης αξίας του υβριδικού (σύνθετου) μέσου και της εύλογης αξίας του κύριου συμβολαίου, αν αυτές μπορούν να προσδιοριστούν σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο. Αν η οικονομική οντότητα δεν μπορεί να προσδιορίσει την εύλογη αξία του ενσωματωμένου παραγώγου με τη μέθοδο αυτή, εφαρμόζεται η παράγραφος 12 και το υβριδικό (σύνθετο) μέσο προσδιορίζεται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων.

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΠΑΥΣΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗΣ

Αρχική αναγνώριση

14. Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή μια χρηματοοικονομική υποχρέωση στον ισολογισμό της, όταν, και μόνον όταν, η οικονομική οντότητα καθίσταται ένας εκ των συμβαλλομένων του χρηματοοικονομικού μέσου. (Βλ. παράγραφο 38 σχετικά με τον συνήθη τρόπο αγοράς χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων.)

Παύση αναγνώρισης χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου

15. Για ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, οι παράγραφοι 16-23 και το προσάρτημα Α, παράγραφοι ΟΕ34-ΟΕ52 εφαρμόζονται σε ενοποιημένο επίπεδο. Συνεπώς, η οικονομική οντότητα αρχικά ενοποιεί όλες τις θυγατρικές σύμφωνα με το ΔΛΠ 27 και τη Διερμηνεία ΜΕΔ-12 *Ενοποίηση — Οντότητες Ειδικού Σκοπού* και στη συνέχεια εφαρμόζει τις παραγράφους 16-23 και το προσάρτημα Α, παράγραφοι ΟΕ34-ΟΕ52 στον όμιλο που προκύπτει.

16. Πριν την αξιολόγηση εάν και σε ποια έκταση είναι κατάλληλη η παύση αναγνώρισης σύμφωνα με τις παραγράφους 17-23, η οικονομική οντότητα προσδιορίζει αν εκείνες οι παράγραφοι α πρέπει να εφαρμοστούν σε μέρος ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου (ή σε μέρος ομάδας συναφών περιουσιακών στοιχείων) ή σε ολόκληρο το περιουσιακό στοιχείο (ή σε ομάδα συναφών περιουσιακών στοιχείων), ως εξής:

α) Οι παράγραφοι 17-23 εφαρμόζονται σε μέρος ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου (ή σε μέρος μιας ομάδας συναφών περιουσιακών στοιχείων), όταν και μόνον όταν, το μέρος που εξετάζεται για παύση αναγνώρισης πληροί μια από τις ακόλουθες τρεις προϋποθέσεις:

i) Το μέρος αποτελείται μόνον από ειδικώς προσδιοριζόμενες ταμιακές ροές από χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο (ή από ομάδα συναφών περιουσιακών στοιχείων). Για παράδειγμα, όταν η οικονομική οντότητα συνάπτει συμφωνία για διαχωρισμό τοκομεριδίου σύμφωνα με την οποία ο αντισυμβαλλόμενος έχει δικαίωμα επί των ταμιακών ροών που προέρχονται από τόκους αλλά όχι επί των κυρίων ταμιακών ροών ενός χρεωστικού τίτλου, εφαρμόζονται οι παράγραφοι 17-23 στις ταμιακές ροές που προέρχονται από τόκους.

ii) Το μέρος αποτελείται μόνον από κατ' αναλογία (πλήρως ανάλογο) μερίδιο των ταμιακών ροών από χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο (ή από ομάδα συναφών περιουσιακών στοιχείων). Για παράδειγμα, όταν η οικονομική οντότητα συνάπτει συμφωνία βάσει της οποίας ο αντισυμβαλλόμενος λαμβάνει τα δικαιώματα επί του 90 τοις εκατό όλων των ταμιακών ροών ενός χρεωστικού τίτλου, οι παράγραφοι 17-23 εφαρμόζονται στο 90 τοις εκατό εκείνων των ταμιακών ροών. Αν οι αντισυμβαλλόμενοι είναι περισσότεροι του ενός, κάθε αντισυμβαλλόμενος δεν απαιτείται να κατέχει κατ' αναλογίαν μερίδιο των ταμιακών ροών 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 ταμιακών ροών από χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο (ή από ομάδα συναφών περιουσιακών στοιχείων). Για παράδειγμα, όταν η οικονομική οντότητα συνάπτει συμφωνία βάσει της οποίας ο αντισυμβαλλόμενος λαμβάνει τα δικαιώματα επί του 90 τοις εκατό όλων των ταμιακών ροών ενός χρεωστικού τίτλου που προέρχονται από τόκους, οι παράγραφοι 17-23 εφαρμόζονται στο 90 τοις εκατό εκείνων των ταμιακών ροών από τόκους. Αν οι αντισυμβαλλόμενοι είναι περισσότεροι του ενός, κάθε αντισυμβαλλόμενος δεν απαιτείται να κατέχει κατ' αναλογίαν μερίδιο των προσδιοριζόμενων ταμιακών ροών με την προϋπόθεση να έχει η μεταβιβάζουσα οικονομική οντότητα ένα πλήρως κατ' αναλογίαν μερίδιο.

β) Σε κάθε άλλη περίπτωση, οι παράγραφοι 17-23 εφαρμόζονται σε ολόκληρο το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο (ή σε ολόκληρη την ομάδα συναφών χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων). Για παράδειγμα, όταν η 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 των ταμιακών ροών από ομάδα απαιτήσεων, αλλά παρέχει εγγύηση για την αποζημίωση του αγοραστή για πιστωτικές ζημίες μέχρι το 8 τοις εκατό του κεφαλαίου των απαιτήσεων, εφαρμόζονται οι παράγραφοι 17-23 σε ολόκληρο το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο (ή σε ομάδα συναφών περιουσιακών στοιχείων).

Στις παραγράφους 17-26, ο όρος «χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο» αναφέρεται είτε σε μέρος ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου (ή σε μέρος ομάδας συναφών χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων) καθώς εξατομικεύθηκε στην α) ανωτέρω είτε, σε διαφορετική περίπτωση, σε ολόκληρο το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο (ή την ομάδα παρόμοιων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων).

17. Η οικονομική οντότητα παύει να αναγνωρίζει ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο όταν και μόνον όταν:

α) εκπνεύσουν τα συμβατικά δικαιώματα επί των ταμιακών ροών του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή

β) μεταβιβάσει το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο όπως παρατίθεται στις παραγράφους 18 και 19 και η μεταβίβαση πληροί τους όρους για διαγραφή σύμφωνα με την παράγραφο 20.

(Βλ. παράγραφο 38 για την κανονική παράδοση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων.)

18. Η οικονομική οντότητα μεταβιβάζει ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο όταν και μόνο όταν:

α) μεταβιβάζει τα συμβατικά δικαιώματα επί των ταμιακών ροών του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή

β) διατηρεί τα συμβατικά δικαιώματα επί των ταμιακών ροών του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, αλλά αναλαμβάνει συμβατική δέσμευση να καταβάλλει τις ταμιακές ροές σε έναν ή περισσότερους παραλήπτες, βάσει συμφωνίας που πληροί τις προϋποθέσεις της παραγράφου 19.

19. Όταν η οικονομική οντότητα διατηρεί τα συμβατικά δικαιώματα επί των ταμιακών ροών ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου (το «αρχικό περιουσιακό στοιχείου»), αλλά αναλαμβάνει μία συμβατική δέσμευση να πληρώσει εκείνες τις ταμιακές 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 και οι τρεις ακόλουθες προϋποθέσεις πληρούνται:

α) Η οικονομική οντότητα δεν έχει δέσμευση να καταβάλει τα ποσά στους παρεπόμενους παραλήπτες εκτός αν 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 δεν παραβιάζουν τον όρο αυτόν.

β) Οι όροι της σύμβασης μεταβίβασης απαγορεύουν στην οικονομική οντότητα να πωλήσει ή να δεσμεύσει το αρχικό περιουσιακό στοιχείο παρά μόνον ως εγγύηση της καταβολής των ταμιακών ροών στους παρεπόμενους παραλήπτες.

γ) Η οικονομική οντότητα έχει δέσμευση να εμβάσει κάθε ταμιακή ροή που εισπράττει για λογαριασμό των παρεπόμενων παραληπτών χωρίς ουσιαστική καθυστέρηση. Επιπροσθέτως, η οικονομική οντότητα δεν επιτρέπεται να επανεπενδύσει τέτοιες ταμιακές ροές, παρά μόνο για επενδύσεις σε μετρητά ή ταμιακά ισοδύναμα (καθώς ορίζονται στο ΔΛΠ 7 *Καταστάσεις ταμιακών ροών*) κατά τη διάρκεια της σύντομης περιόδου του διακανονισμού που διαρκεί από την ημερομηνία της είσπραξης μέχρι την καθορισμένη ημερομηνία του εμβάσματος προς τους παρεπόμενους παραλήπτες και με τον όρο ότι οι τόκοι που λαμβάνονται από τις επενδύσεις αυτές μεταβιβάζονται στους παρεπόμενους παραλήπτες.

20. Όταν η οικονομική οντότητα μεταβιβάζει ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο (βλ. παράγραφο 18), αξιολογεί την έκταση κατά την οποία διατηρεί τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου. Στην περίπτωση αυτή:

α) αν 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 δεσμεύσεις κάθε δικαίωμα και δέσμευση που δημιουργήθηκε ή διατηρήθηκε κατά τη μεταβίβαση·

β) αν 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) αν η οικονομική οντότητα δεν έχει ούτε μεταβιβάσει ούτε διατηρήσει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας του χρηματοοικονομικού μέσου, η οικονομική οντότητα προσδιορίζει αν έχει διατηρήσει τον έλεγχο του χρηματοοικονομικού μέσου. Στην περίπτωση αυτή:

i) αν η οικονομική οντότητα δεν έχει διατηρήσει τον έλεγχο, παύει να αναγνωρίζει το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο και αναγνωρίζει διακεκριμένα ως περιουσιακά στοιχεία ή δεσμεύσεις όλα τα δικαιώματα και τις δεσμεύσεις που δημιουργήθηκαν ή διατηρήθηκαν στο πλαίσιο της μεταβίβασης,

ii) αν η οικονομική οντότητα έχει διατηρήσει τον έλεγχο, συνεχίζει να αναγνωρίζει το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο στο βαθμό που συνεχίζει η ανάμειξή της στο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο (βλ. παράγραφο 30).

21. Η μεταφορά κινδύνων και ωφελειών (βλ. παράγραφο 20) αξιολογείται μέσω της σύγκρισης της έκθεσης της οικονομικής οντότητας, πριν και μετά τη μεταβίβαση, με τη μεταβλητότητα των ποσών και του χρονοδιαγράμματος των καθαρών ταμιακών ροών του μεταβιβαζόμενου περιουσιακού στοιχείου. Η οικονομική οντότητα έχει διατηρήσει ουσιαστικά όλους του κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου αν η έκθεσή της στη μεταβλητότητα της παρούσας αξίας των μελλοντικών καθαρών ταμιακών ροών από το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο δεν μεταβάλλεται ουσιαστικά λόγω της μεταβίβασης (π.χ. επειδή η 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 ταμιακών 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 ή η οικονομική οντότητα έχει μεταβιβάσει ένα κατ' αναλογία μερίδιο των ταμιακών ροών ενός μεγαλύτερου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου βάσει συμφωνίας, όπως είναι η μερική συμμετοχή σε δανειοδότηση, που πληροί τις προϋποθέσεις της παραγράφου 19).

22. Συχνά, είναι σαφές αν η οικονομική οντότητα έχει μεταβιβάσει ή διατηρήσει ουσιαστικά όλους του 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 ταμιακών ροών πριν και μετά τη μεταβίβαση. Ο υπολογισμός και η σύγκριση γίνεται με τη χρήση κατάλληλου τρέχοντος επιτοκίου της αγοράς ως προεξοφλητικό επιτόκιο. Εξετάζεται κάθε εύλογα πιθανή μεταβλητότητα των καθαρών ταμιακών ροών και το μεγαλύτερο βάρος δίδεται σε εκείνα τα αποτελέσματα που είναι περισσότερο πιθανά.

23. Το αν η οικονομική οντότητα έχει διατηρήσει τον έλεγχο [βλ. παράγραφο 20 στοιχείο γ)] του μεταβιβαζόμενου περιουσιακού στοιχείου εξαρτάται από τη δυνατότητα του εκδοχέα να πωλήσει το περιουσιακό στοιχείο. Αν ο εκδοχέας μπορεί στην πράξη να πωλήσει ολόκληρο το περιουσιακό στοιχείο σε μη συνδεδεμένο τρίτο μέρος και να ασκήσει το δικαίωμα αυτό μονόπλευρα και χωρίς να απαιτείται να 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 διαγραφή [βλ. παράγραφο 20 στοιχείο α) και στοιχείο γ) σημείο i)]

24. Αν η οικονομική οντότητα μεταβιβάσει περιουσιακό στοιχείο στο πλαίσιο μεταβίβασης που πληροί τις προϋποθέσεις για ολοκληρωτική παύση αναγνώρισης και διατηρεί το δικαίωμα να εξυπηρετεί το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο έναντι αμοιβής, αναγνωρίζει είτε απαίτηση από διαχείριση είτε υποχρέωση από διαχείριση για εκείνο το συμβόλαιο διαχείρισης. Αν η αμοιβή που θα ληφθεί δεν αναμένεται να αποζημιώσει κατάλληλα την οικονομική οντότητα για τη διαχείριση, πρέπει να αναγνωριστεί διαχειριστική δέσμευση στην εύλογη αξία για τη δέσμευση αυτή. Αν η αμοιβή που θα ληφθεί αναμένεται ότι θα είναι επαρκής αποζημίωση για τη διαχείριση, θα αναγνωριστεί διαχειριστική απαίτηση, το ποσό της οποίας θα προσδιοριστεί βάσει του επιμερισμού της λογιστικής αξίας του μεγαλύτερου χρηματοοικονομικού στοιχείου, σύμφωνα με την παράγραφο 27.

25. Αν, λόγω της μεταβίβασης, ολόκληρο το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο πάψει να αναγνωρίζεται αλλά η μεταβίβαση καταλήγει στην απόκτηση νέου χρηματοοικονομικού στοιχείου ή την 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.

26. Κατά την παύση αναγνώρισης ολόκληρου του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, η διαφορά μεταξύ:

α) της λογιστικής αξίας και

β) του αθροίσματος του i) ανταλλάγματος που λαμβάνεται (συμπεριλαμβανομένου κάθε νέου περιουσιακού στοιχείου που λαμβάνεται μείον κάθε νέας υποχρέωσης που αναλαμβάνεται) και ii) κάθε σωρευτικού κέρδους ή ζημίας που είχε αναγνωριστεί απευθείας στα ίδια κεφάλαια [βλ. παράγραφο 55 στοιχείο β)]

αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.

27. Αν το μεταβιβαζόμενο περιουσιακό στοιχείο αποτελεί μέρος ενός μεγαλύτερου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου (π.χ. όταν η οικονομική οντότητα μεταβιβάζει ταμιακές ροές από τόκους που αποτελούν μέρος ενός χρεωστικού τίτλου βλ. παράγραφο 16α)) και το μεταβιβαζόμενο 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 πάψει να αναγνωρίζεται, βάσει των σχετικών εύλογων αξιών εκείνων των 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 που έχει επιμεριστεί στο μέρος που έπαψε να αναγνωρίζεται και

β) του αθροίσματος του i) ανταλλάγματος που λήφθηκε για το μέρος που έπαψε να αναγνωρίζεται (συμπεριλαμβανομένου κάθε νέου περιουσιακού στοιχείου που λαμβάνεται μείον κάθε νέας υποχρέωσης που αναλαμβάνεται) και ii) κάθε σωρευτικού κέρδους ή ζημίας που επιμερίζεται σε αυτό που είχε αναγνωριστεί απευθείας στα ίδια κεφάλαια [βλ. παράγραφο 55 στοιχείο β)]

αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Το σωρευτικό κέρδος ή ζημία που είχε αναγνωριστεί στα ίδια κεφάλαια κατανέμεται ανάμεσα στο μέρος που συνεχίζει να αναγνωρίζεται και το μέρος που έπαψε να αναγνωρίζεται, βάσει των σχετικών εύλογων αξιών εκείνων των μερών.

28. Όταν η οικονομική οντότητα κατανέμει την προηγούμενη λογιστική αξία ενός μεγαλύτερου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ανάμεσα σε μέρος που συνεχίζει να αναγνωρίζεται και σε μέρος που έχει πάψει να αναγνωρίζεται, η εύλογη αξία εκείνου του μέρους που συνεχίζει να αναγνωρίζεται πρέπει να προσδιοριστεί. 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 της ανταλλαγής που λήφθηκε από τον εκδοχέα για το μέρος που έπαψε να αναγνωρίζεται.

Μεταβιβάσεις που δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για παύση αναγνώρισης [βλ. παράγραφο 20 στοιχείο β)]

29. Αν μια μεταβίβαση δεν καταλήγει σε παύση αναγνώρισης επειδή η οικονομική οντότητα έχει διατηρήσει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας του μεταβιβαζόμενου περιουσιακού στοιχείου, η οικονομική οντότητα συνεχίζει να αναγνωρίζει το μεταβιβαζόμενο περιουσιακό στοιχείο στο σύνολό του και αναγνωρίζει χρηματοοικονομική υποχρέωση για το αντάλλαγμα που λήφθηκε. Σε μεταγενέστερες περιόδους, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει κάθε έσοδο από το μεταβιβαζόμενο περιουσιακό στοιχείο και κάθε έξοδο που ανέλαβε από τη χρηματοοικονομική υποχρέωση.

Συνεχιζόμενη ανάμειξη σε μεταβιβαζόμενα περιουσιακά στοιχεία [βλ. παράγραφο 20 στοιχείο γ) σημείο ii)]

30. Αν ή οικονομική οντότητα ούτε μεταβιβάζει ούτε διατηρεί ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας ενός μεταβιβαζόμενο περιουσιακού στοιχείου και διατηρεί τον έλεγχο του μεταβιβαζόμενου περιουσιακού στοιχείου, η οικονομική οντότητα συνεχίζει να αναγνωρίζει το μεταβιβαζόμενο περιουσιακό στοιχείο κατά την έκταση της συνεχιζόμενης ανάμειξής της. Η έκταση της συνεχιζόμενης ανάμειξης στο μεταβιβαζόμενο περιουσιακό στοιχείο είναι η έκταση κατά την οποία εκτίθεται σε μεταβολές της αξίας του μεταβιβαζόμενου περιουσιακού στοιχείου. Για παράδειγμα:

α) όταν η συνεχιζόμενη ανάμειξη τη οικονομικής οντότητας λαμβάνει τη μορφή της εγγύησης του μεταβιβαζόμενου 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 μεταβιβαζόμενου περιουσιακού στοιχείου, η έκταση της συνεχιζόμενης ανάμειξης της οικονομικής οντότητας είναι το ποσό του μεταβιβαζόμενου στοιχείου που η οικονομική οντότητα μπορεί να επαναγοράσει. Όμως, στην περίπτωση ενός πωληθέντος δικαιώματος πώλησης σε ορισμένη τιμή επί ενός περιουσιακού στοιχείου που επιμετράται στην εύλογη αξία, η έκταση της συνεχιζόμενης ανάμειξης της οικονομικής οντότητας περιορίζεται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ της εύλογης αξίας του μεταβιβαζόμενου περιουσιακού στοιχείου και της τιμής άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης (βλ. παράγραφο ΟΕ48)·

γ) όταν η συνεχιζόμενη ανάμειξη της οικονομικής οντότητας λαμβάνει τη μορφή ενός δικαιώματος προαίρεσης που διακανονίζεται τοις μετρητοίς ή παρεμφερούς όρου επί του μεταβιβαζόμενου περιουσιακού στοιχείου, η έκταση της συνεχιζόμενης ανάμειξης της οικονομικής οντότητας επιμετράται όπως τα δικαιώματα προαίρεσης που δεν διακανονίζονται τοις μετρητοίς, όπως παρατίθεται στο στοιχείο β) ανωτέρω.

31. 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 μεταβιβαζόμενο 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 μεταβιβαζόμενου περιουσιακού στοιχείου και η συνδεδεμένη υποχρέωση:

α) είναι το αποσβεσμένο κόστος των δικαιωμάτων και των δεσμεύσεων που διατηρήθηκαν από την οικονομική οντότητα, αν το μεταβιβαζόμενο 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, αν το μεταβιβαζόμενο περιουσιακό στοιχείο επιμετράται στην εύλογη αξία.

32. Η οικονομική οντότητα συνεχίζει να αναγνωρίζει κάθε έσοδο που ανακύπτει από το μεταβιβαζόμενο περιουσιακό στοιχείο κατά την έκταση της συνεχιζόμενης ανάμειξής της και αναγνωρίζει παράλληλα και κάθε έξοδο που πραγματοποιείται επί της συνδεδεμένης υποχρέωσης.

33. Για το σκοπό της μεταγενέστερης επιμέτρησης, οι αναγνωρισμένες μεταβολές στην εύλογη αξία του μεταβιβαζόμενου περιουσιακού στοιχείου και της συνδεδεμένης υποχρέωσης αντιμετωπίζονται λογιστικά σε συνεπή βάση το ένα προς το άλλο, σύμφωνα με την παράγραφο 55 και δεν συμψηφίζονται.

34. Αν 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 μεταβιβαζόμενου περιουσιακού στοιχείου ή διατηρεί μια υπολειμματική συμμετοχή που δεν καταλήγει στη διατήρηση ουσιαστικά όλων των κινδύνων και των ωφελειών της κυριότητας και η οικονομική οντότητα διατηρεί τον έλεγχο), η οικονομική οντότητα κατανέμει την προηγούμενη λογιστική αξία του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ανάμεσα στο μέρος που συνεχίζει να αναγνωρίζει βάσει της συνεχιζόμενης ανάμειξης και του μέρους που έχει πάψει να αναγνωρίζει, βάσει των σχετικών εύλογων αξιών εκείνων των μερών κατά την ημερομηνία της μεταβίβασης. Για τον σκοπό αυτόν, εφαρμόζονται οι απαιτήσεις της παραγράφου 28. Η διαφορά μεταξύ:

α) της λογιστικής αξίας που έχει επιμεριστεί στο μέρος που δεν αναγνωρίζεται πλέον και

β) του αθροίσματος του i) ανταλλάγματος που λήφθηκε για το μέρος που δεν αναγνωρίζεται πλέον και ii) κάθε σωρευτικού κέρδους ή ζημίας που επιμερίζεται σε αυτό που είχε αναγνωριστεί απευθείας στα ίδια κεφάλαια [βλ. παράγραφο 55 στοιχείο β)]

αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Το σωρευτικό κέρδος ή ζημία που είχε αναγνωριστεί στα ίδια κεφάλαια κατανέμεται ανάμεσα στο μέρος που συνεχίζει να αναγνωρίζεται και το μέρος που δεν αναγνωρίζεται πλέον, βάσει των σχετικών εύλογων αξιών εκείνων των μερών.

35. Αν το μεταβιβαζόμενο περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται στο αποσβεσμένο κόστος, η επιλογή που παρέχει το παρόν Πρότυπο για τον προσδιορισμό μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων δεν εφαρμόζεται στη συνδεδεμένη υποχρέωση.

Όλες οι μεταβιβάσεις

36. Αν ένα μεταβιβαζόμενο περιουσιακό στοιχείο συνεχίσει να αναγνωρίζεται, το περιουσιακό στοιχείο και η συνδεδεμένη υποχρέωση δεν συμψηφίζονται. Ομοίως, η οικονομική οντότητα δεν συμψηφίζει οποιοδήποτε έσοδο ανακύπτει από το μεταβιβαζόμενο περιουσιακό στοιχείο με το έξοδο που πραγματοποιείται επί της συνδεδεμένης υποχρέωσης (βλ. ΔΛΠ 32 παράγραφος 42).

37. Αν ο εκχωρητής παρέχει εξασφαλίσεις εκτός μετρητών (όπως είναι οι χρεωστικοί και συμμετοχικοί τίτλοι) στον εκδοχέα, η λογιστική αντιμετώπιση της εξασφάλισης από τον εκχωρητή και τον εκδοχέα 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) αν ο εκδοχέας έχει το δικαίωμα να πωλήσει ή να επανενεχυριάσει την εξασφάλιση, βάσει σύμβασης ή συνήθειας που έχει καθιερωθεί από μακρόχρονη και ομοιόμορφη άσκηση, τότε ο εκχωρητής ανακατατάσσει εκείνο το περιουσιακό στοιχείο στον ισολογισμό του (ήτοι ως δανειζόμενο περιουσιακό στοιχείο, ενεχυριασμένους συμμετοχικούς τίτλους ή επαναγορασμένες απαιτήσεις) διακεκριμένα από άλλα περιουσιακά στοιχεία·

β) αν ο εκδοχέας πωλήσει εξασφάλιση που του έχει παραχωρηθεί, αναγνωρίζει το προϊόν της πώλησης και μια δέσμευση επιμετρημένη στην εύλογη αξία για την δέσμευσή του να επιστρέψει την εξασφάλιση·

γ) αν ο εκχωρητής αθετήσει τους όρους της σύμβασης και δεν δικαιούται πλέον να εξαγοράσει την εξασφάλιση, διαγράφει την εξασφάλιση και ο εκδοχέας την αναγνωρίζει ως περιουσιακό του στοιχείο που επιμετρήθηκε αρχικά στην εύλογη αξία ή, αν έχει ήδη πωλήσει την εξασφάλιση, παύει να αναγνωρίζει την 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.

Συμβόλαιο κανονικής παράδοσης ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου

38. Μια σύμβαση κανονικής παράδοσης χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων αναγνωρίζεται και παύει να αναγνωρίζεται, όπως αρμόζει, με τη χρήση της λογιστικής της ημερομηνίας συναλλαγής ή τη λογιστική της ημερομηνίας διακανονισμού (βλ. προσάρτημα Α παράγραφοι ΟΕ53-ΟΕ56).

Παύση αναγνώρισης χρηματοοικονομικής υποχρέωσης

39. Η οικονομική οντότητα παύει να αναγνωρίζει χρηματοοικονομική υποχρέωση (ή μέρος αυτής) στον ισολογισμό της όταν, και μόνον όταν, εξοφλείται, δηλαδή, όταν η δέσμευση που καθορίζεται στο συμβόλαιο εκπληρώνεται, ακυρώνεται ή εκπνέει.

40. 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 (είτε οφείλεται σε οικονομική δυσχέρεια του οφειλέτη είτε όχι) αντιμετωπίζεται λογιστικά ως εξόφληση της αρχικής χρηματοοικονομικής υποχρέωσης και αναγνώριση νέας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης.

41. Η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης (ή ενός τμήματος μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης) που εξοφλείται ή μεταβιβάζεται σε ένα άλλο μέρος και της ανταλλαγής που καταβάλλεται, συμπεριλαμβανομένων και των μεταβιβαζόμενων εκτός μετρητών περιουσιακών στοιχείων και των αναληφθέντων υποχρεώσεων, αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.

42. Αν 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 πάψει να αναγνωρίζεται βάσει των σχετικών εύλογων αξιών εκείνων των μερών κατά την ημερομηνία της επαναγοράς. Η διαφορά μεταξύ α) της λογιστικής αξίας που επιμερίζεται στο μέρος που έχει πάψει να αναγνωρίζεται και β) της τιμήματος που καταβάλλεται, συμπεριλαμβανομένων και των μεταβιβαζόμενων εκτός μετρητών περιουσιακών στοιχείων ή των αναληφθέντων υποχρεώσεων για το μέρος που έχει πάψει να αναγνωρίζεται, αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.

ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ

Αρχική επιμέτρηση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων

43. Όταν ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή μια χρηματοοικονομική υποχρέωση αναγνωρίζεται αρχικά, η οικονομική οντότητα την επιμετρά στην εύλογη αξία της συν, στην περίπτωση ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης που δεν επιμετράται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, κόστος συναλλαγών που αποδίδεται άμεσα στην απόκτηση ή την έκδοση του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης.

44. Όταν η οικονομική οντότητα κάνει χρήση της λογιστικής της ημερομηνίας διακανονισμού για περιουσιακό στοιχείο που στη συνέχεια επιμετράται στο κόστος ή στο αποσβεσμένο κόστος, το περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται αρχικά στην εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία της εμπορικής συναλλαγής (βλ. προσάρτημα Α παράγραφοι ΟΕ53-ΟΕ56).

Μεταγενέστερη επιμέτρηση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων

45. Για σκοπούς επιμέτρησης ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου μετά την αρχική αναγνώριση, το παρόν Πρότυπο κατατάσσει τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία στις ακόλουθες τέσσερις κατηγορίες που καθορίστηκαν στην παράγραφο 9:

α) χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων·

β) διακρατούμενες μέχρι τη λήξη επενδύσεις·

γ) δάνεια και απαιτήσεις και

δ) διαθέσιμα προς πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία.

Οι κατηγορίες αυτές εφαρμόζονται στην επιμέτρηση και στην αναγνώριση κέρδους ή ζημίας σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο. Η οικονομική οντότητα δύναται να χρησιμοποιεί άλλες περιγραφές για τις κατηγορίες αυτές ή άλλη κατηγοριοποίηση κατά την παρουσίαση των πληροφοριών στην όψη των οικονομικών καταστάσεων. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί στις σημειώσεις τις πληροφορίες που απαιτούνται από το ΔΠΧΑ 7.

46. Μετά την αρχική αναγνώριση, η οικονομική οντότητα επιμετρά τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, συμπεριλαμβανομένων των παραγώγων που είναι περιουσιακά στοιχεία, στην εύλογη αξία τους, χωρίς καμία έκπτωση του κόστους συναλλαγής που είναι δυνατόν να προκύψει κατά την πώληση ή άλλη διάθεση, με εξαίρεση τα ακόλουθα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία:

α) δάνεια και απαιτήσεις, όπως περιγράφονται στην παράγραφο 9, που θα επιμετρηθούν στο αποσβεσμένο κόστος με τη μέθοδο του αποτελεσματικού επιτοκίου·

β) διακρατούμενες μέχρι τη λήξη επενδύσεις καθώς περιγράφηκαν στην παράγραφο 9, που θα επιμετρηθούν στο αποσβεσμένο κόστος με τη μέθοδο του αποτελεσματικού επιτοκίου και

γ) επενδύσεις σε συμμετοχικούς τίτλους που δεν έχουν χρηματιστηριακή τιμή σε ενεργό αγορά και των οποίων η εύλογη αξία δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα και παράγωγα που συνδέονται και πρέπει να διακανονίζονται με την παράδοση τέτοιων συμμετοχικών τίτλων, που θα επιμετρώνται στο κόστος (βλ. προσάρτημα Α παράγραφοι ΟΕ80 και ΟΕ81).

Η επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που προσδιορίζονται ως αντισταθμισμένα στοιχεία υπάγεται στις απαιτήσεις της λογιστικής αντιστάθμισης των παραγράφων 89-102. Όλα τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία εκτός από εκείνα που επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων υπόκεινται σε έλεγχο για απομείωση σύμφωνα με τις παραγράφους 58-70 και το προσάρτημα Α παραγράφους ΟΕ84-ΟΕ93.

Μεταγενέστερη επιμέτρηση χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων

47. Μετά την αρχική αναγνώριση, η οικονομική οντότητα επιμετρά όλες τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις στο αποσβεσμένο κόστος με τη μέθοδο του αποτελεσματικού επιτοκίου, εκτός από:

α) χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων. Τέτοιες υποχρεώσεις, συμπεριλαμβανομένων των παραγώγων που είναι υποχρεώσεις, επιμετρώνται στην εύλογη αξία τους. Εξαίρεση αποτελούν οι παράγωγες υποχρεώσεις η οποίες συνδέονται με και πρέπει να διακανονίζονται με την παράδοση ενός μη εισηγμένου σε χρηματιστήριο συμμετοχικού τίτλου του οποίου η εύλογη αξία δεν είναι δυνατόν να επιμετρηθεί αξιόπιστα, και οι οποίες πρέπει να επιμετρώνται στο κόστος·

β) χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που ανακύπτουν όταν η μεταβίβαση ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου δεν πληροί τις προϋποθέσεις για διαγραφή ή όταν εφαρμόζεται η προσέγγιση της συνεχιζόμενης ανάμειξης. Οι παράγραφοι 29 και 31 εφαρμόζονται στην επιμέτρηση τέτοιων χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων·

γ) συμβόλαια χρηματοοικονομικής εγγύησης όπως ορίζονται στην παράγραφο 9. Μετά την αρχική αναγνώριση, ο εκδότης ενός τέτοιου συμβολαίου [εκτός αν ισχύει η παράγραφος 47 στοιχείο α) ή β)] το επιμετρά στο υψηλότερο ποσό μεταξύ:

i) του ποσού που αναγνωρίσθηκε βάσει του ΔΛΠ 37 και

ii) του ποσού που αναγνωρίστηκε αρχικά (βλ. παράγραφο 43) απομειωμένο κατά τη σωρευμένη απόσβεση που αναγνωρίστηκε σύμφωνα με το ΔΛΠ 18, όπου απαιτείται.

δ) δεσμεύσεις παροχής δανείου με επιτόκια χαμηλότερα εκείνων της αγοράς. Ο εκδότης μιας τέτοιας δέσμευσης την αναγνωρίζει αρχικά στην εύλογη αξία, επιμετρώντας τη στη συνέχεια στο υψηλότερο ποσό μεταξύ

i) του ποσού που αναγνωρίσθηκε βάσει του ΔΛΠ 37 και

ii) του ποσού που αναγνωρίστηκε αρχικά (βλ. παράγραφο 43) απομειωμένο κατά τη σωρευμένη απόσβεση που αναγνωρίστηκε σύμφωνα με το ΔΛΠ 18, όπου απαιτείται.

Χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που προσδιορίζονται ως αντισταθμισμένα στοιχεία υπόκεινται στις απαιτήσεις της λογιστικής αντιστάθμισης στις παραγράφους 89-102.

Παράγοντες που λαμβάνονται υπόψη για την επιμέτρηση στην εύλογη αξία

48. Κατά τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης για την εφαρμογή του παρόντος Προτύπου του ΔΛΠ 32 ή του ΔΠΧΑ 7, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις παραγράφους ΟΕ69-ΟΕ82 του προσαρτήματος Α.

48Α. Οι καλύτερες αποδείξεις εύλογης αξίας είναι οι χρηματιστηριακές τιμές σε μια ενεργό αγορά. Αν η αγορά για ένα χρηματοοικονομικό μέσο δεν είναι ενεργός, η οικονομική οντότητα καθορίζει την εύλογη αξία χρησιμοποιώντας μια τεχνική αποτίμησης. Ο σκοπός της χρήσης μιας τεχνικής αποτίμησης είναι ο καθορισμός της τιμής συναλλαγής που θα προέκυπτε κατά την ημερομηνία επιμέτρησης σε συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση παρακινούμενη από συνήθεις επιχειρηματικούς παράγοντες. Στις τεχνικές αποτίμησης περιλαμβάνεται η χρήση πρόσφατων συναλλαγών σε καθαρά εμπορική βάση μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς και αν υπάρχουν, η αναφορά στην τρέχουσα εύλογη αξία ενός ουσιωδώς συναφούς μέσου, η ανάλυση των προεξοφλημένων ταμιακών ροών και μοντέλα αποτίμησης δικαιωμάτων προαίρεσης. Αν υπάρχει τεχνική αποτίμησης που κατά κανόνα χρησιμοποιείται από τους συμμετέχοντες στην αγορά για την τιμολόγηση του μέσου και η τεχνική αυτή έχει αποδειχθεί ότι παρέχει αξιόπιστες εκτιμήσεις τιμών που ελήφθησαν από πραγματικές συναλλαγές στην αγορά, η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί την τεχνική εκείνη. Η επιλεγμένη τεχνική αποτίμησης χρησιμοποιεί στο έπακρο δεδομένα της αγοράς και εξαρτάται όσο το δυνατό λιγότερο από δεδομένα που αφορούν ειδικά την οικονομική οντότητα. Ενσωματώνει όλους τους παράγοντες που οι συμμετέχοντες στην αγορά θα λάμβαναν υπόψη για τον καθορισμό μιας τιμής και ακολουθεί τις αποδεκτές οικονομικές μεθόδους για την τιμολόγηση χρηματοοικονομικών μέσων. Περιοδικά, η οικονομική οντότητα διορθώνει την τεχνική αποτίμησης και ελέγχει την εγκυρότητά της χρησιμοποιώντας τιμές από παρατηρήσιμες συναλλαγές της αγοράς που αφορούν το ίδιο μέσο (ήτοι χωρίς τροποποίηση ή ανασκευή) ή βάσει οποιωνδήποτε παρατηρήσιμων δεδομένων της αγοράς.

49. Η εύλογη αξία μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης με χαρακτηριστικό απαίτησης (π.χ. μια κατάθεση όψεως) δεν είναι χαμηλότερη από το ποσό που είναι πληρωτέο κατ' απαίτηση, προεξοφλημένο από την πρώτη ημερομηνία που θα μπορούσε να απαιτηθεί η καταβολή του ποσού αυτού.

Επαναταξινομήσεις

50. Μια οικονομική οντότητα:

α) δεν επαναταξινομεί παράγωγο μέσο από την κατηγορία των επιμετρώμενων στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων σε άλλη κατηγορία, ενόσω το παράγωγο είναι υπό κατοχή ή έκδοση·

β) δεν επαναταξινομεί χρηματοοικονομικό μέσο από την κατηγορία των επιμετρώμενων στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων σε άλλη κατηγορία, εάν κατά την αρχική αναγνώριση είχε λογιστικοποιηθεί από την οικονομική οντότητα στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων και

γ) μπορεί, εάν χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο δεν κατέχεται πλέον για πώληση ή επαναγορά στο εγγύς μέλλον (μολονότι το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο μπορεί να έχει αποκτηθεί ή να διατηρείται κυρίως με σκοπό την πώληση ή επαναγορά του στο εγγύς μέλλον), να επαναταξινομήσει το εν λόγω χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο εκτός κατηγορίας επιμετρώμενων στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων εάν πληρούνται οι απαιτήσεις των παραγράφων 50Β ή 50Δ.

Η οικονομική οντότητα δεν επαναταξινομεί οιοδήποτε χρηματοοικονομικό μέσο στην κατηγορία των επιμετρώμενων στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, μετά την αρχική αναγνώριση.

50Β. Χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο στο οποίο εφαρμόζεται η παράγραφος 50 στοιχείο γ) (πλην του είδους του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου που περιγράφεται στην παράγραφο 50Δ) μπορεί να επαναταξινομηθεί από την κατηγορία της εύλογης αξίας μέσω των αποτελεσμάτων σε σπάνιες μόνο περιστάσεις.

50Γ. Εάν οικονομική οντότητα επαναταξινομήσει χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο από την κατηγορία της εύλογης αξίας μέσω των αποτελεσμάτων σύμφωνα με την παράγραφο 50Β, το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο θα επαναταξινομηθεί στην εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία της επαναταξινόμησης. Τυχόν κέρδη ή ζημίες που έχουν ήδη αναγνωριστεί στα αποτελέσματα δεν αντιλογίζονται. Η εύλογη αξία του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου κατά την ημερομηνία της επαναταξινόμησης καθίσταται το νέο ή το αποσβεσμένο του κόστος, κατά περίπτωση.

50Δ. Χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο στο οποίο εφαρμόζεται η παράγραφος 50 στοιχείο γ), το οποίο θα πληρούσε τον ορισμό των δανείων και των απαιτήσεων (εάν το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο δεν είχε καθοριστεί να ταξινομηθεί ως κατεχόμενο για εμπορική εκμετάλλευση στην αρχική αναγνώριση) μπορεί να επαναταξινομηθεί από την κατηγορία της εύλογης αξίας μέσω των αποτελεσμάτων εάν η οικονομική οντότητα έχει την πρόθεση και τη δυνατότητα να διατηρήσει το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο για το προσεχές μέλλον ή μέχρι τη λήξη.

50Ε. Χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ταξινομημένο ως διαθέσιμο για πώληση, το οποίο θα πληρούσε τον ορισμό των δανείων και των απαιτήσεων (εάν δεν είχε χαρακτηριστεί ως διαθέσιμο για πώληση) μπορεί να επαναταξινομηθεί από την κατηγορία των διαθέσιμων προς πώληση στην κατηγορία των δανείων και απαιτήσεων εάν η οικονομική οντότητα έχει την πρόθεση και τη δυνατότητα να διατηρήσει το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο για το προσεχές μέλλον ή μέχρι τη λήξη.

50ΣΤ. Εάν η οικονομική οντότητα επαναταξινομήσει χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο από την κατηγορία της εύλογης αξίας μέσω των αποτελεσμάτων σύμφωνα με την παράγραφο 50Δ ή από την κατηγορία των διαθέσιμων προς πώληση σύμφωνα με την παράγραφο 50Ε, θα επαναταξινομήσει το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο στην εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία της επαναταξινόμησης. Για χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο που έχει επαναταξινομηθεί σύμφωνα με την παράγραφο 50Δ, τυχόν κέρδη ή ζημίες που έχουν ήδη αναγνωριστεί στα αποτελέσματα δεν αντιλογίζονται. Η εύλογη αξία του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου κατά την ημερομηνία επαναταξινόμησης καθίσταται το νέο του κόστος ή το αποσβεσμένο κόστος, κατά περίπτωση. Για χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο που έχει επαναταξινομηθεί σύμφωνα με την παράγραφο 50Ε, τυχόν προηγούμενα κέρδη ή ζημίες επί του στοιχείου αυτού που έχουν αναγνωριστεί σε άλλα συνολικά έσοδα σύμφωνα με την παράγραφο 55 στοιχείο β) λογιστικοποιούνται σύμφωνα με την παράγραφο 54.

51. Αν, εξαιτίας αλλαγής της πρόθεσης ή της δυνατότητας, η απεικόνιση μιας επένδυσης ως διακρατούμενης μέχρι τη λήξη της δεν είναι πλέον κατάλληλη, η επένδυση ανακατατάσσεται ως διαθέσιμη προς πώληση και επιμετράται εκ νέου στην εύλογη αξία και η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας και της εύλογης αξίας αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 55 στοιχείο β).

52. Όποτε οι πωλήσεις ή ανακατατάξεις σημαντικού ύψους διακρατούμενων μέχρι τη λήξη επενδύσεων δεν πληρούν κανέναν από τους όρους της παραγράφου 9, όλες οι εναπομένουσες διακρατούμενες μέχρι τη λήξη επενδύσεις ανακατατάσσονται ως διαθέσιμες προς πώληση. Με την ανακατάταξη αυτή, η διαφορά μεταξύ της λογιστικής και της εύλογής τους αξίας αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με την παράγραφο 55 στοιχείο β).

53. Αν καταστεί διαθέσιμο κάποιο αξιόπιστο μέτρο για χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή χρηματοοικονομική υποχρέωση που δεν ήταν διαθέσιμο προγενέστερα και το περιουσιακό στοιχείο ή η υποχρέωση απαιτείται να επιμετρηθεί στην εύλογη αξία αν είναι διαθέσιμο ένα αξιόπιστο μέτρο [βλ. παράγραφο 46 στοιχείο γ) και παράγραφο 47], το περιουσιακό στοιχείο ή η υποχρέωση επαναμετράται στην εύλογη αξία και η διαφορά μεταξύ της λογιστικής και της εύλογης αξίας αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με την παράγραφο 55.

54. Αν, λόγω αλλαγής της πρόθεσης ή της δυνατότητας ή στη σπάνια περίπτωση που ένα αξιόπιστο μέτρο της εύλογης αξίας δεν είναι πλέον διαθέσιμο [βλ. παράγραφο 46 στοιχείο γ) και παράγραφο 47] ή επειδή τα «δύο προηγούμενα οικονομικά έτη» τα οποία αναφέρονται στην παράγραφο 9 έχουν παρέλθει, καθίσταται δικαιολογημένη η εμφάνιση ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης στο κόστος ή στο αποσβεσμένο

κόστος αντί στην εύλογη αξία, η λογιστικά τηρούμενη εύλογη αξία του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης κατά την ημερομηνία εκείνη αποτελεί το νέο κόστος ή αποσβεσμένο κόστος του, όπως αρμόζει. Κάθε προγενέστερο κέρδος ή ζημία από αυτό το περιουσιακό στοιχείο που έχει αναγνωριστεί απευθείας στα ίδια κεφάλαια σύμφωνα με την παράγραφο 55 στοιχείο β), αντιμετωπίζεται λογιστικά ως ακολούθως:

α) Στην περίπτωση ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου με καθορισμένη λήξη, το κέρδος ή η ζημία αποσβένεται στα αποτελέσματα κατά τη διάρκεια της εναπομένουσας ζωής της διακρατούμενης μέχρι τη λήξη επένδυσης, χρησιμοποιώντας τη μέθοδο του αποτελεσματικού επιτοκίου. Κάθε διαφορά μεταξύ του νέου αποσβεσμένου κόστους και του ποσού εξόφλησης στη λήξη επίσης αποσβένεται κατά τη διάρκεια της υπολειπόμενης ζωής του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου με τη χρήση της μεθόδου της εύλογης αξίας, ως παρομοίως προς την απόσβεση των υπέρ ή υπό το άρτιο ποσών. Αν το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο απομειωθεί μεταγενέστερα, κάθε κέρδος ή ζημία που είχε αναγνωριστεί απευθείας στα ίδια κεφάλαια αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα σύμφωνα με την παράγραφο 67.

β) Στην περίπτωση χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου που δεν έχει καθορισμένη λήξη, το κέρδος ή η ζημία παραμένει στα ίδια κεφάλαια έως ότου πωληθεί ή διατεθεί το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο, οπότε αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Αν το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο απομειωθεί μεταγενέστερα, κάθε προγενέστερο κέρδος ή ζημία που είχε αναγνωριστεί απευθείας στα ίδια κεφάλαια αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα σύμφωνα με την παράγραφο 67.

Κέρδη και ζημίες

55. Κέρδη ή ζημίες που προκύπτουν λόγω μεταβολής της εύλογης αξίας ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης, που δεν αποτελεί μέρος μιας αντισταθμιστικής σχέσης (βλ. παραγράφους 89-102) αντιμετωπίζεται λογιστικά ως ακολούθως:

α) Κέρδος ή ζημία επί ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης που κατατάσσεται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.

β) Κέρδος ή ζημία επί διαθέσιμου προς πώληση χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου αναγνωρίζεται απευθείας στα ίδια κεφάλαια, μέσω της κατάστασης μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων (βλ. ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων*), εκτός από ζημίες απομείωσης (βλ. παραγράφους 67-70) και συναλλαγματικά κέρδη και ζημίες (βλ. προσάρτημα Α παράγραφο ΟΕ83), έως ότου το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο πάψει να αναγνωρίζεται, οπότε το σωρευτικό κέρδος ή ζημία που είχε προηγουμένως αναγνωριστεί στα ίδια κεφάλαια αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Όμως, ο τόκος που υπολογίζεται με τη μέθοδο του αποτελεσματικού επιτοκίου (βλ. παράγραφο 9) αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα (βλ. ΔΛΠ 18). Τα μερίσματα επί διαθέσιμου προς πώληση συμμετοχικού τίτλου αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα όταν κατοχυρώνεται το δικαίωμα της οικονομικής οντότητας να λάβει πληρωμή (βλ. ΔΛΠ 18).

56. Για τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που απεικονίζονται στο αποσβεσμένο κόστος (βλ. παραγράφους 46 και 47), το κέρδος ή η ζημία αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα κατά την παύση αναγνώρισης ή την απομείωση του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης και μέσω της διαδικασίας της απόσβεσης. Όμως, για χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που είναι αντισταθμισμένα στοιχεία (βλ. παραγράφους 78-84 και προσάρτημα Α παράγραφοι ΟΕ98-ΟΕ101) η λογιστική αντιμετώπιση για το κέρδος ή τη ζημία ακολουθεί τις παραγράφους 89-102.

57. Αν η οικονομική οντότητα αναγνωρίσει χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία χρησιμοποιώντας τη λογιστική της ημερομηνίας διακανονισμού (βλ. παράγραφο 38 και προσάρτημα Α παραγράφους ΟΕ53 και ΟΕ56), κάθε μεταβολή στην εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου που θα ληφθεί κατά τη διάρκεια της περιόδου μεταξύ της ημερομηνίας της εμπορικής συναλλαγής και της ημερομηνίας του διακανονισμού δεν αναγνωρίζεται για περιουσιακά στοιχεία που απεικονίζονται στο κόστος ή το αποσβεσμένο κόστος (εκτός από ζημίες απομείωσης). Για περιουσιακά στοιχεία που απεικονίζονται στην εύλογη αξία, ωστόσο, η μεταβολή στην εύλογη αξία αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα ή στα ίδια κεφάλαια, όπως αρμόζει σύμφωνα με την παράγραφο 55.

Απομείωση της αξίας και μη εισπραξιμότητα χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων

58. Η οικονομική οντότητα σε κάθε ημερομηνία ισολογισμού προβαίνει σε αξιολόγηση εάν υφίστανται αντικειμενικές αποδείξεις ότι ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή ομάδα χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων έχουν υποστεί απομείωση αξίας. Αν υπάρχουν τέτοιες αποδείξεις, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την παράγραφο 63 (για χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που απεικονίζονται στο αποσβεσμένο κόστος), την παράγραφο 66 (για χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που απεικονίζονται στο κόστος) ή την παράγραφο 67 (για διαθέσιμα προς πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία) προκειμένου να προσδιορίσει το ποσό κάθε ζημίας απομείωσης.

59. Ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή μια ομάδα περιουσιακών στοιχείων έχει υποστεί απομείωση αξίας και η οικονομική οντότητα επιβαρύνεται με ζημίες απομείωσης, όταν και μόνον όταν, υπάρχει αντικειμενική απόδειξη απομείωσης αξίας ως αποτέλεσμα ενός ή περισσοτέρων γεγονότων που συνέβησαν μετά την αρχική αναγνώριση του περιουσιακού στοιχείου (ένα «ζημιογόνο γεγονός») και εκείνο το ζημιογόνο γεγονός (ή γεγονότα) έχει επίδραση που μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα στις εκτιμώμενες μελλοντικές ταμιακές ροές του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή της ομάδας χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων. Μπορεί να μην είναι εφικτό να εξατομικευτεί ένα μοναδικό, διακεκριμένο γεγονός που προκάλεσε την απομείωση. Αντίθετα, μπορεί η συνδυασμένη επίδραση αρκετών γεγονότων να προκάλεσε την

απομείωση αξίας. Οι ζημίες που αναμένονται από μελλοντικά γεγονότα, ασχέτως πόσο πιθανές είναι, δεν αναγνωρίζονται. Αντικειμενικές αποδείξεις ότι ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή μια ομάδα περιουσιακών στοιχείων έχει υποστεί απομείωση αξίας περιλαμβάνουν παρατηρήσιμες πληροφορίες που περιέρχονται σε γνώση του κομιστή του περιουσιακού στοιχείου σχετικά με τα ακόλουθα ζημιογόνα γεγονότα:

α) σημαντική οικονομική δυσχέρεια του εκδότη ή του υπόχρεου·

β) διάρρηξη του συμβολαίου, όπως αθέτηση ή πλημμέλεια στις καταβολές τόκου ή κεφαλαίου·

γ) παροχή έκπτωσης από το δανειστή προς τον οφειλέτη, για λόγους οικονομικούς ή νομικούς που αφορούν την οικονομική δυσχέρεια του οφειλέτη, την οποία ο δανειστής δεν θα εξέταζε σε διαφορετική περίπτωση·

δ) η αύξηση του ενδεχομένου ότι ο οφειλέτης θα πτωχεύσει ή θα προβεί σε άλλη οικονομική αναδιοργάνωση·

ε) η εξαφάνιση μιας ενεργούς αγοράς για το υπόψη χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο λόγω οικονομικών δυσχερειών ή

στ) παρατηρήσιμα στοιχεία που υποδεικνύουν την ύπαρξη μετρήσιμης μείωσης των εκτιμώμενων μελλοντικών ταμιακών ροών από ομάδα χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων από την αρχική αναγνώριση των στοιχείων αυτών, αν και η μείωση δεν μπορεί ακόμα να εξατομικευθεί σε σχέση με τα μεμονωμένα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που συνθέτουν την ομάδα, στα οποία περιλαμβάνονται:

i) δυσμενείς μεταβολές στην κατάσταση πληρωμών των οφειλετών της ομάδας (ήτοι αυξημένος αριθμός καθυστερημένων πληρωμών ή οφειλετών πιστωτικών καρτών που έχουν φθάσει το πιστωτικό τους όριο και καταβάλλουν κάθε μήνα το ελάχιστο ποσό) ή

ii) εθνικές ή τοπικές οικονομικές συνθήκες που συσχετίζονται με τις αθετήσεις επί των περιουσιακών στοιχείων της ομάδας (ήτοι αύξηση του ποσοστού ανεργίας στη γεωγραφική περιοχή των οφειλετών, μείωση στις τιμές ακινήτων για ενυπόθηκα δάνεια στη σχετική περιοχή, μείωση των τιμών πετρελαίου για δανειακά περιουσιακά στοιχεία σε παραγωγούς ή δυσμενείς μεταβολές των βιομηχανικών συνθηκών που επηρεάζουν τους οφειλέτες της ομάδας).

60. Η εξαφάνιση μιας ενεργού αγοράς, εκ του λόγου ότι τα αξιόγραφα της οικονομικής οντότητας δεν είναι πλέον διαπραγματεύσιμα δημόσια δεν αποτελεί απόδειξη απομείωσης αξίας. Η υποβάθμιση της πιστωτικής διαβάθμισης μιας οικονομικής οντότητας δεν αποτελεί από μόνη της, απόδειξη απομείωσης αξίας, μολονότι είναι δυνατόν να είναι απόδειξη απομείωσης αξίας, σε συνδυασμό με άλλες διαθέσιμες πληροφορίες. Μια μείωση στην εύλογη αξία ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου κάτω από το κόστος ή το αποσβεσμένο κόστος του δεν αποδεικνύει αναγκαστικά ότι υπάρχει απομείωση αξίας (για παράδειγμα, μια μείωση της εύλογης αξίας μιας επένδυσης σε ένα χρεωστικό τίτλο που προκύπτει από αύξηση του επιτοκίου ελευθέρου κινδύνου).

61. Εκτός από τα γεγονότα που περιγράφηκαν στην παράγραφο 59, στις αντικειμενικές αποδείξεις απομείωσης αξίας για επένδυση σε συμμετοχικό τίτλο περιλαμβάνονται οι πληροφορίες για σημαντικές μεταβολές με αρνητικό αποτέλεσμα στην τεχνολογία, την αγορά, το οικονομικό ή νομικό περιβάλλον, στο οποίο η οικονομική οντότητα δραστηριοποιείται, που υποδεικνύουν ότι το κόστος της επένδυσης στον συμμετοχικό τίτλο μπορεί να μην ανακτηθεί. Μια σημαντική η παρατεταμένη μείωση της εύλογης αξίας μιας επένδυσης σε συμμετοχικό τίτλο κάτω του κόστους του επίσης αποτελεί αντικειμενική απόδειξη απομείωσης αξίας.

62. Σε ορισμένες περιπτώσεις οι παρατηρήσιμες πληροφορίες που απαιτούνται για την εκτίμηση του ύψους μιας ζημίας απομείωσης επί ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου μπορεί να είναι περιορισμένες ή να μη σχετίζονται πλέον πλήρως με τις τρέχουσες συνθήκες. Για παράδειγμα, αυτό μπορεί να συμβαίνει όταν ένας οφειλέτης αντιμετωπίζει οικονομικές δυσχέρειες και τα ιστορικά στοιχεία που σχετίζονται με παρόμοιους οφειλέτες είναι περιορισμένα. Στις περιπτώσεις αυτές, η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί την εμπειρία της προκειμένου να υπολογίσει το ποσό οποιασδήποτε ζημίας απομείωσης. Ομοίως, η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί την εμπειρία της για την προσαρμογή των παρατηρήσιμων στοιχείων που αφορούν μια ομάδα χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ώστε να αντανακλούν τις τρέχουσες καταστάσεις (βλ. παράγραφο ΟΕ89). Η χρήση λογικών εκτιμήσεων αποτελεί ουσιώδες συστατικό στοιχείο της κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων και δεν βλάπτει την αξιοπιστία τους.

Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία απεικονιζόμενα στο αποσβεσμένο κόστος

63. Αν υπάρχει αντικειμενική απόδειξη ότι υπάρχει ζημία απομείωσης που αφορά δάνεια και απαιτήσεις ή διακρατούμενες μέχρι τη λήξη επενδύσεις που τηρούνται λογιστικά στο αποσβεσμένο κόστος, το ποσό της ζημίας επιμετράται ως η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου και της παρούσας αξίας των εκτιμώμενων μελλοντικών ταμιακών ροών (εξαιρώντας μελλοντικές πιστωτικές ζημίες που δεν έχουν πραγματοποιηθεί) προεξοφλημένες με το αρχικό αποτελεσματικό επιτόκιο του περιουσιακού στοιχείου (ήτοι το αποτελεσματικό επιτόκιο που υπολογίστηκε κατά την αρχική αναγνώριση). Η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου μειώνεται είτε απευθείας είτε μέσω της χρήσης ενός λογαριασμού πρόβλεψης. Το ποσό της ζημίας αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.

64. Η οικονομική οντότητα αξιολογεί αρχικά αν υφίσταται αντικειμενική απόδειξη για την απομείωση αξίας μεμονωμένα για χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που είναι από μόνα τους σημαντικά και μεμονωμένα ή συλλογικά για χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που δεν είναι σημαντικά από μόνα τους (βλ. παράγραφο 59). Αν η οικονομική οντότητα προσδιορίσει ότι δεν υπάρχει αντικειμενική απόδειξη της ύπαρξης απομείωσης αξίας για χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο που αξιολογήθηκε μεμονωμένα, είτε είναι σημαντικό είτε όχι, εντάσσει το περιουσιακό στοιχείο σε

ομάδα χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων με συναφή χαρακτηριστικά πιστωτικού κινδύνου τα οποία αξιολογεί για απομείωση σε συλλογικό επίπεδο. Περιουσιακά στοιχεία που αξιολογούνται για απομείωση μεμονωμένα και για τα οποία αναγνωρίζεται ή συνεχίζει να αναγνωρίζεται ζημία απομείωσης δεν περιλαμβάνονται σε συλλογική αξιολόγηση για απομείωση.

65. Σε περίπτωση που σε μεταγενέστερη περίοδο, το ύψος της ζημίας απομείωσης μειώνεται και η μείωση σχετίζεται αντικειμενικά με γεγονός που συμβαίνει μετά την αναγνώριση της απομείωσης (όπως για παράδειγμα βελτίωση της πιστωτικής διαβάθμισης του οφειλέτη), η ζημία απομείωσης που είχε αναγνωριστεί προηγουμένως αναστρέφεται είτε απευθείας είτε με την προσαρμογή σχετικού λογαριασμού πρόβλεψης. Η αναστροφή δεν οδηγεί σε λογιστική αξία του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, που υπερβαίνει το ύψος που θα είχε το αποσβεσμένο κόστος αν η απομείωση δεν είχε αναγνωριστεί κατά την ημερομηνία της αναστροφής. Το ποσό της αναστροφής αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.

Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία απεικονιζόμενα στο κόστος

66. Αν υπάρχουν αντικειμενικές αποδείξεις ότι έχει πραγματοποιηθεί ζημία απομείωσης επί μη εισηγμένου συμμετοχικού τίτλου που δεν τηρείται λογιστικά στην εύλογη αξία επειδή αυτή δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα ή επί παράγωγου περιουσιακού στοιχείου που συνδέεται και πρέπει να διακανονιστεί με την παράδοση τέτοιου μη εισηγμένου συμμετοχικού τίτλου, το ποσό της ζημίας απομείωσης επιμετράται ως η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου και της παρούσας αξίας των εκτιμώμενων μελλοντικών ταμιακών ροών προεξοφλημένων με το ισχύον επιτόκιο της αγοράς για παρεμφερή χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία [βλ. παράγραφο 46 στοιχείο γ) και προσάρτημα Α παράγραφοι ΟΕ80 και ΟΕ81]. Τέτοιες ζημίες απομείωσης δεν αναστρέφονται.

Διαθέσιμα προς πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία:

67. Όταν μια μείωση της εύλογης αξίας ενός διαθέσιμου προς πώληση χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου έχει αναγνωριστεί απευθείας στα ίδια κεφάλαια και υπάρχουν αντικειμενικές αποδείξεις ότι το περιουσιακό στοιχείο εκείνο έχει υποστεί απομείωση αξίας (βλ. παράγραφο 59), η σωρευτική ζημία που είχε αναγνωριστεί απευθείας στα ίδια κεφάλαια αφαιρείται από τα ίδια κεφάλαια και αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, έστω και αν το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο δεν έχει πάψει να αναγνωρίζεται.

68. Το ποσό της σωρευτικής ζημίας που αφαιρείται από το ίδια κεφάλαια και αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα σύμφωνα με την παράγραφο 67 είναι η διαφορά μεταξύ του κόστους κτήσης (μετά την αφαίρεση αποπληρωμών κεφαλαίου και αποσβέσεων) και της τρέχουσας εύλογης αξίας, μείον κάθε ζημίας απομείωσης σε αυτό το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο η οποία είχε αναγνωριστεί προηγουμένως στα αποτελέσματα.

69. Οι ζημίες απομείωσης που είχαν αναγνωριστεί στα αποτελέσματα για επένδυση σε συμμετοχικό τίτλο κατατασσόμενο ως διαθέσιμο προς πώληση δεν αναστρέφονται μέσω των αποτελεσμάτων.

70. Στην περίπτωση που σε μεταγενέστερη περίοδο αυξάνεται η εύλογη αξία ενός χρεωστικού τίτλου κατατασσόμενου ως διαθέσιμου προς πώληση και η αύξηση σχετίζεται αντικειμενικά με γεγονός που λαμβάνει χώρα μετά την αναγνώριση στα αποτελέσματα της ζημίας απομείωσης, η ζημία απομείωσης αναστρέφεται και η αναστροφή αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.

ΑΝΤΙΣΤΑΘΜΙΣΗ

71. Εάν υφίσταται προσδιορισμένη σχέση αντιστάθμισης μεταξύ ενός μέσου αντιστάθμισης και ενός αντισταθμισμένου στοιχείου, όπως περιγράφεται στις παραγράφους 85-88 και στο προσάρτημα Α παραγράφους ΟΕ102-ΟΕ104, τα προκύπτοντα κέρδη ή ζημίες επί του αντισταθμισμένου μέσου και του αντισταθμισμένου στοιχείου αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στις παραγράφους 89-102.

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.

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, του τομέα ή της μεμονωμένης οικονομικής οντότητας για την οποία γίνεται η αναφορά) μπορούν να προσδιοριστούν ως μέσα αντιστάθμισης. Μολονότι επιμέρους οικονομικές οντότητες ενός ενοποιημένου ομίλου ή τα επιμέρους 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 επιμέρους ή ατομικές οικονομικές καταστάσεις των μεμονωμένων οικονομικών οντοτήτων του ομίλου ή για την κατά τομέα παρουσίαση, με τη προϋπόθεση ότι βρίσκονται εκτός της οικονομικής οντότητας ή του τομέα για τον οποίον γίνεται η αναφορά.

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.

79. Σε αντίθεση με τα δάνεια και τις απαιτήσεις, μια επένδυση που διακρατείται μέχρι τη λήξη δεν μπορεί να είναι αντισταθμισμένο στοιχείο αναφορικά με τον κίνδυνο επιτοκίου ή τον κίνδυνο προπληρωμών διότι ο προσδιορισμός μιας επένδυσης ως διακρατούμενης μέχρι τη λήξη απαιτεί να υπάρχει πρόθεση να διακρατηθεί η επένδυση μέχρι τη λήξη χωρίς να λαμβάνονται υπόψη οι μεταβολές στην εύλογη αξία ή τις ταμιακές ροές τέτοιας επένδυσης που αποδίδονται σε μεταβολές των επιτοκίων. Εντούτοις, μια επένδυση διακρατούμενη μέχρι τη λήξη είναι δυνατό να είναι αντισταθμισμένο στοιχείο ως προς τον κίνδυνο από μεταβολές στις συναλλαγματικές ισοτιμίες και τον πιστωτικό κίνδυνο.

80. Για σκοπούς λογιστικής αντιστάθμισης, μόνο περιουσιακά στοιχεία, βέβαιες δεσμεύσεις και πολύ πιθανές προσδοκώμενες συναλλαγές στις οποίες εμπλέκεται μέρος που δεν ανήκει στην οικονομική οντότητα μπορούν να προσδιοριστούν ως αντισταθμισμένα στοιχεία. Έπεται ότι η λογιστική αντιστάθμισης μπορεί να εφαρμοστεί σε συναλλαγές μεταξύ οικονομικών οντοτήτων ή τομέων του ιδίου ομίλου μόνο στις επιμέρους ή ατομικές οικονομικές καταστάσεις εκείνων των οικονομικών οντοτήτων ή τομέων και όχι στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις του ομίλου. Κατ' εξαίρεση, ο συναλλαγματικός κίνδυνος ενός ενδοεταιρικού χρηματικού στοιχείου (π.χ. πληρωτέος/εισπρακτέος λογαριασμός μεταξύ δύο θυγατρικών) μπορεί να θεωρηθεί κατάλληλο αντισταθμιζόμενο στοιχείο στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις αν καταλήγει σε άνοιγμα σε κέρδη ή ζημίες από συναλλαγματικές ισοτιμίες που δεν απαλείφονται πλήρως με την ενοποίηση σύμφωνα με το ΔΛΠ 21 *Οι επιδράσεις μεταβολών των τιμών συναλλάγματος*. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 21, τα 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. […]

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.

88. Μια σχέση αντιστάθμισης υπάγεται στις διατάξεις της λογιστικής αντιστάθμισης που προβλέπονται στις παραγράφους 89-102, υπό την προϋπόθεση ότι πληρούνται σωρευτικά οι ακόλουθοι όροι:

α) Κατά την έναρξη της αντιστάθμισης υπάρχει επίσημος προσδιορισμός και τεκμηρίωση της αντισταθμιστικής σχέσης και της επιδίωξης της 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.

δ) Η αποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης είναι επιμετρήσιμη με αξιοπιστία, δηλαδή τόσο η εύλογη αξία ή οι ταμιακές ροές του αντισταθμισμένου στοιχείου που αποδίδονται στον αντισταθμισμένο κίνδυνο όσο και η εύλογη αξία του μέσου αντιστάθμισης είναι δυνατό να επιμετρηθούν αξιόπιστα (βλ. παραγράφους 46 και 47 και το προσάρτημα Α παραγράφους ΟΕ80 και ΟΕ81 για καθοδήγηση στον προσδιορισμό της εύλογης αξίας).

ε) Η αντιστάθμιση αξιολογείται σε συνεχιζόμενη βάση και προσδιορίσθηκε έτσι ώστε να είναι άκρως αποτελεσματική καθ' όλες τις καλυπτόμενες περιόδους αναφοράς για τις οποίες είχε προσδιοριστεί.

Αντισταθμίσεις εύλογης αξίας

89. Εφόσον η αντιστάθμιση εύλογης αξίας πληροί τους όρους της παραγράφου 88 κατά τη διάρκεια της περιόδου, αντιμετωπίζεται λογιστικά ως ακολούθως:

α) το κέρδος ή η ζημία από την εκ νέου επιμέτρηση του μέσου αντιστάθμισης στην εύλογη αξία (για παράγωγο μέσο αντιστάθμισης) ή το συνθετικό στοιχείο σε ξένο νόμισμα της λογιστικής του αξίας, επιμετρημένης σύμφωνα με το ΔΛΠ 21 (για μη παράγωγο μέσο αντιστάθμισης) αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα και

β) η λογιστική αξία του αντισταθμισμένου στοιχείου προσαρμόζεται με το κέρδος ή τη ζημιά που προκύπτει από το αντισταθμισμένο στοιχείο και αφορά στον αντισταθμισμένο κίνδυνο. Αυτό εφαρμόζεται αν το αντισταθμισμένο στοιχείο επιμετράται στο κόστος. Αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα το κέρδος ή η ζημία που αφορά αντισταθμισμένο κίνδυνο αν το αντισταθμισμένο στοιχείο είναι διαθέσιμο προς πώληση χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο.

89Α. Για αντιστάθμιση εύλογης αξίας της έκθεσης σε κίνδυνο επιτοκίου μέρους ενός χαρτοφυλακίου χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων (και μόνο σε τέτοια αντιστάθμιση), η απαίτηση της παραγράφου 89 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.

90. Στην περίπτωση που αντισταθμίζονται μόνο συγκεκριμένοι κίνδυνοι, οι αναγνωρισμένες μεταβολές στην εύλογη αξία του αντισταθμισμένου στοιχείου που δεν είναι σχετικές με τον αντισταθμισμένο κίνδυνο αναγνωρίζονται σύμφωνα με την παράγραφο 55.

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 το σκοπό αυτό, η αντικατάσταση ή η ανανέωση ενός μέσου αντιστάθμισης με άλλο τέτοιο μέσο δεν θεωρείται ως εκπνοή ή διακοπή, εφόσον η κατ' αυτόν τον τρόπο αντικατάσταση ή ανανέωση αποτελεί μέρος της τεκμηριωμένης στρατηγικής αντιστάθμισης της οικονομικής οντότητας)·

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 ιδιαίτερο συγκεκριμένο κονδύλιο του ισολογισμού 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) αναγνωρίζεται απευθείας στα ίδια κεφάλαια μέσω της κατάστασης μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων (βλ. ΔΛΠ 1) και

β) το αναποτελεσματικό μέρος του κέρδους ή της ζημίας του μέσου αντιστάθμισης αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.

96. Ειδικότερα, η αντιστάθμιση ταμιακών ροών αντιμετωπίζεται λογιστικά ως ακολούθως:

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

γ) στην περίπτωση που η τεκμηριωμένη στρατηγική διαχείρισης κινδύνων της οικονομικής οντότητας, όσον αφορά συγκεκριμένη σχέση αντιστάθμισης, εξαιρεί ένα ορισμένο συνθετικό στοιχείο του κέρδους ή της ζημίας ή των σχετικών ταμιακών ροών του μέσου αντιστάθμισης από την αξιολόγηση της αντισταθμιστικής αποτελεσματικότητας [βλ. παραγράφους 74, 75 και παράγραφο 88 στοιχείο α)], το εξαιρούμενο αυτό συνθετικό στοιχείο του κέρδους ή της ζημίας αναγνωρίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 55.

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 απευθείας στα ίδια κεφάλαια σύμφωνα με την παράγραφο 95 ανακατατάσσονται στα αποτελέσματα κατά την ίδια περίοδο ή περιόδους που το αποκτηθέν περιουσιακό στοιχείο ή η αναληφθείσα υποχρέωση επηρεάζει τα αποτελέσματα (όπως κατά τις περιόδους που αναγνωρίζονται έσοδα ή έξοδα από τόκους). Όμως, αν η οικονομική οντότητα αναμένει ότι όλο ή μέρος μιας ζημίας που αναγνωρίστηκε απευθείας στα ίδια κεφάλαια δεν θα ανακτηθεί σε μια ή περισσότερες μελλοντικές περιόδους, ανακατατάσσει στα αποτελέσματα το ποσό που δεν αναμένεται να ανακτηθεί.

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:

α) ανακατατάσσει τα σχετιζόμενα κέρδη ή ζημίες που είχαν αναγνωριστεί απευθείας στα ίδια κεφάλαια σύμφωνα με την παράγραφο 95 στα αποτελέσματα, κατά την ίδια περίοδο ή περιόδους που το αποκτηθέν περιουσιακό στοιχείο ή η αναληφθείσα υποχρέωση επηρεάζει τα αποτελέσματα (όπως κατά τις περιόδους που αναγνωρίζεται επιβάρυνση απόσβεσης ή κόστος πωλήσεων). Όμως, αν η οικονομική οντότητα αναμένει ότι όλο ή μέρος μιας ζημίας που αναγνωρίστηκε απευθείας στα ίδια κεφάλαια δεν θα ανακτηθεί σε μια ή περισσότερες μελλοντικές περιόδους, ανακατατάσσει στα αποτελέσματα το ποσό που δεν αναμένεται να ανακτηθεί·

β) αφαιρεί τα σχετιζόμενα κέρδη και ζημίες που αναγνωρίστηκαν απευθείας στα ίδια κεφάλαια 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.

100. Σε όλες τις περιπτώσεις αντιστάθμισης ταμιακών ροών, με εξαίρεση εκείνων που προβλέπονται στις παραγράφους 97 και 98, τα απευθείας αναγνωρισθέντα στα ίδια κεφάλαια ποσά μεταφέρονται στα αποτελέσματα στην περίοδο ή στις περιόδους κατά τη διάρκεια των οποίων η αντισταθμισμένη προσδοκώμενη συναλλαγή επηρεάζει τα αποτελέσματα (για παράδειγμα, όταν μια προσδοκώμενη πώληση πραγματοποιείται).

101. Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που ακολουθούν, η οικονομική οντότητα διακόπτει μελλοντικά τη λογιστική αντιστάθμισης που προδιαγράφεται στις παραγράφους 95-100:

α) Το μέσο αντιστάθμισης εκπνεύσει ή πωληθεί, διακοπεί ή ασκηθεί (για το σκοπό αυτό, η αντικατάσταση ή η ανανέωση ενός μέσου αντιστάθμισης με άλλο τέτοιο μέσο δεν θεωρείται ως εκπνοή ή διακοπή, εφόσον η κατ' αυτόν τον τρόπο αντικατάσταση ή ανανέωση αποτελεί μέρος της τεκμηριωμένης στρατηγικής αντιστάθμισης της οικονομικής οντότητας). Στην περίπτωση αυτή, το συσσωρευμένο κέρδος ή η ζημία από το μέσο αντιστάθμισης που συνεχίζει να αναγνωρίζεται απευθείας στα ίδια κεφάλαια, κατά το χρόνο που η αντιστάθμιση ήταν ενεργός [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.

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 συνεχίζει να αναγνωρίζεται απευθείας στα ίδια κεφάλαια, 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 συνεχίζει να αναγνωρίζεται απευθείας στα ίδια κεφάλαια, από το χρόνο που η αντιστάθμιση ήταν ενεργός [βλ. παράγραφο 95 στοιχείο α)], αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. 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 συνεχίζει να αναγνωρίζεται απευθείας στα ίδια κεφάλαια, 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 αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.

Αντισταθμίσεις μιας καθαρής επένδυσης

102. Οι αντισταθμίσεις μιας καθαρής επένδυσης σε εκμετάλλευση στο εξωτερικό, συμπεριλαμβανομένων των αντισταθμίσεων των χρηματικών στοιχείων που αντιμετωπίζονται λογιστικά ως μέρος της καθαρής επένδυσης (βλ. ΔΛΠ 21), αντιμετωπίζονται λογιστικά κατά τρόπο συναφή με τις αντισταθμίσεις ταμιακών ροών:

α) το σκέλος του κέρδους ή της ζημίας του αντισταθμιστικού μέσου που τεκμηριώνεται ως αποτελεσματική αντιστάθμιση (βλ. παράγραφο 88) αναγνωρίζεται απευθείας στα ίδια κεφάλαια μέσω της κατάστασης μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων (βλ. ΔΛΠ 1) και

β) το αναποτελεσματικό σκέλος αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.

Το κέρδος ή η ζημία από το μέσο αντιστάθμισης που αφορά στο αποτελεσματικό σκέλος της αντιστάθμισης που έχει αναγνωριστεί απευθείας στα ίδια κεφάλαια αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα κατά τη διάθεση της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό.

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 εφαρμόσει 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.

103Β. Τα *συμβόλαια χρηματοοικονομικής εγγύησης* (Τροποποιήσεις του ΔΛΠ 39 και ΔΠΧΑ 4), που εκδόθηκαν τον Αύγουστο του 2005, τροποποίησαν την παράγραφο 2 στοιχεία ε) και η), τις παραγράφους 4, 47 και ΟΕ4, πρόσθεσαν την παράγραφο ΟΕ4Α, πρόσθεσαν έναν νέο ορισμό των συμβολαίων χρηματοοικονομικής εγγύησης στην παράγραφο 9 και διέγραψαν την παράγραφο 3. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις για τις ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2006 ή μετά από αυτήν. Η εφαρμογή νωρίτερα ενθαρρύνεται. Αν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει αυτές τις αλλαγές για νωρίτερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός και εφαρμόζει τις συναφείς τροποποιήσεις στο ΔΛΠ 32 ([1]) και το ΔΠΧΑ 4 ταυτόχρονα.

103Ζ. Η *επαναταξινόμηση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων* (τροποποιήσεις των ΔΛΠ 39 και ΔΠΧΑ 7), που εκδόθηκε τον Οκτώβριο του 2008, τροποποίησε τις παραγράφους 50 και ΑG8, και πρόσθεσε τις παραγράφους 50Β-50ΣΤ. Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν τις εν λόγω τροποποιήσεις από την 1η Ιουλίου 2008. Οι οικονομικές οντότητες δεν επαναταξινομούν χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο σύμφωνα με τις παραγράφους 50Β, 50Δ ή 50Ε πριν από την 1η Ιουλίου 2008. Οιαδήποτε επαναταξινόμηση χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου πραγματοποιηθεί σε περιόδους που αρχίζουν την 1η Νοεμβρίου 2008 ή μετέπειτα, αρχίζουν να ισχύουν μόνον από την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε η επαναταξινόμηση. Οιαδήποτε επαναταξινόμηση χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου σύμφωνα με τις παραγράφους 50Β, 50Δ ή 50Ε δεν εφαρμόζεται αναδρομικά σε περιόδους αναφοράς που έληξαν πριν την ημερομηνία έναρξης ισχύος που αναφέρεται στην παρούσα παράγραφο.

104. Το παρόν Πρότυπο ισχύει αναδρομικά με εξαίρεση τις περιπτώσεις που περιγράφονται στις παραγράφους 105-108. Το υπόλοιπο έναρξης των κερδών εις νέον από την παλαιότερη προγενέστερη περίοδο που παρουσιάζεται και κάθε άλλο συγκρίσιμο ποσό προσαρμόζεται ως αν 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 την έκταση κατά την οποία η πληροφόρηση επαναδιατυπώθηκε.

105. Κατά την πρώτη εφαρμογή του παρόντος Προτύπου, η οικονομική οντότητα επιτρέπεται να προσδιορίσει ένα προγενέστερα αναγνωρισμένο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο. Για κάθε χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει κάθε σωρευμένη μεταβολή της εύλογης αξίας σε διακεκριμένο στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων μέχρι την μεταγενέστερη διαγραφή ή απομείωση, όταν η οικονομική οντότητα μεταφέρει εκείνο το σωρευμένο κέρδος ή ζημία στα αποτελέσματα. Η οικονομική οντότητα επιπλέον θα:

α) επαναδιατυπώσει το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο χρησιμοποιώντας τον νέο προσδιορισμό στις συγκριτικές οικονομικές καταστάσεις και

β) γνωστοποιήσει την εύλογη αξία των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων κατά την ημερομηνία του προσδιορισμού και την κατάταξη και λογιστική αξία τους στις προηγούμενες οικονομικές καταστάσεις.

105Α. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις παραγράφους 11Α, 48Α, ΟΕ4Β-ΟΕ4ΙΑ, ΟΕ33Α και ΟΕ33Β και τις τροποποιήσεις του 2005 στις παραγράφους 9, 12 και 13 για τις ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2006 ή μετά από αυτήν. Η εφαρμογή νωρίτερα ενθαρρύνεται.

105Β. Μια οικονομική οντότητα που εφαρμόζει αρχικά τις παραγράφους 11Α, 48Α, ΟΕ4Β-ΟΕ4ΙΑ, ΟΕ33Α και ΟΕ33Β και τις τροποποιήσεις του 2005 στις παραγράφους 9, 12 και 13 στην ετήσια περίοδο αυτής που αρχίζει πριν από την 1η Ιανουαρίου 2006:

α) επιτρέπεται, κατά την αρχική εφαρμογή των εν λόγω νέων και τροποποιημένων παραγράφων, να προσδιορίζει στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων οποιοδήποτε ήδη αναγνωρισμένο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή χρηματοοικονομικής υποχρέωσης που εν συνεχεία πληροί τις προϋποθέσεις για τον εν λόγω προσδιορισμό. Όταν η ετήσια περίοδος αρχίζει πριν από την 1η Σεπτεμβρίου 2005, ο προσδιορισμός αυτός δεν είναι απαραίτητο να ολοκληρώνεται έως την 1η Σεπτεμβρίου 2005, ενώ δύναται να καλύπτει και χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που αναγνωρίσθηκαν μεταξύ της αρχής της εν λόγω ετήσιας περιόδου και της 1ης Σεπτεμβρίου 2005. Παρά τα αναφερόμενα στην παράγραφο 91, τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που προσδιορίζονται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων σύμφωνα με την παρούσα υποπαράγραφο, τα οποία προηγουμένως προσδιορίζονταν ως τα αντισταθμιζόμενα στοιχεία σε σχέσεις λογιστικής αντιστάθμισης εύλογης αξίας, αποπροσδιορίζονται από αυτές τις σχέσεις ταυτόχρονα με τον προσδιορισμό τους στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων·

β) γνωστοποιεί την εύλογη αξία των όποιων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων προσδιορίστηκαν σύμφωνα με το στοιχείο α) κατά την ημερομηνία του προσδιορισμού, καθώς και την κατάταξη και λογιστική αξία τους στις προηγούμενες οικονομικές καταστάσεις·

([1]) Όταν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει το ΔΠΧΑ 7, η αναφορά στο ΔΛΠ 32 αντικαθίσταται με αναφορά στο ΔΠΧΑ 7.

γ) αποπροσδιορίζει τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις που έχουν ήδη προσδιοριστεί στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, αν δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για τον εν λόγω προσδιορισμό σύμφωνα με τις νέες και τροποποιημένες παραγράφους. Όταν ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση επιμετράται στο αποσβεσμένο κόστος μετά από τον αποπροδιορισμό, η ημερομηνία του αποπροσδιορισμού θεωρείται ως η ημερομηνία της αρχικής αναγνώρισης·

δ) γνωστοποιεί την εύλογη αξία των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων που αποπροσδιορίζονται σύμφωνα με το στοιχείο γ) κατά την ημερομηνία του αποπροσδιορισμού και τις νέες κατατάξεις τους.

105Γ. Μια οικονομική οντότητα που εφαρμόζει αρχικά τις παραγράφους 11Α, 48Α, ΟΕ4Β-ΟΕ4ΙΑ, ΟΕ33Α και ΟΕ33Β και τις τροποποιήσεις του 2005 στις παραγράφους 9, 12 και 13 στην ετήσια περίοδο αυτής που αρχίζει την 1η Ιανουαρίου 2006 ή μετά από αυτήν:

α) αποπροσδιορίζει τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που έχουν ήδη προσδιοριστεί στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, αν δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για τον εν λόγω προσδιορισμό σύμφωνα με τις νέες και τροποποιημένες παραγράφους. Όταν ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση επιμετράται στο αποσβεσμένο κόστος μετά από τον αποπροδιορισμό, η ημερομηνία του αποπροσδιορισμού θεωρείται ως η ημερομηνία της αρχικής αναγνώρισης·

β) δεν προσδιορίζει στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων οποιαδήποτε ήδη αναγνωρισμένα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις·

γ) γνωστοποιεί την εύλογη αξία των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων που αποπροσδιορίζονται σύμφωνα με το στοιχείο α) κατά την ημερομηνία του αποπροσδιορισμού, καθώς και τις νέες κατατάξεις τους.

105Δ. Μια οικονομική οντότητα επαναδιατυπώνει τις συγκριτικές οικονομικές καταστάσεις χρησιμοποιώντας τους νέους προσδιορισμούς στην παράγραφο 105Β ή 105Γ με την προϋπόθεση ότι, σε περίπτωση ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, χρηματοοικονομικής υποχρέωσης ή ομάδας χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων ή αμφότερων, που προσδιορίζονται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, αυτά τα στοιχεία ή οι ομάδες πληρούν τα κριτήρια της παραγράφου 9 στοιχείο β) σημεία i), ii) ή της παραγράφου 11Α στην αρχή της συγκριτικής περιόδου ή, αν απαιτείται μετά από την αρχή της συγκριτικής περιόδου, πληρούν τα κριτήρια της παραγράφου 9 στοιχείο β) σημεία i), ii) ή της παραγράφου 11Α κατά την ημερομηνία της αρχικής αναγνώρισης.

106. Εκτός από τις εξαιρέσεις της παραγράφου 107, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις απαιτήσεις περί παύσης αναγνώρισης των παραγράφων 15-37 και του προσαρτήματος Α παραγράφους ΟΕ36-ΟΕ52 μελλοντικά. Συνεπώς, αν η οικονομική οντότητα έπαψε να αναγνωρίζει χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία βάσει του ΔΛΠ 39 (αναθεωρημένο το 2000) λόγω συναλλαγής που έλαβε χώρα πριν από την 1η Ιανουαρίου 2004 και τα περιουσιακά στοιχεία εκείνα δεν είχαν παύσει να αναγνωρίζονται σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο, δεν αναγνωρίζει τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία.

107. Παρά τα αναφερόμενα στην παράγραφο 106, η οικονομική οντότητα δύναται να εφαρμόσει τις απαιτήσεις περί παύσης της αναγνώρισης των παραγράφων 15-37 και του προσαρτήματος Α παράγραφοι ΟΕ36-ΟΕ52 αναδρομικά από μια ημερομηνία της επιλογής της, με την προϋπόθεση ότι οι πληροφορίες για την εφαρμογή του ΔΛΠ 39 σε περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που έπαυσαν να αναγνωρίζονται λόγω παρελθουσών συναλλαγών αποκτήθηκαν κατά την αρχική λογιστική αντιμετώπιση εκείνων των συναλλαγών.

107Α. Παρά τα οριζόμενα στην παράγραφο 104, μια οικονομική οντότητα δύναται να εφαρμόσει τις απαιτήσεις της τελευταίας φράσης της παραγράφου ΟΕ76 και της παραγράφου ΟΕ76Α, με οποιονδήποτε από τους ακόλουθους δύο τρόπους:

α) μελλοντικά σε συναλλαγές που συνήφθησαν μετά την 25η Οκτωβρίου 2002 ή

β) μελλοντικά σε συναλλαγές που συνήφθησαν μετά την 1η Ιανουαρίου 2004.

108. Η οικονομική οντότητα δεν προσαρμόζει τη λογιστική αξία μη χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και μη χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων για τον αποκλεισμό κερδών ή ζημιών που σχετίζονται με αντισταθμίσεις ταμιακών ροών που είχαν συμπεριληφθεί στη λογιστική αξία πριν από την έναρξη του οικονομικού έτους κατά το οποίο εφαρμόστηκε για πρώτη φορά το παρόν Πρότυπο. Κατά την έναρξη της οικονομικής περιόδου κατά την οποία εφαρμόζεται για πρώτη φορά το παρόν Πρότυπο, κάθε ποσό που αναγνωρίζεται απευθείας στα ίδια κεφάλαια για αντιστάθμιση βέβαιης δέσμευσης που σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο αντιμετωπίζεται λογιστικά ως αντιστάθμιση εύλογης αξίας, ανακατατάσσεται ως περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση, εκτός από αντιστάθμιση συναλλαγματικού κινδύνου που συνεχίζει να αντιμετωπίζεται ως αντιστάθμιση ταμιακής ροής.

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.

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

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ (παραγραφοι 2-7)

ΟΕ1. Κάποιες συμβάσεις απαιτούν πληρωμή με βάση κλιματολογικές, γεωλογικές ή άλλες φυσικές μεταβλητές. (Εκείνες που βασίζονται σε κλιματολογικές μεταβλητές είναι γνωστές και ως «καιρικά» παράγωγα). Αν εκείνες οι συμβάσεις δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 4, εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου.

ΟΕ2. 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 συμβόλαια δικαιωμάτων που βασίζονται στον όγκο των πωλήσεων ή των εσόδων από υπηρεσίες που αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 18 *Έσοδα*.

ΟΕ3. Σε ορισμένες περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα επενδύει σε συμμετοχικούς τίτλους που εκδίδονται από άλλη οικονομική οντότητα, με την πρόθεση της καθιέρωσης ή διατήρησης μιας μακρόχρονης επιχειρηματικής σχέσης με την οικονομική οντότητα στην οποία πραγματοποιείται η στρατηγική επένδυση. Η επενδύουσα οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί το ΔΛΠ 28 για να διαπιστώσει αν η λογιστική μέθοδος της καθαρής θέσης είναι η κατάλληλη για μια τέτοια επένδυση. Ομοίως, η επενδύουσα οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί το ΔΛΠ 31 για να διαπιστώσει αν η λογιστική μέθοδος της ενοποίησης ή εκείνη της καθαρής θέσης είναι η κατάλληλη για μια τέτοια επένδυση. Αν καμία από τις δύο μεθόδους δεν είναι κατάλληλη, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο σε εκείνη τη στρατηγική επένδυση.

ΟΕ3Α. 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 στοιχείο ε) επειδή ανακύπτουν από συμβόλαια, τα οποία εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 4.

ΟΕ4. Τα συμβόλαια χρηματοοικονομικής εγγύησης δύνανται να λάβουν διάφορες νομικές μορφές όπως εγγύηση, ορισμένα είδη πιστωτικής επιστολής, ένα συμβόλαιο που καλύπτει τον κίνδυνο μη πληρωμής οφειλής ή ένα ασφαλιστήριο συμβόλαιο. Ο λογιστικός τους χειρισμός δεν εξαρτάται από τη νομική τους μορφή. Τα ακόλουθα είναι παραδείγματα του ορθού λογιστικού χειρισμού [βλ. παράγραφο 2 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 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. Εάν εφαρμόζεται το παρόν πρότυπο, η παράγραφος 43 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 την 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 στην εύλογη αξία μέσω αποτελεσμάτων ή εκτός εάν ισχύουν οι παράγραφοι 29 έως 37 και ΟΕ47 έως ΟΕ52 (όταν η μεταβίβαση ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου δεν πληροί τις προϋποθέσεις για διαγραφή ή όταν ισχύει η προσέγγιση της συνεχιζόμενης ανάμειξης) ο εκδότης το επιμετρά βάσει του υψηλότερου μεταξύ:

i) του ποσού που αναγνωρίσθηκε βάσει του ΔΛΠ 37 και

ii) του ποσού που αναγνωρίστηκε αρχικά μείον τη σωρευμένη απόσβεση που αναγνωρίστηκε σύμφωνα με το ΔΛΠ 18, όπου απαιτείται [βλ. παράγραφο 47 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 ανικανότητα 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 πιστωτικής διαβάθμισης ή ενός πιστωτικού δείκτη. Τέτοιες εγγυήσεις δεν αποτελούν συμβόλαια χρηματοοικονομικής εγγύησης βάσει του παρόντος Προτύπου, ούτε ασφαλιστήρια συμβόλαια βάσει του ΔΠΧΑ 4. Εγγυήσεις του τύπου αυτού αποτελούν παράγωγα στα οποία ο εκδότης εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο.

γ) Εάν ένα συμβόλαιο χρηματοοικονομικής εγγύησης εκδόθηκε για την πώληση εμπορευμάτων, ο εκδότης εφαρμόζει το ΔΛΠ 18 προκειμένου να διαπιστώσει πότε αναγνωρίζει τα έσοδα από την εγγύηση και την πώληση των εμπορευμάτων.

ΟΕ4Α. Κατά κανόνα ο εκδότης διατείνεται 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 λογιστικές απαιτήσεις.

ΟΡΙΣΜΟΙ (παραγραφοι 8 και 9)

Προσδιορισμός στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων

ΟΕ4Β. Η παράγραφος 9 του παρόντος Προτύπου 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) στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, με την προϋπόθεση ότι αυτός ο τρόπος θα έχει ως αποτέλεσμα περισσότερο σχετική πληροφόρηση.

ΟΕ4Γ. Η απόφαση μιας οικονομικής οντότητας να προσδιορίσει ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή μια χρηματοοικονομική υποχρέωση 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 προς όλες τις παρόμοιες συναλλαγές). Όταν μια οικονομική οντότητα έχει αυτή την επιλογή, η παράγραφος 14 στοιχείο β) του ΔΛΠ 8 *Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη* απαιτεί η επιλεγμένη πολιτική να έχει ως αποτέλεσμα τις οικονομικές καταστάσεις που παρέχουν αξιόπιστη και πλέον σχετική πληροφόρηση αναφορικά με τις επιδράσεις των συναλλαγών, των λοιπών γεγονότων και συνθηκών που αφορούν στην οικονομική θέση, την χρηματοοικονομική επίδοση ή τις ταμιακές ροές της οικονομικής οντότητας. Σε περίπτωση προσδιορισμού στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, η παράγραφος 9 παραθέτει τις δύο περιπτώσεις κατά τις οποίες θα πληροίται η απαίτηση για περισσότερο συναφείς πληροφορίες. Συνεπώς, για την επιλογή του εν λόγω προσδιορισμού σύμφωνα με την παράγραφο 9, η οικονομική οντότητα πρέπει να επιδείξει ότι ανήκει σε μια (ή αμφότερες) από αυτές τις δύο περιπτώσεις.

Παράγραφος 9 στοιχείο β) σημείο i): Ο προσδιορισμός απαλείφει ή μειώνει αισθητά μια ανακολουθία στην επιμέτρηση ή την αναγνώριση που θα ανέκυπταν σε διαφορετική περίπτωση

ΟΕ4Δ. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 39, η επιμέτρηση χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή χρηματοοικονομικής υποχρέωσης και η κατάταξη των αναγνωρισμένων μεταβολών στην αξία τους καθορίζονται από την κατάταξη του στοιχείου και από το εάν το στοιχείο αποτελεί μέρος μιας προσδιορισμένης σχέσης αντιστάθμισης. Οι απαιτήσεις αυτές δύνανται να δημιουργήσουν μια ανακολουθία στην επιμέτρηση ή την αναγνώριση (ορισμένες φορές αναφερόμενη ως «λογιστική αναντιστοιχία») όταν, για παράδειγμα, εν απουσία προσδιορισμού στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο θα κατατασσόταν ως διαθέσιμο προς πώληση (με τις περισσότερες μεταβολές της εύλογης αξίας να αναγνωρίζονται απευθείας στα ίδια κεφάλαια) και μια υποχρέωση που η οικονομική οντότητα θεωρεί συναφή, θα επιμετράτο 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 αν αμφότερα το περιουσιακό στοιχείο και η υποχρέωση κατατάσσονταν στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων.

ΟΕ4Ε. 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 επιμετρώμενα στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων μόνο αν συμμορφώνεται με την αρχή της παραγράφου 9 στοιχείο β) σημείο i).

α) Μια οικονομική οντότητα έχει υποχρεώσεις των οποίων οι ταμιακές ροές βασίζονται συμβατικά στην απόδοση των περιουσιακών στοιχείων που σε διαφορετική περίπτωση θα κατατάσσονταν ως διαθέσιμα προς πώληση. Για παράδειγμα, ένας ασφαλιστής δύναται να έχει υποχρεώσεις που περιλαμβάνουν ένα στοιχείο προαιρετικής συμμετοχής, οι οποίες αφορούν στην καταβολή παροχών βάσει πραγματοποιημένων ή/και μη πραγματοποιημένων αποδόσεων της επένδυσης συγκεκριμένης συγκέντρωσης περιουσιακών στοιχείων του φορέα ασφάλισης. Εάν η επιμέτρηση εκείνων των υποχρεώσεων αντανακλά τρέχουσες αγοραίες τιμές, η κατάταξη των περιουσιακών στοιχείων στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων σημαίνει ότι οι μεταβολές στην εύλογη αξία των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα κατά την ίδια περίοδο με τις σχετικές μεταβολές στην αξία των υποχρεώσεων.

β) Μια οικονομική οντότητα έχει υποχρεώσεις βάσει ασφαλιστηρίων συμβολαίων των οποίων η επιμέτρηση ενσωματώνει την τρέχουσα πληροφόρηση (όπως προβλέπεται στο ΔΠΧΑ 4, παράγραφος 24), και χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που θεωρεί συναφή, τα οποία σε διαφορετική περίπτωση θα κατατάσσονταν ως διαθέσιμα προς πώληση ή θα επιμετρούνταν στο αποσβεσμένο κόστος.

γ) Μια οικονομική οντότητα έχει χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις ή και τα δύο, που μοιράζονται έναν κίνδυνο, όπως είναι ο κίνδυνος επιτοκίου, ο οποίος δημιουργεί αντίστροφες μεταβολές στην εύλογη αξία που τείνουν να συμψηφίζονται. Ωστόσο, η επιμέτρηση μόνο κάποιων μέσων θα γινόταν στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων (ήτοι είναι παράγωγα ή κατατάσσονται ως διαθέσιμα για εμπορική εκμετάλλευση). Ενδέχεται επίσης οι απαιτήσεις για λογιστική αντιστάθμισης να μην πληρούνται, για παράδειγμα επειδή οι απαιτήσεις που αφορούν στην αποτελεσματικότητα της παραγράφου 88 δεν πληρούνται.

δ) Μια οικονομική οντότητα έχει χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις ή και τα δύο, που μοιράζονται έναν κίνδυνο, όπως είναι ο κίνδυνος επιτοκίου, που δημιουργεί αντίστροφες μεταβολές στην εύλογη αξία που τείνουν να συμψηφίζονται και η οικονομική οντότητα δεν πληροί τις προϋποθέσεις για λογιστική αντιστάθμισης επειδή κανένα από τα μέσα δεν είναι παράγωγο. Επιπλέον, εν απουσία λογιστικής αντιστάθμισης υφίσταται σημαντική ανακολουθία στην αναγνώριση κερδών και ζημιών. Για παράδειγμα:

i) η οικονομική οντότητα έχει χρηματοδοτήσει ένα χαρτοφυλάκιο περιουσιακών στοιχείων σταθερού επιτοκίου που σε διαφορετική περίπτωση θα κατατάσσονταν ως διαθέσιμα προς πώληση με ομολογίες σταθερού επιτοκίου των οποίων οι μεταβολές στην εύλογη αξία τείνουν να συμψηφίζονται. Η αναφορά των περιουσιακών στοιχείων και των ομολογιών στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων διορθώνει την ανακολουθία που θα προέκυπτε σε διαφορετική περίπτωση από την επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων στην εύλογη αξία με αναφορά των μεταβολών στα ίδια κεφάλαια και των ομολογιών στο αποσβεσμένο κόστος,

ii) 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 που προκύπτει από τον χρόνο της αναγνώρισης των κερδών και των ζημιών που σε διαφορετική περίπτωση θα προέκυπτε από την επιμέτρησή τους στο αποσβεσμένο κόστος και την αναγνώριση κέρδους ή ζημίας σε κάθε επαναγορά ομολόγου.

ΟΕ4ΣΤ. 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 είχαν επιμετρηθεί στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, δύναται να απαλείψει ή να μειώσει αισθητά την ανακολουθία στην επιμέτρηση ή την αναγνώριση και να παράσχει περισσότερο συναφή πληροφόρηση. Για πρακτικούς σκοπούς, η οικονομική οντότητα δεν απαιτείται να υπεισέλθει σε όλα τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις που δημιουργούν την ανακολουθία στην επιμέτρηση ή την αναγνώριση, την ίδια ακριβώς στιγμή. Μια λογική καθυστέρηση είναι επιτρεπτή, με την προϋπόθεση ότι κάθε συναλλαγή προσδιορίζεται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων κατά την αρχική της αναγνώριση και, ταυτόχρονα, αναμένεται να πραγματοποιηθούν οποιεσδήποτε υπόλοιπες συναλλαγές.

ΟΕ4Ζ. Δεν θα ήταν αποδεκτός ο προσδιορισμός μόνο κάποιων από τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που θα δημιουργούσαν την ανακολουθία στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, αν αυτό δεν θα απάλειφε ούτε θα μείωνε αισθητά την ανακολουθία και, κατά συνέπεια, δεν θα είχε ως αποτέλεσμα μια πιο συναφή πληροφόρηση. Ωστόσο, θα ήταν αποδεκτός ο προσδιορισμός μόνο μέρους των παρόμοιων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή παρόμοιων χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων αν με αυτόν τον τρόπο επιτυγχάνεται αισθητή μείωση (και πιθανόν μεγαλύτερη μείωση σε σχέση με άλλους επιτρεπόμενους προσδιορισμούς) της ανακολουθίας. Ας υποτεθεί για παράδειγμα ότι μία οντότητα έχει έναν αριθμό παρόμοιων χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων συνολικού ποσού ΝΜ100 [1] και έναν αριθμό παρομοίων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων συνολικού ποσού ΝΜ50 τα οποία όμως επιμετρώνται σε διαφορετική βάση Η οικονομική οντότητα δύναται να μειώσει αισθητά την ασυνέπεια στην επιμέτρηση προσδιορίζοντας κατά την αρχική αναγνώριση όλα τα περιουσιακά στοιχεία αλλά μόνο κάποιες από τις υποχρεώσεις (για παράδειγμα, μεμονωμένες υποχρεώσεις που συνολικά ανέρχονται σε ΝΜ45) στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων. Ωστόσο, επειδή ο προσδιορισμός 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.

Παράγραφος 9 στοιχείο β) σημείο ii): Πραγματοποιείται διαχείριση μιας ομάδας χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων ή και των δύο και η απόδοσή τους εκτιμάται βάσει της εύλογης αξίας, σύμφωνα με μια τεκμηριωμένη στρατηγική διαχείρισης κινδύνων ή επενδύσεων

ΟΕ4Η. Μια οικονομική οντότητα δύναται να διαχειρίζεται και να αξιολογεί την απόδοση μιας ομάδας χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων ή και των δύο κατά τέτοιο τρόπο ώστε η επιμέτρηση εκείνης της ομάδας στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων να καταλήγει σε περισσότερο συναφείς πληροφορίες. Σε αυτή την περίπτωση, η εστίαση αφορά στον τρόπο με τον οποίο η οικονομική οντότητα διαχειρίζεται και εκτιμά την απόδοση, παρά στη φύση των χρηματοοικονομικών της μέσων.

[1] Στο παρόν Πρότυπο, τα χρηματικά ποσά εκφράζονται σε νομισματικές μονάδες (ΝΜ).

ΟΕ4Θ. 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 τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις επιμετρώμενες στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων μόνο αν συμμορφώνεται με την αρχή της παραγράφου 9 στοιχείο β) σημείο ii).

α) Η οικονομική οντότητα είναι ένας οργανισμός διαχείρισης επενδυτικών κεφαλαίων, αμοιβαίων κεφαλαίων, καταπιστευματική επενδυτική μονάδα (unit trust) ή παρόμοια οικονομική οντότητα που δραστηριοποιείται στην επένδυση σε χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία με στόχο το κέρδος από τη συνολική τους απόδοση με τη μορφή τόκων ή μερισμάτων και μεταβολών της εύλογης αξίας. Το ΔΛΠ 28 και το ΔΛΠ 31 επιτρέπουν οι επενδύσεις αυτές να εξαιρούνται από το πεδίο εφαρμογής τους εφόσον επιμετρηθούν στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων. Μια οικονομική οντότητα δύναται να εφαρμόζει την ίδια λογιστική πολιτική σε άλλες επενδύσεις που διαχειρίζεται στη βάση της συνολικής απόδοσής τους, αλλά επί των οποίων η επιρροή της δεν επαρκεί ώστε να εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 28 ή του ΔΛΠ 31.

β) Η οικονομική οντότητα έχει χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που μοιράζονται έναν ή περισσότερους κινδύνους και οι κίνδυνοι αυτοί αντιμετωπίζονται και εκτιμώνται με βάση την εύλογη αξία σύμφωνα με μια τεκμηριωμένη πολιτική διαχείρισης περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων. Παράδειγμα θα μπορούσε να αποτελεί μια οικονομική οντότητα που έχει εκδώσει «δομημένα προϊόντα», τα οποία εμπεριέχουν πολλαπλά ενσωματωμένα παράγωγα και διαχειρίζεται τους προκύπτοντες κινδύνους με βάση την εύλογη αξία χρησιμοποιώντας έναν συνδυασμό από παράγωγα και μη παράγωγα χρηματοοικονομικά μέσα. Παρόμοιο παράδειγμα θα μπορούσε να αποτελεί μια οικονομική οντότητα που εκδίδει δάνεια σταθερού επιτοκίου και διαχειρίζεται τον κίνδυνο επιτοκίου αναφοράς που προκύπτει χρησιμοποιώντας έναν συνδυασμό από παράγωγα και μη παράγωγα χρηματοοικονομικά μέσα.

γ) Η οικονομική οντότητα είναι ένας ασφαλιστής που κατέχει ένα χαρτοφυλάκιο χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και διαχειρίζεται αυτό το χαρτοφυλάκιο ώστε να μεγιστοποιεί τη συνολική του απόδοση (ήτοι τόκοι ή μερίσματα και μεταβολές της εύλογης αξίας) και εκτιμά την απόδοσή του σε αυτήν τη βάση. Το χαρτοφυλάκιο μπορεί να κατέχεται ώστε να στηρίζει συγκεκριμένες υποχρεώσεις, ίδια κεφάλαια ή και τα δύο. Αν το χαρτοφυλάκιο κατέχεται για τη στήριξη συγκεκριμένων υποχρεώσεων, η προϋπόθεση της παραγράφου 9 στοιχείο β) σημείο ii) μπορεί να καλύπτεται για τα περιουσιακά στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν ο ασφαλιστής διαχειρίζεται και εκτιμά τις υποχρεώσεις και βάσει της εύλογης αξίας. Η προϋπόθεση της παραγράφου 9 στοιχείο β) σημείο ii) μπορεί να καλύπτεται όταν ο στόχος του ασφαλιστή είναι η μεγιστοποίηση της συνολικής απόδοσης των περιουσιακών στοιχείων σε μακροπρόθεσμη βάση, έστω και αν τα ποσά που καταβάλλονται σε κατόχους συμμετεχόντων συμβολαίων εξαρτώνται από άλλους παράγοντες, όπως το κέρδος που πραγματοποιείται σε μικρότερη περίοδο (π.χ. ένα έτος) ή υπόκεινται στη διακριτική ευχέρεια του ασφαλιστή.

ΟΕ4Ι. Όπως σημειώθηκε παραπάνω, η προϋπόθεση αυτή εξαρτάται από τον τρόπο με τον οποίο η οικονομική οντότητα διαχειρίζεται και αξιολογεί την απόδοση της ομάδας των χρηματοοικονομικών μέσων υπό εξέταση. Συνεπώς, (υποκείμενη στην απαίτηση προσδιορισμού κατά την αρχική αναγνώριση), μια οικονομική οντότητα που προσδιορίζει τα χρηματοοικονομικά μέσα στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων βάσει αυτής της προϋπόθεσης θα προσδιορίζει με τον ίδιο τρόπο όλα τα κατάλληλα χρηματοοικονομικά μέσα που υπόκεινται σε συνδιαχείριση και συνεκτίμηση.

ΟΕ4ΙΑ. Η τεκμηρίωση της στρατηγικής της οικονομικής οντότητας δεν απαιτείται να είναι εκτενής, ωστόσο πρέπει να επαρκεί ώστε να αποδεικνύεται η συμμόρφωση με την παράγραφο 9 στοιχείο β) σημείο ii). Η τεκμηρίωση αυτή δεν απαιτείται για κάθε μεμονωμένο στοιχείο, αλλά σε επίπεδο χαρτοφυλακίου. Για παράδειγμα, αν το σύστημα διαχείρισης της απόδοσης ενός τμήματος —όπως έχει εγκριθεί από τα βασικά διοικητικά στελέχη της οικονομικής οντότητας— αποδεικνύει με σαφήνεια ότι η απόδοσή του εκτιμάται με βάση τη συνολική απόδοση, δεν απαιτείται περαιτέρω τεκμηρίωση για την απόδειξη της συμμόρφωσης με την παράγραφο 9 στοιχείο β) σημείο ii).

Αποτελεσματικό επιτόκιο

ΟΕ5. Σε ορισμένες περιπτώσεις, αποκτώνται χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία με μεγάλη έκπτωση που αντανακλά τις πραγματοποιηθείσες πιστωτικές ζημίες. Οι οικονομικές οντότητες περιλαμβάνουν τέτοιες πραγματοποιηθείσες πιστωτικές ζημίες στις εκτιμώμενες ταμιακές ροές κατά τον υπολογισμό του πραγματικού επιτοκίου.

ΟΕ6. Κατά την εφαρμογή της μεθόδου του αποτελεσματικού επιτοκίου, η οικονομική οντότητα συνήθως αποσβένει κάθε αμοιβή, καταβληθείσα ή ληφθείσα μονάδα, κόστος συναλλαγών και άλλα υπέρ ή υπό του άρτιου ποσά που περιλαμβάνονται στον υπολογισμό του πραγματικού επιτοκίου κατά τη διάρκεια της αναμενόμενης ζωής του μέσου. Όμως, χρησιμοποιείται βραχύτερη περίοδος αν οι αμοιβές, οι καταβληθείσες ή ληφθείσες μονάδες, το κόστος συναλλαγών και άλλα υπέρ ή υπό το άρτιο ποσά σχετίζονται με την τρέχουσα περίοδο. Αυτό θα συμβεί όταν η μεταβλητή με την οποία σχετίζονται οι αμοιβές, οι καταβληθείσες ή ληφθείσες μονάδες, το κόστος συναλλαγών και άλλα υπέρ ή υπό το άρτιο ποσά, αναπροσαρμόζεται στα ισχύοντα επιτόκια της αγοράς πριν από την αναμενόμενη λήξη του μέσου. Στην περίπτωση αυτή, η κατάλληλη περίοδος απόσβεσης είναι εκείνη μέχρι την επόμενη ημερομηνία αναπροσαρμογής του επιτοκίου. Για παράδειγμα, αν η έκπτωση ή το πριμ ενός μέσου κυμαινόμενου επιτοκίου αντανακλά τόκους που έχουν σωρευτεί επί του μέσου από την τελευταία καταβολή τόκων ή μεταβολές των επιτοκίων της αγοράς από την τελευταία ημερομηνία κατά την οποία το κυμαινόμενο επιτόκιο αναπροσαρμόστηκε στα ισχύοντα επιτόκια της αγοράς, θα αποσβεστεί έως την επόμενη ημερομηνία που το κυμαινόμενο επιτόκιο θα αναπροσαρμοστεί στα ισχύοντα επιτόκια της αγοράς. Αυτό συμβαίνει διότι το πριμ ή η έκπτωση σχετίζεται με την περίοδο μέχρι την επόμενη ημερομηνία αναπροσαρμογής του επιτοκίου, επειδή, κατά την ημερομηνία εκείνη, η μεταβλητή με την οποία σχετίζεται η έκπτωση ή το πριμ (ήτοι επιτόκια) αναπροσαρμόζεται σύμφωνα με τα ισχύοντα επιτόκια της αγοράς. Αν όμως η έκπτωση ή το πριμ προκύπτει από μεταβολή του πιστωτικού περιθωρίου επί του κυμαινόμενου επιτοκίου που έχει προσδιοριστεί για το μέσο ή από άλλες μεταβλητές που δεν αναπροσαρμόζονται στα ισχύοντα επιτόκια της αγοράς, αποσβένεται κατά τη διάρκεια της αναμενόμενης ζωής του μέσου.

ΟΕ7. Στην περίπτωση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων κυμαινόμενου επιτοκίου, η περιοδική επανεκτίμηση των ταμιακών ροών προκειμένου να ληφθούν υπόψη οι διακυμάνσεις των επιτοκίων που ισχύουν στην αγορά, μεταβάλλει το αποτελεσματικό επιτόκιο. Αν ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή μια χρηματοοικονομική υποχρέωση κυμαινόμενου επιτοκίου αναγνωριστεί αρχικά σε ποσό που ισούται με το πληρωτέο ή εξοφλητέο κατά τη λήξη κεφάλαιο, η επανεκτιμήσει των μελλοντικών καταβολών τόκων συνήθως δεν επιδρά σημαντικά στη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου η της υποχρέωσης.

ΟΕ8. Αν η οικονομική οντότητα αναθεωρήσει τις εκτιμήσεις καταβολών και εισπράξεών της, θα προσαρμόσει τη λογιστική αξία του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης (ή της ομάδας χρηματοοικονομικών μέσων) ώστε να αντανακλά τις πραγματικές και αναθεωρημένες εκτιμώμενες ταμιακές ροές. Η οικονομική οντότητα υπολογίζει εκ νέου τη λογιστική αξία υπολογίζοντας την παρούσα αξία των εκτιμώμενων μελλοντικών ταμιακών ροών στο αρχικό αποτελεσματικό επιτόκιο του χρηματοοικονομικού μέσου. Η προσαρμογή αναγνωρίζεται ως έσοδο ή έξοδο στα αποτελέσματα. Εάν επαναταξινομηθεί χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο σύμφωνα με τις παραγράφους 50Β, 50Δ ή 50Ε, και η οικονομική οντότητα αυξήσει στη συνέχεια τις εκτιμήσεις της των μελλοντικών ταμειακών εισπράξεων ως αποτέλεσμα της υψηλής ανακτησιμότητας των εν λόγω ταμειακών εισπράξεων, το αποτέλεσμα της αύξησης αυτής αναγνωρίζεται ως προσαρμογή μάλλον στο αποτελεσματικό επιτόκιο από την ημερομηνία της αλλαγής της εκτίμησης παρά ως προσαρμογή στη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου κατά την ημερομηνία της αλλαγής της εκτίμησης.

Παράγωγα

ΟΕ9. Τυπικά παραδείγματα παραγώγων είναι τα μελλοντικά και προθεσμιακά συμβόλαια (futures και forwards), συμβάσεις ανταλλαγής (swaps) και συμβόλαια δικαιωμάτων προαίρεσης (options). Ένα παράγωγο συνήθως έχει ένα τεκμαρτό ποσό, το οποίο είναι ένα χρηματικό ποσό, ένας αριθμός μετοχών, ένας αριθμός μονάδων βάρους ή όγκου ή άλλων μονάδων που καθορίζονται στο συμβόλαιο. Ωστόσο, ένα παράγωγο μέσο δεν απαιτεί ο κάτοχος ή ο πωλητής να επενδύει ή να λαμβάνει το τεκμαρτό ποσό κατά τη σύναψη του συμβολαίου. Εναλλακτικά, το παράγωγο θα μπορούσε να απαιτεί μια καθορισμένη πληρωμή ή την καταβολή κάποιου ποσού που δύναται να μεταβληθεί (αλλά όχι σε αναλογία με τη μεταβολή του υποκείμενου) ως αποτέλεσμα κάποιου μελλοντικού γεγονότος το οποίο δεν σχετίζεται με το τεκμαρτό ποσό. Για παράδειγμα, ένα συμβόλαιο είναι δυνατό να απαιτεί μια καθορισμένη καταβολή των ΝΜ1 000 ([1]) αν το εξαμηνιαίο επιτόκιο LIBOR αυξηθεί κατά 100 μονάδες βάσης. Τέτοιο συμβόλαιο είναι παράγωγο, έστω κι αν δεν καθορίζεται τεκμαρτό ποσό.

ΟΕ10. Ο ορισμός ενός παραγώγου στο παρόν Πρότυπο περιλαμβάνει συμβόλαια που διακανονίζονται σε μικτή βάση με την παράδοση του υποκείμενου στοιχείου (π.χ. ένα προθεσμιακό συμβόλαιο για την αγορά ενός χρεωστικού τίτλου σταθερού επιτοκίου). Η 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 την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων (π.χ. συμβόλαιο για την αγορά ή πώληση ενός αγαθού σε καθορισμένη τιμή σε μελλοντική ημερομηνία). Ένα τέτοιο συμβόλαιο εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου εκτός αν συνάφθηκε και συνεχίζει να κρατείται για τον σκοπό της παράδοσης ενός μη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, σύμφωνα με τις αναμενόμενες απαιτήσεις αγοράς, πώλησης ή χρήσης της οικονομικής οντότητας (βλ. παραγράφους 5-7).

ΟΕ11. Ένα από τα χαρακτηριστικά που ορίζει ένα παράγωγο είναι ότι απαιτεί χαμηλότερη αρχική καθαρή επένδυση σε σχέση με άλλους τύπους συμβολαίων που θα αναμενόταν να έχουν παρόμοια συμπεριφορά στις μεταβολές των παραγόντων της αγοράς. Ένα συμβόλαιο δικαιώματος προαίρεσης (option) πληροί αυτόν τον ορισμό, γιατί το πριμ είναι ουσιωδώς μικρότερο από την επένδυση που θα χρειαζόταν για να αποκτηθεί το υποκείμενο χρηματοοικονομικό μέσο με το οποίο συνδέεται το δικαίωμα προαίρεσης. Μια ανταλλαγή νομισμάτων που απαιτεί αρχική ανταλλαγή διαφορετικών νομισμάτων με ισότιμες εύλογες αξίες πληροί τον ορισμό διότι η αρχική καθαρή επένδυση είναι μηδενική.

ΟΕ12. Ένα συμβόλαιο κανονικής παράδοσης δημιουργεί μια δέσμευση σταθερής τιμής μεταξύ της ημερομηνίας συναλλαγής και της ημερομηνίας διακανονισμού που πληροί τον ορισμό ενός παράγωγου. Ωστόσο, λόγω της μικρής διάρκειας της δέσμευσης, δεν αναγνωρίζεται ως παράγωγο χρηματοοικονομικό μέσο. Αντίθετα, το παρόν Πρότυπο προβλέπει την ειδική λογιστική αντιμετώπιση τέτοιων συμβολαίων κανονικής παράδοσης (βλ. παραγράφους 38 και ΟΕ53-ΟΕ56).

ΟΕ12Α. Ο ορισμός ενός παραγώγου αναφέρεται σε μη χρηματοοικονομικές μεταβλητές που δεν αναφέρονται σε συγκεκριμένο συμβαλλόμενο. Σε αυτές περιλαμβάνονται ένας δείκτης ζημιών που προκλήθηκαν από σεισμούς σε μια συγκεκριμένη περιοχή και ένας δείκτης θερμοκρασιών σε μια συγκεκριμένη πόλη. Μη χρηματοοικονομικές μεταβλητές που αναφέρονται συγκεκριμένα σε συμβαλλόμενο, περιλαμβάνουν την εμφάνιση ή μη εμφάνιση πυρκαγιάς που βλάπτει ή καταστρέφει ένα περιουσιακού στοιχείο ενός συμβαλλόμενου. Μια μεταβολή στην εύλογη αξία ενός μη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου αφορά συγκεκριμένα τον ιδιοκτήτη αν η εύλογη αξία δεν αντανακλά μόνον τις μεταβολές των αγοραίων τιμών για τέτοια περιουσιακά στοιχεία (μία χρηματοοικονομική μεταβλητή) αλλά και την κατάσταση ενός συγκεκριμένου μη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου που κατέχεται (μια μη χρηματοοικονομική μεταβλητή). Για παράδειγμα, αν η εγγύηση της υπολειμματικής αξίας ενός συγκεκριμένου αυτοκινήτου εκθέτει τον εγγυητή στον κίνδυνο μεταβολών στη φυσική κατάσταση του αυτοκινήτου, η μεταβολή σε εκείνη την υπολειμματική αξία αναφέρεται συγκεκριμένα στον ιδιοκτήτη του αυτοκινήτου.

Κόστος συναλλαγής

ΟΕ13. Το κόστος συναλλαγής περιλαμβάνει έξοδα και προμήθειες που καταβάλλονται σε ενδιαμέσους (περιλαμβανομένων των υπαλλήλων που εκτελούν χρέη ενδιαμέσου), συμβούλους, μεσίτες και διαπραγματευτές, εισφορές που επιβάλλονται από τα καταστατικά όργανα και τα χρηματιστήρια αξιών, καθώς και φόρους μεταβίβασης και δασμούς. Το κόστος συναλλαγής δεν περιλαμβάνει τα υπό ή υπέρ το άρτιο ποσά, κόστος χρηματοδότησης ή κατανομές των εσωτερικών εξόδων διοικητικής λειτουργίας ή κόστος διαφύλαξης.

([1]) Στο παρόν Πρότυπο, τα χρηματικά ποσά εκφράζονται σε νομισματικές μονάδες (ΝΜ).

Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις διαθέσιμες για εμπορική εκμετάλλευση

ΟΕ14. Η συναλλακτική πράξη αντανακλά την ενεργό και συχνή αγορά και πώληση και τα χρηματοοικονομικά μέσα κατά κανόνα χρησιμοποιούνται για τη δημιουργία κέρδους από τις βραχυπρόθεσμες διακυμάνσεις στην τιμή ή το περιθώριο του διαπραγματευτή.

ΟΕ15. Στα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται για εμπορική εκμετάλλευση περιλαμβάνονται:

α) παράγωγες υποχρεώσεις που δεν αντιμετωπίζονται λογιστικά ως μέσα αντιστάθμισης·

β) δεσμεύσεις παράδοσης χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων σε ακάλυπτο πωλητή (ήτοι μια οικονομική οντότητα που πωλεί αξίες οι οποίες δεν της ανήκουν ακόμη)·

γ) χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που αναλαμβάνονται με σκοπό να επαναγοραστούν στο προσεχές μέλλον (π.χ. ένα διαπραγματεύσιμο χρεωστικό τίτλο που ο εκδότης δύναται να επαναγοράσει στο προσεχές μέλλον, ανάλογα με τις μεταβολές στην εύλογη αξία του) και

δ) χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που αποτελούν μέρος χαρτοφυλακίου εξατομικευμένων χρηματοοικονομικών μέσων που έχουν κοινή διαχείριση και για τις οποίες υπάρχουν τεκμηριωμένες ενδείξεις πρόσφατου σχεδίου βραχυπρόθεσμης αποκόμισης κερδών.

Το γεγονός ότι χρησιμοποιείται υποχρέωση για τη χρηματοδότηση δραστηριοτήτων δεν αποτελεί από μόνο του ένδειξη ότι η υποχρέωση αυτή είναι διαθέσιμη για εμπορική εκμετάλλευση.

Επενδύσεις που διακρατούνται μέχρι τη λήξη

ΟΕ16. Η οικονομική οντότητα δεν έχει πρόθεση διακράτησης μιας επένδυσης σε ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο καθορισμένης λήξης, μέχρι τη λήξη του εάν:

α) η οικονομική οντότητα έχει την πρόθεση διακράτησης του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου για απροσδιόριστη χρονική διάρκεια·

β) η οικονομική οντότητα είναι ανά πάσα στιγμή έτοιμη να το πωλήσει (εκτός αν ανακύψει μια έκτακτη κατάσταση που δεν θα μπορούσε ευλόγως να αναμένεται από την οικονομική οντότητα) ανταποκρινόμενη σε μεταβολές των επιτοκίων ή των κινδύνων της αγοράς, ανάγκες ρευστότητας, μεταβολές της διαθεσιμότητας και της απόδοσης σε εναλλακτικές επενδύσεις, αλλαγές σε πηγές και όρους χρηματοδότησης ή μεταβολές στον συναλλαγματικό κίνδυνο ή

γ) ο εκδότης έχει το δικαίωμα να διακανονίσει την αποπληρωμή του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου σε ένα ποσό σημαντικά κατώτερο του αποσβεσμένου κόστους του.

ΟΕ17. Ένας χρεωστικός τίτλος κυμαινόμενου επιτοκίου μπορεί να ικανοποιεί τα κριτήρια επένδυσης που διακρατείται μέχρι τη λήξη. Οι συμμετοχικοί τίτλοι κατά κανόνα δεν αποτελούν επενδύσεις που διακρατούνται μέχρι τη λήξη τους είτε γιατί έχουν αόριστη διάρκεια ζωής (όπως οι κοινές μετοχές) είτε γιατί τα ποσά που δύναται να εισπράξει ο κάτοχος είναι δυνατό να ποικίλουν κατά τρόπο απροσδιόριστο (όπως για δικαιώματα προαίρεσης επί μετοχών, τιτλοποιημένα δικαιώματα απόκτησης μετοχών και συναφή δικαιώματα). Αναφορικά με τις επενδύσεις που διακρατούνται μέχρι τη λήξη, με τον όρο καθορισμένες ή προσδιοριστέες καταβολές και καθορισμένη λήξη εννοείται ο συμβατικός όρος, που καθορίζει τα ποσά και τις ημερομηνίες καταβολών στον κάτοχο, όπως για παράδειγμα οι καταβολές τόκου και κεφαλαίου. Ένας σημαντικός κίνδυνος μη πληρωμής δεν αποκλείει την κατάταξη ενός χρηματοοικονομικού στοιχείου ως διακρατούμενου μέχρι τη λήξη εφόσον οι συμβατικές καταβολές είναι καθορισμένες ή προσδιοριστέες και τα λοιπά κριτήρια για την κατάταξη αυτή πληρούνται. Αν οι όροι ενός διαρκούς χρεωστικού τίτλου προβλέπουν την καταβολή τόκων για αόριστο διάστημα, ο τίτλος δεν μπορεί να καταταχθεί ως διακρατούμενος μέχρι τη λήξη επειδή δεν υπάρχει ημερομηνία λήξης.

ΟΕ18. Χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο επί του οποίου ο εκδότης έχει δικαίωμα πρόωρης εξόφλησης (callable) πληροί τα κριτήρια επένδυσης που διακρατείται μέχρι τη λήξη, εάν ο κάτοχος προτίθεται και είναι σε θέση να το διακρατήσει μέχρι την πρόωρη εξόφληση ή τη λήξη, υπό την προϋπόθεση ότι ο κάτοχος θα ανακτούσε το σύνολο της λογιστικής αξίας του. Το δικαίωμα προαίρεσης αγοράς (call option), εφόσον ασκηθεί, απλώς θα επιταχύνει τη λήξη του περιουσιακού στοιχείου. Στην περίπτωση όμως που το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο είναι δυνατό να εξοφληθεί πρόωρα κατά τέτοιο τρόπο ώστε ο κάτοχος να μην ανακτήσει το σύνολο της λογιστικής του αξίας, το χρηματοοικονομικό αυτό περιουσιακό στοιχείο δεν κατατάσσεται ως διακρατούμενη μέχρι τη λήξη επένδυση. Η οικονομική οντότητα λαμβάνει υπόψη κάθε πρόσθετο τίμημα που καταβλήθηκε καθώς και τα κεφαλαιοποιημένα κόστος συναλλαγής, προκειμένου να διαπιστώσει αν το σύνολο της λογιστικής αξίας είναι ανακτήσιμο.

ΟΕ19. Χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο για το οποίο υφίσταται δικαίωμα πρόωρης πώλησης (puttable) σε συγκεκριμένη τιμή (ο κάτοχος έχει το δικαίωμα να απαιτήσει από τον εκδότη να εξοφλήσει ή να εξαγοράσει το χρηματοοικονομικό αυτό στοιχείο πριν τη λήξη του) δεν μπορεί να καταταχθεί ως επένδυση που διακρατείται μέχρι τη λήξη διότι το χαρακτηριστικό πρόωρης πώλησης σε χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο δεν συνάδει με την πρόθεση διακράτησης του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου μέχρι τη λήξη.

ΟΕ20. Η εύλογη αξία αποτελεί ένα καταλληλότερο μέτρο επιμέτρησης για τα περισσότερα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία σε σχέση με το αποσβεσμένο κόστος. Η κατηγορία των διακρατούμενων μέχρι τη λήξη επενδύσεων αποτελεί εξαίρεση, υπό την προϋπόθεση ότι η οικονομική οντότητα έχει την πρόθεση και τη δυνατότητα διακράτησης της επένδυσης μέχρι τη λήξη. Όταν λόγω ενεργειών της οικονομικής οντότητας αμφισβητείται η πρόθεσή της και η δυνατότητά της να διακρατήσει τέτοιες επενδύσεις μέχρι τη λήξη, η παράγραφος 9 αποκλείει τη χρήση της εξαίρεσης για εύλογο χρονικό διάστημα.

ΟΕ21. Ένα «σενάριο καταστροφής», το οποίο έχει ελάχιστες πιθανότητες να συμβεί, όπως η βεβιασμένη ανάληψη των καταθέσεων από μια Τράπεζα ή παρόμοια κατάσταση που επηρεάζει έναν ασφαλιστή, δεν αξιολογείται από την οικονομική οντότητα κατά τη διαδικασία λήψης της απόφασης του κατά πόσο έχει την πρόθεση και τη δυνατότητα της διακράτησης μιας επένδυσης μέχρι τη λήξη.

ΟΕ22. Πωλήσεις πριν από τη λήξη είναι δυνατό να ικανοποιούν τις προϋποθέσεις της παραγράφου 9 —και συνεπώς δεν ανακύπτει ερώτημα ως προς την πρόθεση της οικονομικής οντότητας να διακρατήσει άλλες επενδύσεις μέχρι τη λήξη— αν αυτές οφείλονται σε:

α) σημαντική επιδείνωση της πιστοληπτικής αξιοπιστίας του εκδότη. Για παράδειγμα, μια πώληση μετά από υποβάθμιση της πιστωτικής διαβάθμισης από εξωτερικό οίκο δεν θα έθετε αναγκαστικά θέμα σχετικά με την πρόθεση της οικονομικής οντότητας να διακρατήσει άλλες επενδύσεις μέχρι τη λήξη αν η υποβάθμιση παράσχει απόδειξη σημαντικής επιδείνωσης της πιστοληπτικής αξιοπιστίας του εκδότη κρινόμενη σε σχέση με την πιστοληπτική διαβάθμιση κατά την αρχική αναγνώριση. Ομοίως, αν η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί εσωτερικές διαβαθμίσεις για την αξιολόγηση ανοιγμάτων, οι μεταβολές σε εκείνες τις εσωτερικές διαβαθμίσεις μπορεί να είναι χρήσιμες στην εξατομίκευση εκδοτών που έχουν υποστεί σημαντική επιδείνωση της πιστοληπτικής αξιοπιστίας τους, με την προϋπόθεση ότι η προσέγγιση της οικονομικής οντότητας αναφορικά με τον προσδιορισμό εσωτερικών διαβαθμίσεων και οι μεταβολές εκείνων των διαβαθμίσεων παράσχουν συνεπές, αξιόπιστο και αντικειμενικό μέτρο φερεγγυότητας των εκδοτών. Αν υπάρχουν αποδείξεις ότι ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο έχει υποστεί απομείωση αξίας (βλ. παραγράφους 58 και 59), η επιδείνωση της πιστοληπτικής αξιοπιστίας συχνά θεωρείται ως σημαντική·

β) μεταβολή στη φορολογική νομοθεσία που εξαλείφει ή περιορίζει ουσιωδώς το καθεστώς της φορολογικής απαλλαγής του τόκου στις επενδύσεις που διακρατούνται μέχρι τη λήξη (μη περιλαμβανομένης μεταβολής του φορολογικού νόμου που αναθεωρεί τους οριακούς φορολογικούς συντελεστές που εφαρμόζονται στο εισόδημα από τόκους)·

γ) σημαντική συνένωση επιχειρήσεων ή σημαντική απόσχιση (όπως η πώληση ενός τομέα) που απαιτεί την πώληση ή μεταβίβαση επενδύσεων προοριζόμενων για διακράτηση μέχρι τη λήξη ώστε να διατηρηθεί η υφιστάμενη θέση κινδύνου επιτοκίου ή πολιτική πιστωτικού κινδύνου της οικονομικής οντότητας (μολονότι η συνένωση επιχειρήσεων είναι από μόνη της ένα γεγονός ελεγχόμενο από την οικονομική οντότητα, οι μεταβολές στο επενδυτικό της χαρτοφυλάκιο ώστε να μη μεταβληθεί η θέση κινδύνου επιτοκίου ή η πολιτική πιστωτικού κινδύνου μπορεί να είναι συνεπακόλουθο παρά αναμενόμενο γεγονός)·

δ) μεταβολή στις καταστατικές ή κανονιστικές διατάξεις η οποία τροποποιεί ουσιωδώς είτε το τι αποτελεί μια επιτρεπτή επένδυση είτε το μέγιστο επίπεδο ορισμένων ειδών επενδύσεων, εξαναγκάζοντας κατά συνέπεια την οικονομική οντότητα να εκποιήσει μια διακρατούμενη μέχρι τη λήξη επένδυση·

ε) σημαντική αύξηση των κεφαλαιακών απαιτήσεων από την εποπτεύουσα αρχή του κλάδου, που αναγκάζει την οικονομική οντότητα να μειώσει το μέγεθός της με την πώληση επενδύσεων που προορίζονταν για διακράτηση μέχρι τη λήξη·

στ) σημαντική αύξηση των συντελεστών στάθμισης επενδύσεων πού διακρατούνται μέχρι τη λήξη, για σκοπούς εποπτικών κεφαλαίων.

ΟΕ23. Η οικονομική οντότητα δεν έχει αποδεδειγμένη πρόθεση διακράτησης μιας επένδυσης σε ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο καθορισμένης λήξης εάν:

α) δεν έχει τους διαθέσιμους χρηματοοικονομικούς πόρους ώστε να συνεχίσει να χρηματοδοτεί την επένδυση μέχρι τη λήξη ή

β) υπάγεται σε υπάρχον νομικό ή άλλο περιορισμό που θα μπορούσε να εμποδίσει την πρόσθεσή της να διακρατήσει το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο μέχρι τη λήξη του. (Όμως, το δικαίωμα προαίρεσης αγοράς ενός εκδότη δεν εμποδίζει αναγκαστικά την πρόσθεσή της οικονομικής οντότητας να διακρατήσει το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο μέχρι τη λήξη του —βλ. παράγραφο ΟΕ18).

ΟΕ24. Περιπτώσεις πέραν εκείνων που περιγράφονται στις παραγράφους ΟΕ16-ΟΕ23 μπορούν να καταδεικνύουν ότι η οικονομική οντότητα δεν έχει την πρόθεση ή τη δυνατότητα να διακρατήσει μια επένδυση μέχρι τη λήξη.

ΟΕ25. Η οικονομική οντότητα προβαίνει σε αξιολόγηση της πρόθεσής της και της δυνατότητάς της να διακρατήσει ως τη λήξη τους τις επενδύσεις που προορίζονται να διακρατηθούν μέχρι τη λήξη, όχι μόνον κατά το χρόνο της αναγνώρισής τους, αλλά και σε κάθε μεταγενέστερη ημερομηνία ισολογισμού.

Δάνεια και απαιτήσεις

ΟΕ26. Κάθε μη παράγωγο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο με καθορισμένες ή προσδιορίσιμες καταβολές (περιλαμβανομένων των δανειακών περιουσιακών στοιχείων, των εμπορικών απαιτήσεων, των επενδύσεων σε χρεωστικούς τίτλους και των καταθέσεων σε τράπεζες) θα μπορούσε να πληροί τον ορισμό των δανείων και απαιτήσεων. Όμως, χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο που είναι διαπραγματεύσιμο σε ενεργό αγορά (όπως ένας εισηγμένος χρεωστικός τίτλος, βλ. παράγραφο ΟΕ71) δεν πληροί τις προϋποθέσεις για αναγνώριση ως δάνειο ή απαίτηση. Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που εμπίπτουν στον ορισμό των δανείων και απαιτήσεων μπορεί να καταταχθούν ως διακρατούμενες μέχρι τη λήξη επενδύσεις αν πληρούν τις προϋποθέσεις για εκείνη την κατάταξη (βλ. παραγράφους 9 και ΟΕ16-ΟΕ25). Κατά την αρχική αναγνώριση, η οικονομική οντότητα δύναται να προσδιορίσει ως χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων ή ως διαθέσιμο προς πώληση ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο που σε διαφορετική περίπτωση θα κατατασσόταν ως δάνειο ή απαίτηση.

ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΑ ΠΑΡΑΓΩΓΑ (παραγραφοι 10-13)

ΟΕ27. Αν 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 κίνδυνοι του είναι εκείνοι ενός συμμετοχικού τίτλου και ένα ενσωματωμένο παράγωγο θα χρειαζόταν να κατέχει χαρακτηριστικά συμμετοχής που σχετίζονται με την ίδια οικονομική οντότητα ώστε να θεωρηθεί άμεσα συνδεόμενο. Αν το κύριο συμβόλαιο δεν είναι συμμετοχικός τίτλος και εμπίπτει στον ορισμό ενός χρηματοοικονομικού στοιχείου, τότε τα οικονομικά χαρακτηριστικά και οι κίνδυνοι του είναι εκείνοι ενός χρεωστικού τίτλου.

ΟΕ28. Ένα ενσωματωμένο μη προαιρετικό παράγωγο (όπως ένα ενσωματωμένο προθεσμιακό συμβόλαιο ή ανταλλαγή) διαχωρίζεται από το κύριο συμβόλαιό του βάσει των δηλωμένων ή τεκμαρτών ουσιαστικών όρων του, ώστε να έχει μηδενική εύλογη αξία κατά την αρχική αναγνώριση. Ένα ενσωματωμένο παράγωγο που βασίζεται σε δικαίωμα προαίρεσης (όπως ένα ενσωματωμένο δικαίωμα πώλησης, αγοράς, ανώτατο ή κατώτατο όριο ή συνδυασμό ανταλλαγής και προαιρετικού δικαιώματος) διαχωρίζεται από το κύριο συμβόλαιο βάσει των δηλωμένων όρων εκείνου του χαρακτηριστικού προαίρεσης. Η αρχική λογιστική αξία του κύριου μέσου είναι η υπολειμματική αξία μετά το διαχωρισμό του ενσωματωμένου παράγωγου.

ΟΕ29. Γενικά, τα πολλαπλά ενσωματωμένα παράγωγα σε ένα μοναδικό μέσο λαμβάνονται ως ένα ενιαίο σύνθετο ενσωματωμένο παράγωγο. Όμως, τα ενσωματωμένα παράγωγα που κατατάσσονται στα ίδια κεφάλαια (βλ. ΔΛΠ 32) αντιμετωπίζονται λογιστικά διακεκριμένα από εκείνα που κατατάσσονται ως περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις. Επιπρόσθετα, αν ένα μέσο περιέχει περισσότερα από ένα ενσωματωμένα παράγωγα και εκείνα τα παράγωγα σχετίζονται με διαφορετικές εκθέσεις σε κίνδυνο, διαχωρίζονται και είναι ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, η λογιστική τους αντιμετώπιση γίνεται διακεκριμένα.

ΟΕ30. Τα οικονομικά χαρακτηριστικά και οι κίνδυνοι ενός ενσωματωμένου παραγώγου δεν θεωρούνται ότι είναι στενά συνδεμένα με το κύριο συμβόλαιο [παράγραφος 11 στοιχείο α)] στα ακόλουθα παραδείγματα. Στα παραδείγματα αυτά, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι όροι της παραγράφου 11 στοιχεία β) και γ) η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά το ενσωματωμένο παράγωγο διακεκριμένα από το κύριο συμβόλαιο.

α) Ένα δικαίωμα πώλησης σε ορισμένη τιμή ενσωματωμένο σε παράγωγο που επιτρέπει στον κάτοχο να απαιτήσει από τον εκδότη να επαναποκτήσει το μέσο για ένα ποσό μετρητών ή άλλων περιουσιακών στοιχείων που κυμαίνεται βάσει της μεταβολής στην τιμή μιας μετοχής ή ενός αγαθού ή ενός δείκτη δεν συνδέεται στενά με τον κύριο χρεωστικό τίτλο.

β) Ένα δικαίωμα προαίρεσης αγοράς ενσωματωμένο σε έναν συμμετοχικό τίτλο, που επιτρέπει στον εκδότη να επαναποκτήσει εκείνον τον συμμετοχικό τίτλο σε συγκεκριμένη τιμή δεν είναι στενά συνδεδεμένο με τον κύριο συμμετοχικό τίτλο από την πλευρά του κατόχου (από την πλευρά του εκδότη, το δικαίωμα προαίρεσης αγοράς αποτελεί συμμετοχικό τίτλο, εφόσον πληροί τις προϋποθέσεις για την κατάταξη αυτή σύμφωνα με το ΔΛΠ 32, οπότε αποκλείεται από το πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου).

γ) Το δικαίωμα ή η ρήτρα της αυτόματης παράτασης της εναπομένουσας διάρκειας ενός χρεωστικού τίτλου δεν συνδέεται στενά με τον κύριο χρεωστικό τίτλο, εκτός εάν συμβεί ταυτόχρονη προσαρμογή στο εκάστοτε ισχύον επιτόκιο της αγοράς κατά τη στιγμή που δίδεται η παράταση. Αν η οικονομική οντότητα εκδώσει χρεωστικό τίτλο και ο κάτοχος εκείνου του χρεωστικού τίτλου πωλήσει ένα δικαίωμα προαίρεσης αγοράς του χρεωστικού τίτλου σε τρίτο μέρος, ο εκδότης θεωρεί το δικαίωμα προαίρεσης αγοράς ως παράταση της διάρκειας του χρεωστικού τίτλου εφόσον μπορεί να απαιτηθεί από τον εκδότη να συμμετάσχει ή να διευκολύνει την εκ νέου πώληση του χρεωστικού τίτλου λόγω της άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης αγοράς.

δ) Τόκοι ή καταβολές κεφαλαίου που συνδέονται με δείκτη μετοχών, που ενσωματώνονται σε κύριο χρεωστικό τίτλο ή ασφαλιστήριο συμβόλαιο —έτσι ώστε το ποσό του τόκου ή του κεφαλαίου να εξαρτάται από την αξία συμμετοχικών τίτλων— δεν συνδέονται στενά με τον κύριο χρεωστικό τίτλο γιατί οι εγγενείς κίνδυνοι του κύριου συμβολαίου και του ενσωματωμένου παραγώγου είναι ανόμοιοι.

ε) Τόκοι ή καταβολές κεφαλαίου που συνδέονται με δείκτη αγαθών και που ενσωματώνονται σε κύριο χρεωστικό τίτλο ή ασφαλιστήριο συμβόλαιο —έτσι ώστε το ποσό του τόκου ή του κεφαλαίου να εξαρτάται από την τιμή ενός αγαθού (όπως ο χρυσός)— δεν συνδέονται στενά με τον κύριο χρεωστικό τίτλο γιατί οι εγγενείς κίνδυνοι του κύριου συμβολαίου και του ενσωματωμένου παραγώγου είναι ανόμοιοι.

στ) Ένα χαρακτηριστικό μετατροπής σε μετοχές ενσωματωμένο σε έναν μετατρέψιμο χρεωστικό τίτλο, δεν είναι στενά συνδεδεμένο με τον κύριο χρεωστικό τίτλο από την πλευρά του κατόχου του μέσου (από την πλευρά του εκδότη, το δικαίωμα μετατροπής σε μετοχές αποτελεί συμμετοχικό τίτλο και αποκλείεται από το πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου εφόσον πληροί τις προϋποθέσεις για την κατάταξη αυτή σύμφωνα με το ΔΛΠ 32).

ζ) Ένα δικαίωμα προαίρεσης πώλησης ή αγοράς σε ορισμένη τιμή ή δικαίωμα πρόωρης εξόφλησης ενσωματωμένο σε κύριο χρεόγραφο ή κύριο ασφαλιστήριο συμβόλαιο δεν είναι άμεσα συνδεδεμένο με το κύριο συμβόλαιο εκτός αν η τιμή άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης είναι περίπου ίση σε κάθε ημερομηνία άσκησης με το αποσβεσμένο κόστος του κύριου χρεογράφου ή τη λογιστική αξία του κύριου ασφαλιστηρίου συμβολαίου. Από την προοπτική του εκδότη ενός μετατρέψιμο χρεωστικού τίτλου με ενσωματωμένου χαρακτηριστικό δικαιώματος προαίρεσης πώλησης ή αγοράς σε ορισμένη τιμή (call ή put), η αξιολόγηση αν το χαρακτηριστικό συνδέεται στενά με το κύριο χρεωστικό συμβόλαιο προηγείται του διαχωρισμού του στοιχείου των ιδίων κεφαλαίων σύμφωνα με το ΔΛΠ 32.

η) Πιστωτικά παράγωγα, που είναι ενσωματωμένα σε έναν κύριο χρεωστικό τίτλο και που επιτρέπουν σε έναν εκ των συμβαλλομένων (τον «δικαιούχο») να μεταβιβάσει τον πιστωτικό κίνδυνο ενός συγκεκριμένου περιουσιακού στοιχείου αναφοράς που μπορεί να μην του ανήκει στην πραγματικότητα, σε άλλο συμβαλλόμενο μέρος (τον «εγγυητή»), δεν συνδέονται στενά προς τον κύριο χρεωστικό τίτλο. Τέτοια πιστωτικά παράγωγα επιτρέπουν στον εγγυητή να αναλάβει τον πιστωτικό κίνδυνο που συνδέεται με το περιουσιακό στοιχείο αναφοράς χωρίς να το αγοράσει άμεσα.

ΟΕ31. Ένα παράδειγμα ενός υβριδικού μέσου είναι ένα χρηματοοικονομικό μέσο που παρέχει στον κάτοχο το δικαίωμα να πωλήσει το χρηματοοικονομικό μέσο εκ νέου στον εκδότη έναντι ενός ποσού μετρητών ή άλλων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που κυμαίνεται βάσει των μεταβολών, προς τα πάνω ή προς τα κάτω, ενός δείκτη μετοχών ή αγαθών (ένα «μέσο διαθέσιμο από τον κάτοχο» ή «puttable» μέσο). Με εξαίρεση την περίπτωση που, κατά την αρχική αναγνώριση, ο εκδότης προσδιορίσει το διαθέσιμο από τον κάτοχο μέσο ως χρηματοοικονομική υποχρέωση στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, απαιτείται να διαχωρίσει ένα ενσωματωμένο παράγωγο (π.χ. τη δεικτοποιημένη καταβολή κεφαλαίου) σύμφωνα με την παράγραφο 11 επειδή το κύριο συμβόλαιο είναι χρεωστικός τίτλος σύμφωνα με την παράγραφο ΟΕ27 και η δεικτοποιημένη καταβολή κεφαλαίου δεν συνδέεται στενά με κύριο χρεωστικό τίτλο σύμφωνα με την παράγραφο ΟΕ30 στοιχείο α). Επειδή η καταβολή κεφαλαίου μπορεί να μειωθεί ή να αυξηθεί, το ενσωματωμένο παράγωγο είναι μη προαιρετικό παράγωγο του οποίου η αξία συνδέεται με την υποκείμενη μεταβλητή.

ΟΕ32. Στην περίπτωση που διαθέσιμο από τον κάτοχο μέσο μπορεί να διατεθεί σε οποιαδήποτε στιγμή έναντι ποσού μετρητών που ισούται με αναλογικό μερίδιο επί της καθαρής αξίας ενεργητικού μιας οικονομικής οντότητας (όπως είναι τα μερίδια ενός αμοιβαίου κεφαλαίου ανοικτού τύπου ή κάποια επενδυτικά προϊόντα που συνδέονται με μονάδες), η επίδραση του διαχωρισμού ενός ενσωματωμένου παραγώγου και της λογιστικής αντιμετώπισης κάθε συστατικού στοιχείου του είναι η επιμέτρηση του σύνθετου μέσου στο ποσό της εξόφλησης που είναι καταβλητέο κατά την ημερομηνία του ισολογισμού αν ο κάτοχος άσκησε το δικαίωμά του να επαναπωλήσει το μέσο στον εκδότη.

ΟΕ33. Τα οικονομικά χαρακτηριστικά και οι κίνδυνοι του ενσωματωμένου παράγωγου είναι στενά συνδεδεμένα προς τα οικονομικά χαρακτηριστικά και τους κινδύνους του κύριου συμβολαίου στα παραδείγματα που ακολουθούν: Στα παραδείγματα αυτά, η οικονομική οντότητα δεν αντιμετωπίζει λογιστικά το ενσωματωμένο παράγωγο διακεκριμένα από το κύριο συμβόλαιο:

α) Ένα ενσωματωμένο παράγωγο στο οποίο το υποκείμενο είναι επιτόκιο ή δείκτης επιτοκίων που δύναται να μεταβάλει τον τόκο που θα καταβαλλόταν ή θα λαμβανόταν επί ενός έντοκου κύριου χρεωστικού ή ασφαλιστηρίου συμβολαίου σε διαφορετική περίπτωση, συνδέεται άμεσα με το κύριο συμβόλαιο εκτός αν το σύνθετο μέσο μπορεί να διακανονιστεί κατά τέτοιο τρόπο ώστε ο κάτοχος να μην ανακτήσει σε σημαντικό βαθμό όλη την αναγνωρισμένη επένδυσή του ή το ενσωματωμένο παράγωγο θα μπορούσε τουλάχιστον να διπλασιάσει τον αρχικό συντελεστή απόδοσης του κατόχου για το κύριο συμβόλαιο και να καταλήξει σε συντελεστή απόδοσης που είναι τουλάχιστον δύο φορές μεγαλύτερος από ό,τι θα ήταν η απόδοση της αγοράς για συμβόλαιο που έχει τους ίδιους όρους με το κύριο συμβόλαιο.

β) Ένα ενσωματωμένο κατώτατο όριο (floor) ή ανώτατο όριο (cap) επιτοκίου χρεωστικού τίτλου ή ασφαλιστηρίου συμβολαίου θεωρείται ότι συνδέεται στενά με το κύριο συμβόλαιο, αν το cap είναι ίσο ή μεγαλύτερο από το τρέχον επιτόκιο της αγοράς ή στην περίπτωση του floor, είναι ίσο ή μικρότερο από το επιτόκιο της αγοράς, κατά την έκδοση του συμβολαίου και το cap ή το floor δεν έχει μόχλευση σε σχέση με το κύριο συμβόλαιο. Ομοίως, οι προβλέψεις που περιλαμβάνονται σε συμβόλαιο αγοράς ή πώλησης ενός περιουσιακού στοιχείου (π.χ. ενός αγαθού) που δημιουργούν ένα ανώτατο όριο και ένα κατώτατο όριο στην τιμή που θα πληρωθεί ή θα ληφθεί για το περιουσιακό στοιχείου είναι στενά συγγενείς με το κύριο συμβόλαιο αν αμφότερα το ανώτατο και το κατώτατο όριο δεν ήταν μέσα στα χρήματα κατά την έναρξη και δεν έχουν μόχλευση.

γ) Ένα ενσωματωμένο παράγωγο σε ξένο νόμισμα που παρέχει μια ροή καταβολών κεφαλαίου και τόκων που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα και ενσωματώνεται σε κύριο χρεωστικό τίτλο (π.χ. ένα ομόλογο που αποδίδει τόκο σε ένα νόμισμα και είναι μετατρέψιμο σε άλλο κατά την εξαγορά του) συνδέεται στενά με τον κύριο χρεωστικό τίτλο. Τέτοιο παράγωγο δεν διαχωρίζεται από τον κύριο τίτλο, δεδομένου ότι το ΔΛΠ 21 απαιτεί οι συναλλαγματικές διαφορές επί χρηματικών στοιχείων να αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα.

δ) Ένα ενσωματωμένο παράγωγο σε ξένο νόμισμα σε κύριο συμβόλαιο που είναι ασφαλιστήριο συμβόλαιο ή που δεν είναι χρηματοοικονομικό μέσο (όπως είναι ένα συμβόλαιο για την αγορά ή πώληση ενός μη χρηματοοικονομικού στοιχείου του οποίου η τιμή εκφράζεται σε ξένο νόμισμα) συνδέεται στενά με το κύριο συμβόλαιο εφόσον δεν έχει μόχλευση, δεν περιέχει χαρακτηριστικό προαίρεσης και προβλέπει πληρωμές που εκφράζονται σε ένα από τα ακόλουθα ξένα νομίσματα:

i) το λειτουργικό νόμισμα οποιουδήποτε κατεξοχήν συμβαλλομένου,

ii) στο νόμισμα στο οποίο η τιμή των αγαθών ή των υπηρεσιών που αποκτήθηκαν ή παρασχέθηκαν εκφράζεται στο διεθνές εμπόριο (για παράδειγμα, δολάριο ΗΠΑ για τις συναλλαγές αργού πετρελαίου) ή

iii) ένα νόμισμα που χρησιμοποιείται ευρέως σε συμβόλαια για την απόκτηση ή την πώληση μη χρηματοοικονομικών στοιχείων στο οικονομικό περιβάλλον όπου λαμβάνει χώρα η συναλλαγή (ήτοι ένα σχετικά σταθερό και ρευστό νόμισμα που χρησιμοποιείται ευρέως σε τοπικές επιχειρηματικές συναλλαγές ή στο εξωτερικό εμπόριο).

ε) Ένα ενσωματωμένο δικαίωμα προπληρωμής σε τίτλο που περιλαμβάνει μόνον τις ροές των τόκων ή τις αποπληρωμές του κεφαλαίου συνδέεται στενά με το κύριο συμβόλαιο εφόσον το τελευταίο i) αρχικώς προήλθε από διαχωρισμό του δικαιώματος λήψης των συμβατικών ταμιακών ροών ενός χρηματοοικονομικού μέσου το οποίο από μόνο του, δεν περιλάμβανε ένα ενσωματωμένο παράγωγο και ii) δεν περιέχει περαιτέρω όρους εκτός εκείνων το αρχικού κύριου χρεωστικού τίτλου.

στ) Ενσωματωμένο παράγωγο σε κύρια σύμβαση μίσθωσης συνδέεται στενά με το κύριο συμβόλαιο αν το ενσωματωμένο παράγωγο είναι i) ένας συνδεμένος με τον πληθωρισμό δείκτης, όπως για παράδειγμα ένας δείκτης μισθωμάτων σε σχέση με τον πληθωρισμό (εφόσον η μίσθωση δεν παρουσιάζει μόχλευση και ο δείκτης αφορά πληθωρισμό του οικονομικού περιβάλλοντος της οικονομικής οντότητας), ii) ενδεχόμενα μισθώματα εξαρτώμενα από το ύψος των σχετικών πωλήσεων και iii) ενδεχόμενα μισθώματα βασιζόμενα σε κυμαινόμενα επιτόκια.

ζ) Χαρακτηριστικό συνδεδεμένο με μονάδες επενδυμένου κεφαλαίου (unit-linking) ενσωματωμένο σε κύριο χρηματοοικονομικό μέσο ή ασφαλιστήριο συμβόλαιο που συνδέεται άμεσα με το κύριο μέσο ή το κύριο συμβόλαιο αν οι πληρωμές που εκφράζονται σε μονάδες επιμετρώνται σε τρέχουσες αξίες μονάδων που αντανακλούν την εύλογη αξία των περιουσιακών στοιχείων του επενδυμένου κεφαλαίου. Ένα χαρακτηριστικό συνδεδεμένο με μονάδες επενδυμένου κεφαλαίου (unit-linking) είναι ένας συμβατικός όρος που προβλέπει πληρωμές εκφραζόμενες σε μονάδες ενός εσωτερικού ή εξωτερικού επενδυμένου κεφαλαίου.

η) Ένα παράγωγο ενσωματωμένο σε ασφαλιστήριο συμβόλαιο συνδέεται άμεσα με το κύριο ασφαλιστήριο συμβόλαιο αν το ενσωματωμένο παράγωγο και το κύριο ασφαλιστήριο συμβόλαιο είναι τόσο αλληλεξαρτώμενα που η οικονομική οντότητα δεν μπορεί να επιμετρήσει διακεκριμένα το ενσωματωμένο παράγωγο (χωρίς να λάβει υπόψη το κύριο συμβόλαιο).

Μέσα που εμπεριέχουν ενσωματωμένα παράγωγα

ΟΕ33Α. Όταν μια οικονομική οντότητα γίνεται συμβαλλόμενο μέρος σε ένα υβριδικό (σύνθετο) μέσο που περιέχει ένα ή περισσότερα ενσωματωμένα παράγωγα, η παράγραφος 11 απαιτεί η οικονομική οντότητα να αναγνωρίζει κάθε τέτοιο ενσωματωμένο παράγωγο, να εκτιμά αν απαιτείται να διαχωριστεί από το κύριο συμβόλαιο, και για τα μέσα που απαιτείται να διαχωριστούν, να επιμετρά τα παράγωγα στην εύλογη αξία κατά την αρχική αναγνώριση και μετέπειτα. Οι απαιτήσεις αυτές μπορεί να είναι περισσότερο σύνθετες ή να καταλήγουν σε λιγότερο αξιόπιστα μέτρα από την επιμέτρηση ολόκληρου του μέσου στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων. Για τον λόγο αυτόν, το παρόν Πρότυπο επιτρέπει να προσδιορίζεται ολόκληρο το μέσο στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων.

ΟΕ33Β. Ο συγκεκριμένος προσδιορισμός μπορεί να χρησιμοποιηθεί είτε η παράγραφος 11 απαιτεί τα ενσωματωμένα παράγωγα να διαχωρίζονται από το κύριο συμβόλαιο είτε απαγορεύει αυτόν τον διαχωρισμό. Ωστόσο, η παράγραφος 11Α δεν θα δικαιολογούσε τον προσδιορισμό του υβριδικού (σύνθετου) μέσου στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων στις περιπτώσεις που περιγράφονται στην παράγραφο 11Α στοιχεία α) και β), επειδή αυτό δεν θα μείωνε την πολυπλοκότητα ούτε θα αύξανε την αξιοπιστία.

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΠΑΥΣΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗΣ (παράγραφοι 14-42)

Αρχική αναγνώριση (παράγραφος 14)

ΟΕ34. Ως συνέπεια της αρχής της παραγράφου 14, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει όλα τα συμβατικά δικαιώματα και τις συμβατικές δεσμεύσεις που ανακύπτουν από παράγωγα στον ισολογισμό της ως περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις, αντίστοιχα, εκτός από παράγωγα που αποκλείουν τη λογιστική αντιμετώπιση μεταβίβασης χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ως πώληση (βλ. παράγραφο ΟΕ49). Αν η μεταβίβαση χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου δεν πληροί τις προϋποθέσεις για παύση αναγνώρισης, ο εκδοχέας δεν αναγνωρίζει το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο ως περιουσιακό στοιχείο του (βλ. παράγραφο ΟΕ50).

ΟΕ35. Τα ακόλουθα είναι ενδεικτικά παραδείγματα εφαρμογής της αρχής της παραγράφου 14:

α) οι χωρίς όρους απαιτήσεις και πληρωτέοι λογαριασμοί αναγνωρίζονται ως περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις, όταν η οικονομική οντότητα καθίσταται ένας εκ των συμβαλλομένων, και συνεπώς, έχει το νομικό δικαίωμα ή τη νομική δέσμευση 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 την απαίτηση (και η οικονομική οντότητα που δίδει την παραγγελία δεν αναγνωρίζει την υποχρέωση) κατά το χρόνο της δέσμευσης, αλλά, μεταθέτει το χρόνο αναγνώρισης μέχρις ότου τα παραγγελθέντα εμπορεύματα ή υπηρεσίες έχουν φορτωθεί, παραδοθεί ή παρασχεθεί. Αν μια βέβαιη δέσμευση αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου σύμφωνα με τις παραγράφους 5-7, η καθαρή εύλογη αξία της αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση κατά την ημερομηνία της δέσμευσης [βλ. γ) κατωτέρω]. Επιπρόσθετα, αν 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 (βλ. παραγράφους 93 και 94)·

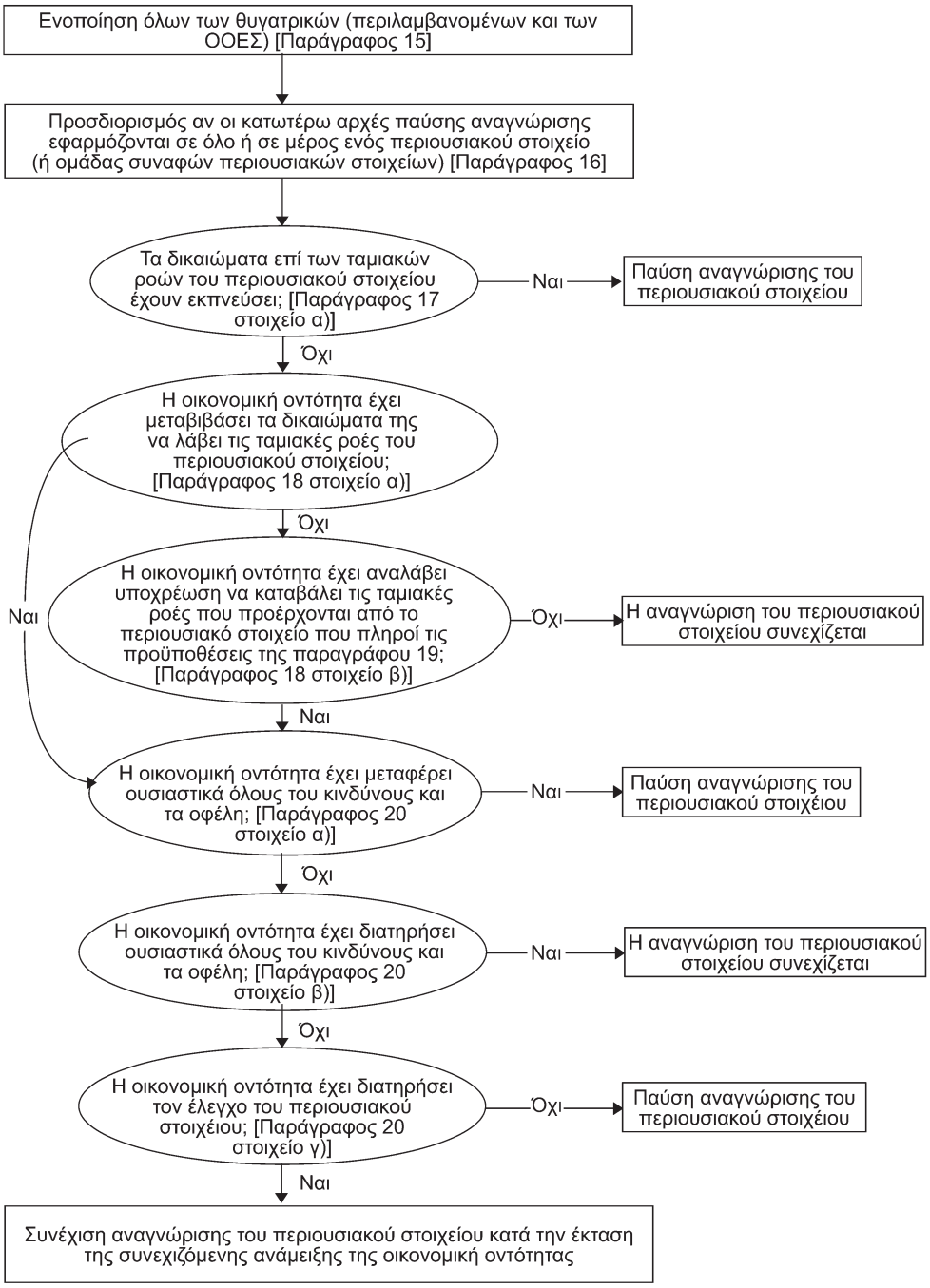
γ) ένα προθεσμιακό συμβόλαιο που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου (βλ. παραγράφους 2-7) αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση κατά την ημερομηνία της δέσμευσης και όχι κατά την ημερομηνία που λαμβάνει χώρα ο διακανονισμός. Όταν η οικονομική οντότητα συμμετάσχει ως συμβαλλόμενη 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. Αν η καθαρή εύλογη αξία του δικαιώματος και της δέσμευσης δεν είναι μηδενική, το συμβόλαιο αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση·

δ) συμβόλαια δικαιωμάτων προαίρεσης που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου (βλ. παραγράφους 2-7) αναγνωρίζονται ως περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις, όταν ο κάτοχος ή ο πωλητής καθίσταται ένας εκ των συμβαλλόμενων·

ε) οι προγραμματισμένες μελλοντικές συναλλαγές, ασχέτως του πόσο πιθανές είναι, δεν είναι περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις επειδή η οικονομική οντότητα δεν είναι συμβαλλόμενη.

Παύση αναγνώρισης χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου (παράγραφοι 15-37)

ΟΕ36. Το ακόλουθο διάγραμμα ροής απεικονίζει την αξιολόγηση του εάν και σε ποια έκταση παύει να αναγνωρίζεται ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο



Συμφωνίες βάσει των οποίων η οικονομική οντότητα διατηρεί τα συμβατικά δικαιώματα επί των ταμιακών ροών ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, αλλά αναλαμβάνει συμβατική δέσμευση να καταβάλλει τις ταμιακές ροές σε έναν ή περισσότερους παραλήπτες [παράγραφος 18 στοιχείο β)].

ΟΕ37. Η περίπτωση που περιγράφηκε στην παράγραφο 18 στοιχείο β) (όταν η οικονομική οντότητα διατηρεί τα συμβατικά δικαιώματα να λαμβάνει τις ταμιακές ροές ενός χρηματοοικονομικού στοιχείου αλλά αναλαμβάνει συμβατική δέσμευση να καταβάλλει τις ταμιακές ροές σε έναν ή περισσότερους παραλήπτες) συμβαίνει, για παράδειγμα, αν η οικονομική οντότητα είναι οικονομική οντότητα ειδικού σκοπού ή καταπίστευμα και εκδίδει σε επενδυτές εμπράγματα δικαιώματα επί των υποκείμενων χρηματοοικονομικών στοιχείων που της ανήκουν και παράσχει υπηρεσίες διαχείρισης εκείνων των χρηματοοικονομικών στοιχείων. Στην περίπτωση αυτή, τα χρηματοοικονομικά στοιχεία πληρούν τις προϋποθέσεις για διαγραφή αν πληρούνται οι προϋποθέσεις που θέτονται από τις παραγράφους 19 και 20.

ΟΕ38. Η οικονομική οντότητα που εφαρμόζει την παράγραφο 19 θα μπορούσε, για παράδειγμα, να είναι εκδότης του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή μια ομάδα που περιλαμβάνει μια ενοποιημένη οικονομική οντότητα ειδικού σκοπού που έχει αποκτήσει το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο και μεταφέρει τις ταμιακές ροές σε μη συμβαλλόμενους επενδυτές.

Αξιολόγηση της μεταβίβασης κινδύνων και ωφελειών (παράγραφος 20)

ΟΕ39. Παραδείγματα περιστάσεων κατά τις οποίες η οικονομική οντότητα έχει μεταφέρει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και ωφέλειες της κυριότητας είναι:

α) μια άνευ όρων πώληση ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου·

β) μια πώληση ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου μαζί με δικαίωμα προαίρεσης επαναγοράς του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου στην εύλογη αξία του κατά τη στιγμή της επαναγοράς και

γ) μια πώληση ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου μαζί με δικαίωμα προαίρεσης αγοράς ή πώλησης σε ορισμένη τιμή που είναι κατά πολύ έξω από την τρέχουσα τιμή (π.χ. ένα δικαίωμα προαίρεσης που είναι τόσο έξω από την τρέχουσα τιμή που είναι απίθανο να βρεθεί μέσα στα χρήματα πριν από την εκπνοή).

ΟΕ40. Παραδείγματα περιστάσεων κατά τις οποίες η οικονομική οντότητα έχει διατηρήσει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και ωφέλειες 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) μια πώληση ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου με ανταλλαγή συνολικής απόδοσης που επαναμεταφέρει στην οικονομική οντότητα την έκθεση σε κίνδυνο αγοράς·

δ) μια πώληση ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου μαζί με δικαίωμα αγοράς ή πώλησης σε ορισμένη τιμή που είναι κατά πολύ μέσα στα χρήματα (π.χ. ένα δικαίωμα προαίρεσης που είναι τόσο μέσα στα χρήματα που είναι απίθανο να βρεθεί έξω από την τιμή πριν από την εκπνοή) και

ε) μια πώληση βραχυπρόθεσμων απαιτήσεων για την οποία η οικονομική οντότητα εγγυάται να αποζημιώσει τον εκδοχέα για πιστωτικές ζημίες που ενδέχεται να πραγματοποιηθούν.

ΟΕ41. Αν 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 αν αποκτήσει ξανά το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο σε νέα συναλλαγή.

Αξιολόγηση της μεταβίβασης του ελέγχου

ΟΕ42. Η οικονομική οντότητα δεν έχει διατηρήσει τον έλεγχο ενός μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου αν ο εκδοχέας έχει στην πράξη την ικανότητα να πωλήσει το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο. Η οικονομική οντότητα έχει διατηρήσει τον έλεγχο ενός μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου αν ο εκδοχέας δεν έχει στην πράξη την ικανότητα να πωλήσει το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο. Ο εκδοχέας έχει στην πράξη την ικανότητα να πωλήσει το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο αν είναι διαπραγματεύσιμο σε ενεργό αγορά επειδή ο εκδοχέας μπορεί να επαναγοράσει το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο στην αγορά αν χρειαστεί να επιστρέψει το περιουσιακό στοιχείο στην οικονομική οντότητα. Για παράδειγμα, ένας εκδοχέας μπορεί να έχει την ικανότητα να πωλήσει ένα μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο στην πράξη αν το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο υπόκειται σε προαιρετικό δικαίωμα που επιτρέπει στην οικονομική οντότητα να το επαναγοράσει, αλλά ο εκδοχέας μπορεί εύκολα να αποκτήσει το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο στην αγορά σε περίπτωση άσκησης του δικαιώματος. Ο εκδοχέας δεν έχει ικανότητα στην πράξη να πωλήσει το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο αν η οικονομική οντότητα διατηρεί τέτοιο δικαίωμα και ο εκδοχέας δεν μπορεί εύκολα να αποκτήσει στην αγορά το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο αν η οικονομική οντότητα ασκήσει το δικαίωμά της.

ΟΕ43. Ο εκδοχέας μπορεί στην πράξη να πωλήσει ολόκληρο το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο μόνο αν μπορεί να το πωλήσει σε μη συνδεδεμένο τρίτο μέρος και να ασκήσει το δικαίωμα αυτό μονόπλευρα και χωρίς να απαιτείται να επιβάλλει επιπρόσθετους περιορισμούς στη μεταβίβαση. Το κρίσιμο ερώτημα είναι το τι μπορεί να κάνει στην πράξη ο εκδοχέας και όχι τα συμβατικά δικαιώματα του εκδοχέα σχετικά με το πως μπορεί να χειριστεί το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο ή οι υφιστάμενοι συμβατικοί περιορισμοί. Ειδικότερα:

α) ένα συμβατικό δικαίωμα διάθεσης ενός μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου έχει μικρή πρακτική αξία αν δεν υπάρχει αγορά για εκείνο το μεταβιβασθέν στοιχείο και

β) η ικανότητα διάθεσης ενός μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου έχει μικρή πρακτική αξία αν δεν μπορεί να ασκηθεί ελεύθερα. Για το λόγο αυτό:

i) η ικανότητα του εκδοχέα να διαθέσει το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο πρέπει να είναι ανεξάρτητη από τις ενέργειες άλλων (ήτοι πρέπει να είναι μονόπλευρη) και

ii) ο εκδοχέας πρέπει να είναι σε θέση να διαθέσει το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο χωρίς να απαιτείται να υποβάλλει όρους ή υποχρεώσεις (π.χ. όρους σχετικά με τον τρόπο που διαχειρίζεται ένα δανειακό περιουσιακό στοιχείο ή ένα δικαίωμα προαίρεσης που δίδει στον εκδοχέα δικαίωμα επαναγοράς του περιουσιακού στοιχείου).

ΟΕ44. Το γεγονός ότι δεν είναι πιθανό ο εκδοχέας να πωλήσει το μεταβιβασθέν στοιχείο δεν σημαίνει, από μόνο του, ότι ο εκχωρητής έχει διατηρήσει τον έλεγχο του μεταβιβασθέντος στοιχείου. Όμως, αν ένα δικαίωμα πώλησης σε ορισμένη τιμή ή 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, αν η αξία ενός δικαιώματος πώλησης σε ορισμένη τιμή ή μιας εγγύησης έχει την απαιτούμενη αξία, περιορίζει τη δυνατότητα του εκδοχέα να πωλήσει το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο επειδή στην πράξη δεν θα πωλούσε το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο σε τρίτο μέρος χωρίς παρόμοιο δικαίωμα προαίρεσης ή άλλους περιοριστικούς όρους. Αντ' αυτού, ο εκδοχέας θα διακρατούσε το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο ώστε να λάβει τις καταβολές βάσει της εγγύησης ή του δικαιώματος πώλησης σε ορισμένη τιμή. Κάτω από αυτές τις συνθήκες, ο εκδοχέας έχει διατηρήσει τον έλεγχο του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου.

Μεταβιβάσεις που πληρούν τις προϋποθέσεις για παύση αναγνώρισης

ΟΕ45. Η οικονομική οντότητα δύναται να διατηρήσει τα δικαιώματα επί ενός ποσοστού των καταβολών των τόκων ως αποζημίωση για τη διαχείριση εκείνων των περιουσιακών στοιχείων. Το ποσοστό των καταβολών των τόκων από το οποίο η οικονομική οντότητα θα παραιτείτο κατά την εκπνοή ή τη μεταβίβαση του συμβολαίου διαχείρισης επιμερίζεται στη διαχειριστική απαίτηση ή στην διαχειριστική υποχρέωση. Το μέρος των καταβολών των τόκων από το οποίο η οικονομική οντότητα δεν θα παραιτείτο είναι τοκομερίδιο εισπρακτέο. Για παράδειγμα, αν η οικονομική οντότητα δεν παραιτείτο από την είσπραξη τόκων κατά την εκπνοή ή τη μεταβίβαση του συμβολαίου διαχείρισης, ολόκληρο το περιθώριο των επιτοκίων είναι ένα τοκομερίδιο εισπρακτέο. Για τον σκοπό της εφαρμογής της παραγράφου 27, χρησιμοποιούνται οι εύλογες αξίες της διαχειριστικής απαίτησης και του εισπρακτέου τοκομεριδίου για τον επιμερισμό της λογιστικής αξίας της απαίτησης μεταξύ του μέρους του περιουσιακού στοιχείου που έχει πάψει να αναγνωρίζεται και εκείνου που συνεχίζει να αναγνωρίζεται. Αν δεν έχει καθοριστεί αμοιβή διαχείρισης ή η αμοιβή που θα ληφθεί δεν αναμένεται να αποζημιώσει κατάλληλα την οικονομική οντότητα για τη διαχείριση, αναγνωρίζεται διαχειριστική υποχρέωση στην εύλογη αξία για τη δέσμευση αυτή.

ΟΕ46. Κατά τον υπολογισμό των εύλογων αξιών του μέρους που συνεχίζει να αναγνωρίζεται και του μέρους που έχει πάψει να αναγνωρίζεται ώστε να εφαρμοστεί η παράγραφος 27, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις απαιτήσεις για την επιμέτρηση στην εύλογη αξία των παραγράφων 48, - 49 και ΟΕ69-ΟΕ82 εκτός από εκείνες της παραγράφου 28.

Μεταβιβάσεις που δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για παύση αναγνώρισης

ΟΕ47. Ακολουθεί μια εφαρμογή της αρχής που περιγράφηκε στην παράγραφο 29: Αν μια εγγύηση που παρέχει η οικονομική οντότητα επί του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου για ζημίες από αθετήσεις εμποδίζει τη παύση αναγνώρισης του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου επειδή η οικονομική οντότητα έχει διατηρήσει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τις ωφέλειες της κυριότητας του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου, αυτό συνεχίζει να αναγνωρίζεται στο σύνολό του και το αντάλλαγμα που λαμβάνεται αναγνωρίζεται ως υποχρέωση.

Συνεχιζόμενη ανάμειξη σε μεταβιβαζόμενα περιουσιακά στοιχεία

ΟΕ48. Τα ακόλουθα είναι παραδείγματα του τρόπου που μια οικονομική οντότητα επιμετρά ένα μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο και τη συνδεδεμένη υποχρέωση σύμφωνα με την παράγραφο 30.

Όλα τα περιουσιακά στοιχεία

α) Αν 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 τη ημερομηνία της μεταβίβασης επιμετράται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ *i)* της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου και *ii) του μέγιστου ποσού του ληφθέντος ανταλλάγματος κατά τη μεταβίβαση που η 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). Μεταγενέστερα, η αρχική εύλογη αξία της εγγύησης αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα βάσει χρονικής αναλογίας (βλ. ΔΛΠ 18) και η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου μειώνεται με οποιεσδήποτε ζημίες απομείωσης.

Περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στο αποσβεσμένο κόστος

β) Αν ένα δικαίωμα πώλησης σε ορισμένη τιμή που πωλήθηκε από την οικονομική οντότητα ή ένα δικαίωμα προαίρεσης αγοράς που κατέχει 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 ελήφθηκε) προσαρμοσμένο για την απόσβεση κάθε διαφοράς μεταξύ εκείνου του κόστους και του αποσβεσμένου κόστους του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου κατά την ημερομηνία εκπνοής του δικαιώματος προαίρεσης. Για παράδειγμα, ας υποθέσουμε ότι το αποσβεσμένο

κόστος και η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου κατά την ημερομηνία της μεταβίβασης είναι ΝΜ98 και ότι το αντάλλαγμα που ελήφθηκε είναι ΝΜ95. Το αποσβεσμένο κόστος του περιουσιακού στοιχείου κατά την ημερομηνία άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης θα είναι ΝΜ100. Η αρχική λογιστική αξία της συνδεδεμένης υποχρέωσης είναι ΝΜ95 και η διαφορά μεταξύ των ΝΜ95 και των ΝΜ100 αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου. Αν το δικαίωμα προαίρεσης ασκηθεί, κάθε διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας της συνδεδεμένης υποχρέωσης και της τιμής άσκησης αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.

Περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στην εύλογη αξία

γ) Αν ένα δικαίωμα προαίρεσης 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 εύλογή αξία του. Η συνδεδεμένη υποχρέωση επιμετράται στην i) τιμή άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης μείον τη διαχρονική αξία του δικαιώματος προαίρεσης αν αυτό είναι μέσα στα χρήματα ή στην τρέχουσα τιμή ή ii) στην εύλογη αξία του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου μείον τη διαχρονική αξία του δικαιώματος προαίρεσης αν αυτό είναι έξω από την τρέχουσα τιμή. Η προσαρμογή της επιμέτρησης της συνδεδεμένης υποχρέωσης διασφαλίζει ότι η καθαρή λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου και της συνδεδεμένης υποχρέωσης είναι η εύλογη αξία του δικαιώματος προαίρεσης αγοράς. Για παράδειγμα, αν η εύλογη αξία του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου είναι ΝΜ80, η τιμή άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης είναι ΝΜ95 και η διαχρονική αξία του δικαιώματος είναι ΝΜ5, η λογιστική αξία της συνδεδεμένης υποχρέωσης είναι ΝΜ75 (ΝΜ80-ΝΜ5) και η λογιστική αξία του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου είναι ΝΜ80 (ήτοι, η εύλογη αξία του).

δ) Αν ένα δικαίωμα πώλησης σε ορισμένη τιμή 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 προαίρεσης. Η επιμέτρηση του περιουσιακού στοιχείου στην εύλογη αξία περιορίζεται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ της εύλογης αξίας και της τιμής άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης επειδή η 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 σε ορισμένη τιμή. Για παράδειγμα, αν η εύλογη αξία του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου είναι ΝΜ120, η τιμή άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης είναι ΝΜ100 και η διαχρονική αξία του δικαιώματος είναι ΝΜ5, η λογιστική αξία της συνδεδεμένης υποχρέωσης είναι ΝΜ105 (ΝΜ100 + ΝΜ5) και η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου είναι ΝΜ100 (στην περίπτωση αυτή, η τιμή άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης).

ε) Αν ένα ανώτατο επιτοκιακό όριο, με την μορφή αγορασθέντος δικαιώματος προαίρεσης αγοράς και πωληθέντος δικαιώματος πώλησης, εμποδίζει 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 στο i) άθροισμα της τιμής άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης αγοράς και της εύλογης αξίας του δικαιώματος πώλησης σε ορισμένη τιμή μείον τη διαχρονική αξία του δικαιώματος προαίρεσης αγοράς αν αυτό είναι μέσα στα χρήματα ή στην τρέχουσα τιμή ή ii) το άθροισμα της εύλογης αξίας του περιουσιακού στοιχείου και της εύλογης αξίας του δικαιώματος πώλησης μείον τη διαχρονική αξία του δικαιώματος πώλησης αν αυτό είναι έξω από την τρέχουσα τιμή. Η προσαρμογή της συνδεδεμένης υποχρέωσης διασφαλίζει ότι η καθαρή λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου και της συνδεδεμένης υποχρέωσης είναι η εύλογη αξία των δικαιωμάτων προαίρεσης που κατέχει και πούλησε η οικονομική οντότητα. Για παράδειγμα, ας υποθέσουμε ότι η οικονομική οντότητα μεταβιβάζει ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο που επιμετράται στην εύλογη αξία ενώ συγχρόνως αγοράζει ένα δικαίωμα προαίρεσης αγοράς με τιμή άσκησης ΝΜ120 και πωλεί ένα δικαίωμα πώλησης με τιμή άσκησης ΝΜ80. Ας υποθέσουμε επίσης ότι η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου είναι ΝΜ100 κατά την ημερομηνία της μεταβίβασης. Η διαχρονική αξία του δικαιώματος αγοράς και του δικαιώματος πώλησης είναι ΝΜ1 και ΝΜ5, αντίστοιχα. Στην περίπτωση αυτή, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει ένα περιουσιακό στοιχείο ΝΜ100 (η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου) και μια υποχρέωση των ΝΜ96 [(ΝΜ100 + ΝΜ1) — ΝΜ5]. Το αποτέλεσμα είναι μια καθαρή αξία ενεργητικού ΝΜ4, που είναι η εύλογη αξία των δικαιωμάτων προαίρεσης που κατέχει και έχει πωλήσει η οικονομική οντότητα.

Όλες οι μεταβιβάσεις

ΟΕ49. Κατά την έκταση που μια μεταβίβαση ενός 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 διακεκριμένα ως παράγωγα, αν η αναγνώριση του παραγώγου και είτε του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου είτε της υποχρέωσης που ανακύπτει από τη μεταβίβαση θα είχε ως αποτέλεσμα την αναγνώριση των ίδιων δικαιωμάτων ή δεσμεύσεων εις διπλούν. Για παράδειγμα, ένα δικαίωμα προαίρεσης αγοράς που διατηρείται από τον εκχωρητή μπορεί να εμποδίσει μια μεταβίβαση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων να αντιμετωπιστεί λογιστικά ως πώληση. Στην περίπτωση αυτή, το δικαίωμα προαίρεσης αγοράς δεν αναγνωρίζεται διακεκριμένα ως παράγωγο περιουσιακό στοιχείο.

ΟΕ50. Στο βαθμό που μια μεταβίβαση χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου δεν πληροί τις προϋποθέσεις για διαγραφή, 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 μια απαίτηση από τον εκχωρητή. Αν ο εκχωρητής έχει και δικαίωμα και δέσμευση να επαναποκτήσει το έλεγχο ολόκληρου του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου έναντι καθορισμένου ποσού (όπως μέσω μιας συμφωνίας επαναγοράς), ο εκδοχέας μπορεί να αντιμετωπίσει λογιστικά την απαίτησή του ως δάνειο ή απαίτηση.

Παραδείγματα

ΟΕ51. Τα ακόλουθα παραδείγματα απεικονίζουν την εφαρμογή των αρχών διαγραφής του παρόντος Προτύπου.

α) *Συμφωνίες επαναγοράς και δανεισμός χρεογράφων* Αν ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο πωληθεί βάσει συμφωνίας επαναγοράς του σε καθορισμένη τιμή ή σε τιμή πώλησης συν την απόδοση του δανειστή ή αν δανειστεί με συμφωνία να επιστραφεί στον εκχωρητή, δεν παύει να αναγνωρίζεται διότι ο εκχωρητής διατηρεί ουσιαστικά όλους

τους κινδύνους και τις ωφέλειες της κυριότητας. Αν ο εκδοχέας αποκτήσει το δικαίωμα να πωλήσει ή να ενεχυριάσει το περιουσιακό στοιχείο, ο εκχωρητής ανακατατάσσει το περιουσιακό στοιχείο στον ισολογισμό του, για παράδειγμα ως δανειζόμενο περιουσιακό στοιχείο ή επαναγορασμένη απαίτηση.

β) *Συμφωνίες επαναγοράς και δανεισμός χρεογράφων — Περιουσιακά στοιχεία που είναι ουσιωδώς όμοια.* Αν ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο πωληθεί βάσει συμφωνίας επαναγοράς του ίδιου ή ουσιωδώς όμοιου περιουσιακού στοιχείου σε καθορισμένη τιμή ή σε τιμή πώλησης συν την απόδοση του δανειστή ή αν δανειστεί χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο με συμφωνία να επιστραφεί το ίδιο ή ουσιωδώς ίδιο περιουσιακό στοιχείο στον εκχωρητή, δεν παύει να αναγνωρίζεται διότι ο εκχωρητής διατηρεί ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τις ωφέλειες της κυριότητας.

γ) *Συμφωνίες επαναγοράς και δανεισμός χρεογράφων — Δικαίωμα υποκατάστασης.* Αν συμφωνία επαναγοράς σε καθορισμένη τιμή επαναγοράς ή σε τιμή που ισούται με την τιμή πώλησης συν την απόδοση του δανειστή παρέχει στον εκχωρητή το δικαίωμα να υποκαταστήσει περιουσιακά στοιχεία που είναι παρόμοια και έχουν την ίδια εύλογη αξία με το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο κατά την ημερομηνία της επαναγοράς, το περιουσιακό στοιχείο που πωλείται ή δανείζεται βάσει μιας συναλλαγής επαναγοράς ή δανεισμού χρεογράφων δεν παύει να αναγνωρίζεται επειδή ο εκχωρητής διατηρεί ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τις ωφέλειες της κυριότητας.

δ) *Δικαίωμα πρώτης άρνησης επαναγοράς στην εύλογη αξία.* Αν η οικονομική οντότητα πωλήσει χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο και διατηρήσει μόνον ένα δικαίωμα πρώτης άρνησης να επαναγοράσει το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο στην εύλογη αξία αν ο εκδοχέας το πωλήσει μεταγενέστερα, η οικονομική οντότητα διαγράφει το περιουσιακό στοιχείο επειδή έχει μεταβιβάσει ουσιαστικά όλα τα δικαιώματα και τα οφέλη της κυριότητας.

ε) *Συναλλαγή εικονικής πώλησης.* Η επαναγορά ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου λίγο μετά την πώλησή του αποκαλείται ενίοτε εικονική πώληση. Τέτοια επαναγορά δεν αποκλείει την παύση αναγνώρισης με την προϋπόθεση ότι η αρχική συναλλαγή πληρούσε τις απαιτήσεις για την παύση αναγνώρισης. Όμως, αν συναφθεί συμφωνία για την πώληση ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου παράλληλα με συμφωνία επαναγοράς του ίδιου περιουσιακού στοιχείου σε καθορισμένη τιμή ή στην τιμή πώλησης συν την απόδοση του δανειστή, τότε το περιουσιακό στοιχείο δεν παύει να αναγνωρίζεται.

στ) *Δικαιώματα πώλησης σε ορισμένη τιμή και δικαιώματα προαίρεσης αγοράς που είναι σε μεγάλο βαθμό μέσα στα χρήματα.* Αν ένα μεταβιβασθέν χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο μπορεί να επαναγοραστεί από τον εκχωρητή και το δικαίωμα προαίρεσης αγοράς είναι σε μεγάλο βαθμό μέσα στα χρήματα, ο εκχωρητής δεν πληροί τις προϋποθέσεις για παύση αναγνώρισης επειδή έχει διατηρήσει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τις ωφέλειες της κυριότητας. Ομοίως, αν ένα μεταβιβασθέν χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο μπορεί να πωληθεί από τον εκδοχέα και το δικαίωμα πώλησης σε ορισμένη τιμή είναι σε μεγάλο βαθμό μέσα στα χρήματα, η μεταβίβαση δεν πληροί τις προϋποθέσεις για παύση αναγνώρισης επειδή ο εκχωρητής έχει διατηρήσει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τις ωφέλειες της κυριότητας.

ζ) *Δικαιώματα πώλησης σε ορισμένη τιμή και δικαιώματα προαίρεσης αγοράς που είναι σε μεγάλο βαθμό μηδενικής αξίας.* Ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο που κατέχεται από τον εκδοχέα και που μεταβιβάζεται μόνο βάσει ενός δικαιώματος προαίρεσης πώλησης σε ορισμένη τιμή που είναι κατά πολύ εκτός χρήματος και ένα δικαίωμα προαίρεσης αγοράς που είναι κατά πολύ έξω από τα χρήματά του που κατέχεται από τον εκχωρητή παύει να αναγνωρίζεται. Αυτό συμβαίνει διότι ο εκχωρητής έχει μεταφέρει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τις ωφέλειες της κυριότητας.

η) *Αμέσως διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία που υπόκεινται σε δικαίωμα προαίρεσης αγοράς που δεν είναι ούτε σε μεγάλο βαθμό μέσα στα χρήματα ούτε σε μεγάλο βαθμό εκτός της τρέχουσας τιμής.* Αν η οικονομική οντότητα κατέχει δικαίωμα προαίρεσης αγοράς για περιουσιακό στοιχείο που είναι αμέσως διαθέσιμο στην αγορά και το δικαίωμα προαίρεσης δεν είναι ούτε σε μεγάλο βαθμό μέσα στα χρήματα ούτε σε μεγάλο βαθμό εκτός χρημάτων, το περιουσιακό στοιχείο παύει να αναγνωρίζεται. Αυτό συμβαίνει διότι η οικονομική οντότητα i) δεν έχει ούτε διατηρήσει ούτε μεταβιβάσει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τις ωφέλειες της κυριότητας και ii) δεν έχει διατηρήσει τον έλεγχο. Ωστόσο, αν το περιουσιακό στοιχείο δεν είναι αμέσως διαθέσιμο στην αγορά, η παύση αναγνώρισης αποκλείεται μέχρι το ποσό του περιουσιακού στοιχείου που υπόκειται στο δικαίωμα προαίρεσης αγοράς επειδή η οικονομική οντότητα έχει διατηρήσει τον έλεγχο του περιουσιακού στοιχείου.

θ) *Περιουσιακό στοιχείο που δεν είναι αμέσως διαθέσιμο και που υπόκειται σε δικαίωμα πώλησης σε ορισμένη τιμή το οποίο εκδίδεται από την οικονομική οντότητα και που δεν είναι ούτε σε μεγάλο βαθμό μέσα στα χρήματα ούτε σε μεγάλο βαθμό εκτός χρημάτων.* Αν η οικονομική οντότητα μεταβιβάσει χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο το οποίο δεν είναι αμέσως διαθέσιμο στην αγορά και πωλήσει δικαίωμα πώλησης σε ορισμένη τιμή που δεν είναι σε μεγάλο βαθμό εκτός χρημάτων, ούτε διατηρεί αλλά ούτε και μεταβιβάζει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τις ωφέλειες της κυριότητας λόγω του πωληθέντος δικαιώματος πώλησης σε ορισμένη τιμή. Η οικονομική οντότητα διατηρεί τον έλεγχο του περιουσιακού στοιχείου αν το δικαίωμα πώλησης σε ορισμένη τιμή έχει αρκετή αξία ώστε να αποτραπεί η πώλησή του από τον εκδοχέα, οπότε το περιουσιακό στοιχείο συνεχίζει να αναγνωρίζεται στο βαθμό της συνεχιζόμενης ανάμειξης του εκχωρητή (βλ. παράγραφο ΟΕ44). Η οικονομική οντότητα μεταβιβάζει τον έλεγχο του περιουσιακού στοιχείου αν η αξία του δικαιώματος πώλησης σε ορισμένη τιμή δεν είναι τόση ώστε να αποτρέψει την πώλησή του από τον εκδοχέα, οπότε το περιουσιακό στοιχείο παύει να αναγνωρίζεται.

ι) *Περιουσιακά στοιχεία που υπόκεινται σε δικαίωμα προαίρεσης πώλησης ή αγοράς στην εύλογη αξία ή σε μελλοντική συμφωνία επαναγοράς.* Η μεταβίβαση ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου που υπόκειται μόνο σε δικαίωμα προαίρεσης πώλησης ή αγοράς σε ορισμένη τιμή ή σε μελλοντική συμφωνία επαναγοράς που έχει τιμή άσκησης ή επαναγοράς ίση με την εύλογη αξία του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου κατά το χρόνο της επαναγοράς καταλήγει σε διαγραφή λόγω της ουσιαστικής μεταβίβασης όλων των κινδύνων και ωφελειών της κυριότητας.

ια) *Δικαιώματα προαίρεσης αγοράς ή πώλησης σε ορισμένη τιμή που διακανονίζονται τοις μετρητοίς.* Η οικονομική οντότητα αξιολογεί τη μεταβίβαση ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου που υπόκειται σε δικαίωμα προαίρεσης αγοράς ή πώλησης σε ορισμένη τιμή ή σε μελλοντική συμφωνία επαναγοράς που θα διακανονιστεί συμψηφιστικά τοις μετρητοίς ώστε να διαπιστώσει αν έχει διατηρήσει ή μεταβιβάσει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τις ωφέλειες της κυριότητας. Αν η οικονομική οντότητα δεν έχει διατηρήσει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τις ωφέλειες της κυριότητας του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου, θα διαπιστώσει αν έχει διατηρήσει τον έλεγχο του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου. Το γεγονός ότι το δικαίωμα προαίρεσης αγοράς ή πώλησης σε ορισμένη τιμή ή η μελλοντική συμφωνία επαναγοράς διακανονίστηκε συμψηφιστικά τοις μετρητοίς δεν σημαίνει αναγκαστικά ότι η οικονομική οντότητα έχει μεταβιβάσει τον έλεγχο [βλ. παραγράφους ΟΕ44 και στοιχεία ζ), η) και θ) ανωτέρω].

ιβ) *Πρόβλεψη για την αφαίρεση λογαριασμού.* Πρόβλεψη για την αφαίρεση λογαριασμού είναι ένα άνευ όρων δικαίωμα επαναγοράς που δίδει στην οικονομική οντότητα το δικαίωμα να ανακτήσει μεταβιβασθέντα περιουσιακά στοιχεία υποκείμενα σε κάποιους περιορισμούς. Εφόσον τέτοιο δικαίωμα προαίρεσης δεν καταλήγει ούτε στην διατήρηση ούτε στη μεταβίβαση ουσιαστικά όλων των κινδύνων και των ωφελειών της κυριότητας από την οικονομική οντότητα, αποκλείει τη διαγραφή μόνο μέχρι το ποσό που υπόκειται σε επαναγορά (με την προϋπόθεση ότι ο εκδοχέας δεν μπορεί να πωλήσει τα περιουσιακά στοιχεία). Για παράδειγμα, αν η λογιστική αξία και το προϊόν της μεταβίβασης των δανειακών περιουσιακών στοιχείων είναι ΝΜ100 000 και κάθε μεμονωμένο δάνειο μπορεί να ανακληθεί αλλά το συνολικό ποσό των δανείων που μπορεί να επαναγοραστεί δεν μπορεί να υπερβεί τις ΝΜ10 000, οι ΝΜ90 000 θα πληρούσαν την προϋπόθεση για παύση αναγνώρισης.

ιγ) *Αναγγελίες πρόωρης εξόφλησης.* Μια οικονομική οντότητα, που μπορεί να είναι εκχωρητής, και που διαχειρίζεται μεταβιβασθέντα περιουσιακά στοιχεία, δύναται να προβεί σε αναγγελία πρόωρης εξόφλησης προκειμένου να αγοράσει τα εναπομένοντα μεταβιβασθέντα περιουσιακά στοιχεία όταν το επίπεδο των περιουσιακών στοιχείων σε κυκλοφορία πέσει σε κάποιο καθορισμένο επίπεδο στο οποίο το κόστος της διαχείρισης εκείνων των περιουσιακών στοιχείων γίνεται επαχθές σε σχέση με τα οφέλη της διαχείρισης. Εφόσον τέτοια αναγγελία πρόωρης εξόφλησης δεν καταλήγει ούτε στην διατήρηση ούτε στη μεταβίβαση ουσιαστικά όλων των κινδύνων και των ωφελειών της κυριότητας και ο εκδοχέας δεν μπορεί να πωλήσει τα περιουσιακά στοιχεία, αποκλείει την παύση αναγνώρισης μόνο μέχρι την αξία των περιουσιακών στοιχείων που υπόκεινται στο δικαίωμα προαίρεσης αγοράς.

ιδ) *Εξαρτημένα διατηρηθέντα δικαιώματα και πιστωτικές εγγυήσεις.* Η οικονομική οντότητα μπορεί να παράσχει αναβάθμιση της πίστωσης στον εκδοχέα υποτάσσοντας μέρος ή όλα τα δικαιώματα που διατηρήθηκαν επί του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου. Εναλλακτικά, η οικονομική οντότητα μπορεί να παράσχει στον εκδοχέα πιστωτική αναβάθμιση με την μορφή πιστωτικής εγγύησης που μπορεί να είναι απεριόριστη ή να περιορίζεται σε καθορισμένο ποσό. Αν η οικονομική οντότητα διατηρήσει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τις ωφέλειες της κυριότητας του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου, αυτό θα συνεχίζει να αναγνωρίζεται στο σύνολό του. Αν η οικονομική οντότητα διατηρήσει ορισμένους, αλλά όχι ουσιαστικά όλους, τους κινδύνους και τις ωφέλειες της κυριότητας και έχει διατηρήσει τον έλεγχο, η παύση αναγνώρισης αποκλείεται μέχρι το ποσό των μετρητών ή των άλλων περιουσιακών στοιχείων που η οικονομική οντότητα θα μπορούσε να υποχρεωθεί να καταβάλλει.

ιε) *Ανταλλαγές 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) *Ανταλλαγές επιτοκίου.* Η οικονομική οντότητα δύναται να μεταβιβάσει σε εκδοχέα ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο σταθερού επιτοκίου και να συνάψει συμβόλαιο ανταλλαγής επιτοκίου με τον εκδοχέα για τη λήψη καθορισμένου επιτοκίου και την καταβολή κυμαινόμενου επιτοκίου βάσει ενός τεκμαρτού ποσού που ισούται με το κεφάλαιο του μεταβιβασθέντος χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου. Η ανταλλαγή επιτοκίων δεν αποκλείει την παύση αναγνώρισης του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου εφόσον οι καταβολές επί της ανταλλαγής δεν εξαρτώνται από την πραγματοποίηση καταβολών επί του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου.

ιζ) *Αποσβενόμενες ανταλλαγές επιτοκίου.* 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 ενός τεκμαρτού ποσού. Αν το τεκμαρτό ποσό της ανταλλαγής αποσβένεται ώστε να ισούται με το κεφάλαιο του μεταβιβασθέντος χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου που βρίσκεται σε κυκλοφορία σε οποιαδήποτε στιγμή, η ανταλλαγή συνήθως θα είχε το αποτέλεσμα η 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 στο βαθμό της συνεχιζόμενης ανάμειξής της. Αντίθετα, αν η απόσβεση του τεκμαρτού ποσού της ανταλλαγής δεν συνδέεται με το ποσό του κεφαλαίου σε κυκλοφορία του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου, τέτοια ανταλλαγή δεν θα κατέληγε στη διατήρηση του κινδύνου προπληρωμής επί του περιουσιακού στοιχείου από την 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 ωφελειών της κυριότητας επί του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου.

ΟΕ52. Η παράγραφος αυτή απεικονίζει την εφαρμογή της προσέγγισης της συνεχιζόμενης ανάμειξης όταν υπάρχει συνεχιζόμενη ανάμειξη της οικονομικής οντότητας σε μέρος ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου.

Για παράδειγμα, ας υποθέσουμε ότι μια οικονομική οντότητα δημιουργεί ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο σταθερού επιτοκίου των ΝΜ100 που έχει αποτελεσματικό επιτόκιο 10 τοις εκατό και κεφάλαιο και αποσβεσμένο κόστος είναι ΝΜ10 000. Υπεισέρχεται σε 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 των 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 των 0,5 τοις εκατό επί των υπόλοιπων ΝΜ9 000 του κεφαλαίου. Οι εισπράξεις από τις προπληρωμές κατανέμονται ανάμεσα στην οικονομική οντότητα και τον εκδοχέα αναλογικά με σχέση 1:9, αλλά κάθε αθέτηση αφαιρείται από τη συμμετοχή των ΝΜ1 000 της οικονομικής οντότητας έως ότου εξαντληθεί εκείνη η συμμετοχή. Η εύλογη αξία των δανείων κατά την ημερομηνία της συναλλαγής είναι ΝΜ10 100 και η εκτιμώμενη εύλογη αξία του επιπρόσθετου περιθωρίου των 0,5 τοις εκατό είναι ΝΜ40.

Η οικονομική οντότητα διαπιστώνει ότι έχει μεταβιβάσει κάποιους σημαντικούς κινδύνους και ωφέλειες της κυριότητας (για παράδειγμα, σημαντικό κίνδυνο προπληρωμών) αλλά ότι έχει επίσης διατηρήσει κάποιους σημαντικούς κινδύνους και ωφέλειες της κυριότητας (λόγω των εξαρτώμενων διατηρηθέντων δικαιωμάτων) και έχει διατηρήσει τον έλεγχο. Συνεπώς εφαρμόζει την προσέγγιση της συνεχιζόμενης ανάμειξης.

Για να εφαρμόσει το παρόν Πρότυπο, η οικονομική οντότητα αναλύει τη συναλλαγή ως α) μια διατήρηση απόλυτα ανάλογων διατηρηθέντων δικαιωμάτων των ΝΜ1 000, συν β) την εξάρτηση εκείνου του διατηρηθέντος δικαιώματος προκειμένου να παρασχεθεί πιστωτική αναβάθμιση στον εκδοχέα για πιστωτικές ζημίες.

Η οικονομική οντότητα υπολογίζει ότι ΝΜ9 090 (90 τοις εκατό των ΝΜ10 100) του ανταλλάγματος που ελήφθηκε των ΝΜ9 115 αντιπροσωπεύει το αντάλλαγμα για το απόλυτα ανάλογο μερίδιο του 90 τοις εκατό. Το υπόλοιπο του ληφθέντος ανταλλάγματος (ΝΜ25) αντιπροσωπεύει το αντάλλαγμα που ελήφθηκε για την εξάρτηση του διατηρηθέντος δικαιώματος προκειμένου να παρασχεθεί πιστωτική αναβάθμιση στον εκδοχέα για πιστωτικές ζημίες. Επιπρόσθετα, το επιπλέον περιθώριο του 0,5 τοις εκατό αντιπροσωπεύει το αντάλλαγμα που ελήφθηκε για την πιστωτική αναβάθμιση. Συνεπώς, το συνολικό αντάλλαγμα που ελήφθηκε για την πιστωτική αναβάθμιση είναι ΝΜ65 (ΝΜ25 + ΝΜ40).

Η οικονομική οντότητα υπολογίζει το κέρδος ή τη ζημία επί της πώλησης του 90 τοις εκατό των ταμιακών ροών. Υποθέτοντας ότι οι διακεκριμένες εύλογες αξίες του μεταβιβασθέντος 10 τοις εκατό και του διατηρηθέντος 90 τοις εκατό δεν είναι διαθέσιμες κατά την ημερομηνία της μεταβίβασης, η οικονομική οντότητα επιμερίζει τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου σύμφωνα με την παράγραφο 28, όπως ακολουθεί:

	Εκτιμώμενη Εύλογη αξία	*Ποσοστό*	*Επιμεριζόμενη λογιστική αξία*
Μεταβιβασθέν τμήμα	9 090	90 %	9 000
Διατηρηθέν τμήμα	1 010	10 %	1 000
Σύνολο	**10 100**		**10 000**

Η οικονομική οντότητα υπολογίζει το κέρδος ή τη ζημία της επί της πώλησης του 90 τοις εκατό των ταμιακών ροών αφαιρώντας την επιμερισθείσα λογιστική αξία του μεταβιβασθέντος τμήματος από τον αντάλλαγμα που ελήφθηκε, ήτοι ΝΜ90 (ΝΜ9 090 — ΝΜ9 000). Η λογιστική αξία του διατηρηθέντος από την οικονομική οντότητα τμήματος είναι ΝΜ1 000.

Επιπρόσθετα, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τη συνεχιζόμενη ανάμειξη που είναι αποτέλεσμα της εξάρτησης του διατηρηθέντος δικαιώματος για πιστωτικές ζημίες. Κατά συνέπεια, αναγνωρίζει ένα περιουσιακό στοιχείο των ΝΜ1 000 (το μέγιστο ποσό των ταμιακών ροών που δεν θα λάμβανε σύμφωνα με την εξάρτηση) και μια συνδεδεμένη υποχρέωση των ΝΜ1 065 (που είναι το μέγιστο ποσό των ταμιακών ροών που δεν θα λάμβανε σύμφωνα με την εξάρτηση, ήτοι ΝΜ1 000, συν την εύλογη αξία της εξάρτησης των ΝΜ65).

Η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί όλες τις προαναφερόμενες πληροφορίες προκειμένου να λογιστικοποιήσει τη συναλλαγή ως ακολούθως:

	Χρέωση	*Πίστωση*
Αρχικό περιουσιακό στοιχείο	—	9 000
Περιουσιακό στοιχείο που αναγνωρίστηκε για εξάρτηση ή το υπολειμματικό δικαίωμα	1 000	—
Περιουσιακό στοιχείο για το αντάλλαγμα που ελήφθηκε 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 ΝΜ2 040 που απαρτίζεται από ΝΜ1 000, για το επιμεριζόμενο κόστος του τμήματος που διακρατήθηκε και ΝΜ1 040, για την επιπρόσθετη

συνεχιζόμενη ανάμειξη από την εξάρτηση του διατηρηθέντος δικαιώματος για πιστωτικές ζημίες (που περιλαμβάνει το επιπρόσθετο περιθώριο των NM40).

Σε μεταγενέστερες περιόδους, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει το αντάλλαγμα που ελήφθηκε για την πιστωτική αναβάθμιση (NM65), με βάση τον αναλογούντα χρόνο, συσσωρεύει τόκους επί του αναγνωρισμένου περιουσιακού στοιχείου με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου και αναγνωρίζει οποιαδήποτε πιστωτική απομείωση των αναγνωρισμένων περιουσιακών στοιχείων. Ως παράδειγμα της τελευταίας περίπτωσης, ας υποθέσουμε ότι τον επόμενο χρόνο υπάρχει πιστωτική ζημία απομείωσης επί των υποκείμενων δανείων των NM300. Η οικονομική οντότητα μειώνει το αναγνωρισμένο περιουσιακό στοιχείο κατά NM600 (NM300 που σχετίζεται με το διατηρηθέν δικαίωμα και NM300 που σχετίζεται με την επιπρόσθετη συνεχιζόμενη ανάμειξη που ανακύπτει από την εξάρτηση του διατηρηθέντος δικαιώματος για πιστωτικές ζημίες) και μειώνει την αναγνωρισμένη υποχρέωση της κατά NM300. Το καθαρό αποτέλεσμα είναι χρέωση των αποτελεσμάτων με πιστωτική ζημία των NM300.

Σύμβαση κανονικής παράδοσης ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου (παράγραφος 38)

OE53. Μια σύμβαση κανονικής παράδοσης χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων αναγνωρίζεται και παύει να αναγνωρίζεται με τη χρήση της λογιστικής της ημερομηνίας συναλλαγής ή τη λογιστική της ημερομηνίας διακανονισμού, όπως περιγράφεται στις παραγράφους OE55 και OE56. Η μέθοδος που θα χρησιμοποιηθεί θα εφαρμόζεται με συνέπεια σε όλες τις αγορές και πωλήσεις χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που ανήκουν στην ίδια κατηγορία χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων όπως καθορίστηκε στην παράγραφο 9. Για τον σκοπό αυτό, τα περιουσιακά στοιχεία προοριζόμενα για εμπορική εκμετάλλευση συνθέτουν διακεκριμένη κατηγορία από τα περιουσιακά στοιχεία που προσδιορίζονται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων.

OE54. Ένα συμβόλαιο που απαιτεί ή επιτρέπει τον συμψηφιστικό διακανονισμό της αξίας του συμβολαίου δεν είναι συμβόλαιο κανονικής παράδοσης. Αντίθετα, τέτοιο συμβόλαιο αντιμετωπίζεται λογιστικά ως παράγωγο στην περίοδο ανάμεσα στην ημερομηνία της εμπορικής συναλλαγής και την ημερομηνία του διακανονισμού.

OE55. 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 συναλλαγής αναφέρεται α) στην αναγνώριση του περιουσιακού στοιχείου που αποκτάται και της υποχρέωσης εξόφλησής του κατά την ημερομηνία της εμπορικής συναλλαγής και β) στην παύση αναγνώρισης του περιουσιακού στοιχείου που πωλείται, την αναγνώριση κάθε κέρδους ή ζημίας κατά τη διάθεση και της απαίτησης από τον αγοραστή για εξόφληση κατά την ημερομηνία συναλλαγής. Κατά κανόνα, ο λογισμός τόκων επί της απαίτησης και της αντίστοιχης υποχρέωσης αρχίζει την ημερομηνία διακανονισμού, όταν λαμβάνει χώρα η μεταβίβαση της κυριότητας.

OE56. Ημερομηνία διακανονισμού είναι η ημερομηνία παράδοσης του περιουσιακού στοιχείου στην ή από την οικονομική οντότητα. Η λογιστική της ημερομηνίας διακανονισμού αναφέρεται στην α) αναγνώριση του περιουσιακού στοιχείου την ημέρα που αυτό λαμβάνεται από την οικονομική οντότητα και β) στην παύση αναγνώρισης του περιουσιακού στοιχείου και 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 συναλλαγής και της ημερομηνίας διακανονισμού με τον ίδιο τρόπο που αντιμετωπίζει λογιστικά το αποκτώμενο περιουσιακό στοιχείο. Δηλαδή, η μεταβολή της αξίας δεν αναγνωρίζεται για περιουσιακά στοιχεία που τηρούνται λογιστικά σε κόστος ή στο αποσβεσμένο κόστος. Αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα για περιουσιακά στοιχεία που έχουν καταταχθεί ως χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων και στα ίδια κεφάλαια για περιουσιακά στοιχεία που έχουν καταταχθεί ως διαθέσιμα προς πώληση.

Διαγραφή χρηματοοικονομικής υποχρέωσης(παράγραφοι 39-42)

OE57. 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. (Αν ο οφειλέτης έχει δώσει εγγύηση, ο όρος αυτός μπορεί ακόμα να καλύπτεται.)

OE58. Αν ο εκδότης χρεωστικού τίτλου επαναγοράσει το μέσο, το χρέος εξαλείφεται, έστω και αν ο εκδότης είναι δημιουργός αγοράς για το μέσο εκείνο ή προτίθεται να το πωλήσει εκ νέου στο προσεχές μέλλον.

OE59. 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 τη απουσία νομικής απαλλαγής.

OE60. Αν ο οφειλέτης πληρώσει τρίτο για την ανάληψη δέσμευσης και ειδοποιήσει τον πιστωτή του ότι ο τρίτος έχει αναλάβει τη δανειακή δέσμευση, ο οφειλέτης δεν διαγράφει τη δανειακή υποχρέωση παρά μόνον εφόσον καλύπτεται ο όρος της παραγράφου O57 στοιχείο β). Αν ο οφειλέτης πληρώσει τρίτο να αναλάβει μια δέσμευση και λάβει νομική απαλλαγή από τον πιστωτή, ο οφειλέτης έχει εξαλείψει το χρέος. Όμως, αν ο οφειλέτης συμφωνήσει να καταβάλλει πληρωμές στο τρίτο μέρος ή απευθείας στον αρχικό πιστωτή, ο οφειλέτης αναγνωρίζει νέα δανειακή δέσμευση προς το τρίτο μέρος.

ΟΕ61. Δεδομένου ότι νόμιμη απαλλαγή, είτε δικαστικώς είτε από τον πιστωτή, έχει ως αποτέλεσμα την παύση αναγνώρισης της υποχρέωσης, η οικονομική οντότητα ενδέχεται να είναι υποχρεωμένη να αναγνωρίσει μια νέα υποχρέωση, αν τα κριτήρια για τη παύση αναγνώρισης που ορίζονται στις παραγράφους 15-37 δεν πληρούνται για τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που μεταβιβάστηκαν. Αν τα κριτήρια εκείνα δεν πληρούνται, τα μεταβιβαζόμενα περιουσιακά στοιχεία δεν παύουν να αναγνωρίζονται και η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει νέα υποχρέωση που σχετίζεται με τα μεταβιβασθέντα περιουσιακά στοιχεία.

ΟΕ62. Για τους σκοπούς της παραγράφου 40, οι όροι διαφέρουν ουσιαστικά αν η προεξοφλημένη παρούσα αξία των ταμιακών ροών, βάσει των νέων όρων, περιλαμβανομένων οποιωνδήποτε καταβληθεισών αμοιβών, καθαρών από οποιεσδήποτε αμοιβές ελήφθησαν και προεξοφλήθηκαν χρησιμοποιώντας το αρχικό αποτελεσματικό επιτόκιο, διαφέρει κατά τουλάχιστον 10 τοις εκατό από την προεξοφλημένη παρούσα αξία των ταμιακών ροών που απομένουν από την αρχική χρηματοοικονομική υποχρέωση. Αν 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. Αν η ανταλλαγή ή τροποποίηση δεν αντιμετωπίζεται λογιστικά ως εξάλειψη, κάθε κόστος ή αμοιβή που πραγματοποιείται αποτελεί αναπροσαρμογή της λογιστικής αξίας της υποχρέωσης και αποσβένεται κατά την εναπομένουσα διάρκεια της τροποποιημένης υποχρέωσης.

ΟΕ63. Σε 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 την βασική ευθύνη αθετήσει. Στην περίπτωση αυτή ο οφειλέτης:

α) αναγνωρίζει μια νέα χρηματοοικονομική υποχρέωση βασιζόμενη στην εύλογη αξία της δέσμευσής του για την εγγύηση, και

β) αναγνωρίζει κέρδος ή ζημία που βασίζεται στη διαφορά μεταξύ i) κάθε καταβληθέντος τιμήματος και ii) της λογιστικής αξίας της αρχικής χρηματοοικονομικής υποχρέωσης μείον την εύλογη αξία της νέας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης.

ΕΠΙΜΈΤΡΗΣΗ (παράγραφοι 43-70)

Αρχική επιμέτρηση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων (παράγραφος 43)

ΟΕ64. Η εύλογη αξία ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου κατά την αρχική αναγνώριση είναι συνήθως η τιμή συναλλαγής (ήτοι η εύλογη αξία του ανταλλάγματος που καταβλήθηκε ή ελήφθηκε, βλ. επίσης την παράγραφο ΟΕ76). Όμως, αν μέρος του ανταλλάγματος που καταβλήθηκε ή ελήφθηκε αφορά κάτι εκτός του χρηματοοικονομικού μέσου, η εύλογη αξία του χρηματοοικονομικού μέσου εκτιμάται με τη χρήση τεχνικής αποτίμησης (βλ. παραγράφους ΟΕ74-ΟΕ79). Για παράδειγμα, η εύλογη αξία ενός άτοκου μακροπρόθεσμου δανείου ή μιας άτοκης μακροπρόθεσμης απαίτησης μπορεί να εκτιμηθεί ως η παρούσα αξία όλων των μελλοντικών εισπράξεων προεξοφλημένων με το ισχύον επιτόκιο της αγοράς για παρόμοιο μέσο (όσον αφορά το νόμισμα, τη διάρκεια, το είδος επιτοκίου και άλλους παράγοντες) με παρόμοια πιστωτική διαβάθμιση. Κάθε επιπρόσθετο ποσό που δανείζεται είναι έξοδο ή μείωση των εσόδων εκτός αν πληροί τις προϋποθέσεις για αναγνώριση ως κάποιου άλλου είδους περιουσιακού στοιχείου.

ΟΕ65. Αν 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 λαμβάνει μία προκαταρκτική αμοιβή ως αποζημίωση, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει το δάνειο στην εύλογη αξία του, ήτοι καθαρό από την αμοιβή που λαμβάνει. Η οικονομική οντότητα επαυξάνει την προεξόφληση στα αποτελέσματα χρησιμοποιώντας τη μέθοδο του αποτελεσματικού επιτοκίου.

Μεταγενέστερη επιμέτρηση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων (παράγραφοι 45 και 46)

ΟΕ66. Στην περίπτωση που η εύλογη αξία χρηματοοικονομικού μέσου το οποίο είχε αναγνωριστεί προγενέστερα ως χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο στην εύλογη αξία, είναι αρνητική, είναι χρηματοοικονομική υποχρέωση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 47.

ΟΕ67. Το ακόλουθο παράδειγμα απεικονίζει τη λογιστική αντιμετώπιση κόστους συναλλαγών επί της αρχικής και μεταγενέστερης επιμέτρησης ενός διαθέσιμου προς πώληση χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου. Ένα περιουσιακό στοιχείο αποκτάται έναντι ΝΜ100 συν μια αμοιβή αγοράς των ΝΜ2. Αρχικά, το περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται στα ΝΜ102. Η επόμενη ημερομηνία χρηματοοικονομικής αναφοράς είναι μία ημέρα αργότερα, όταν η χρηματιστηριακή τιμή του περιουσιακού στοιχείου είναι ΝΜ100. Αν το περιουσιακό στοιχείο πωλείτο, θα καταβαλλόταν αμοιβή ΝΜ3. Την ημερομηνία εκείνη, το περιουσιακό στοιχείο επιμετράται στις ΝΜ100 μονάδες (χωρίς αναφορά στην πιθανή προμήθεια επί της πώλησης) και στα ίδια κεφάλαια αναγνωρίζεται ζημία ΝΜ2. Αν το διαθέσιμο προς πώληση χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο έχει καθορισμένες ή προσδιοριστέες καταβολές, το κόστος συναλλαγών αποσβένεται στα αποτελέσματα με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου. Αν το διαθέσιμο προς πώληση χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο δεν έχει καθορισμένες ή προσδιοριστέες καταβολές, το κόστος συναλλαγών αποσβένεται στα αποτελέσματα κατά την παύση αναγνώρισης του περιουσιακού στοιχείου ή όταν υποστεί απομείωση.

ΟΕ68. Μέσα που κατατάσσονται ως δάνεια και απαιτήσεις επιμετρώνται στο αποσβεσμένο κόστος χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η πρόθεση της οικονομικής οντότητας να τα διακρατήσει μέχρι τη λήξη.

Παράγοντες που λαμβάνονται υπόψη για την επιμέτρηση στην εύλογη αξία (παράγραφοι 48 και 49)

ΟΕ69. Η προϋπόθεση ότι η οικονομική οντότητα είναι σε κατάσταση συνεχούς δραστηριότητας, χωρίς καμία πρόθεση ή ανάγκη να λυθεί, να προβεί σε ουσιαστική περικοπή των επιχειρηματικών της δραστηριοτήτων ή να αναλάβει μια συναλλαγή με δυσμενείς όρους αποτελεί θεμελιώδες στοιχείο του ορισμού της εύλογης αξίας. Η εύλογη αξία δεν είναι, συνεπώς, το ποσό που μια οικονομική οντότητα θα εισπράξει ή θα καταβάλει σε μια αναγκαστική συναλλαγή, ακούσια λύση της ή εκποίηση υπό καθεστώς δυσμενών συνθηκών. Όμως, η εύλογη αξία αντικατοπτρίζει την πιστωτική ποιότητα του μέσου.

ΟΕ70. Το Πρότυπο αυτό κάνει χρήση των όρων «τιμή προσφοράς» και «τιμή πώλησης» (γνωστή και ως «τιμή τρέχουσας προσφοράς») στο πλαίσιο των χρηματιστηριακών τιμών και του όρου «διαφορά τιμής πώλησης-αγοράς» μόνο για το κόστος συναλλαγών. Οι λοιπές προσαρμογές που απαιτούνται για τον υπολογισμό της εύλογης αξίας (π.χ. για τον πιστωτικό κίνδυνο του αντισυμβαλλόμενου) δεν περιλαμβάνονται στον όρο «διαφορά τιμής πώλησης-αγοράς».

Ενεργός αγορά: χρηματιστηριακή τιμή

ΟΕ71. Ένα χρηματοοικονομικό μέσο θεωρείται εισηγμένο σε ενεργό αγορά αν είναι κανονικά διαθέσιμες χρηματιστηριακές τιμές από χρηματιστήριο, χρηματιστές, διαπραγματευτές, επιχειρηματικό τομέα, υπηρεσία τιμών ή ρυθμιστική αρχή και οι τιμές αυτές αντιπροσωπεύουν πραγματικές και συχνές συναλλαγές σε καθαρά εμπορική βάση. Η εύλογη αξία ορίζεται βάσει της τιμής που συμφωνείται μεταξύ πωλητή και αγοραστή, οι οποίοι θα ενεργούν με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς και με τη θέλησή τους, σε μια συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση. Ο σκοπός του προσδιορισμού της εύλογης αξίας για ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο που είναι διαπραγματεύσιμο σε ενεργό αγορά είναι να υπολογιστεί η τιμή στην οποία θα λάμβανε χώρα μια συναλλαγή κατά την ημερομηνία του ισολογισμού για εκείνο το μέσο (ήτοι χωρίς να τροποποιηθεί ή να ανασκευαστεί το μέσο), στην πιο συμφέρουσα ενεργό αγορά στην οποία έχει άμεση πρόσβαση η οικονομική οντότητα. Όμως, η οικονομική οντότητα προσαρμόζει την τιμή στην περισσότερο συμφέρουσα αγορά ώστε να αντικατοπτρίζει οποιαδήποτε διαφορά στον πιστωτικό κίνδυνο του αντισυμβαλλόμενου ανάμεσα σε μέσα που είναι διαπραγματεύσιμα σε εκείνη την αγορά και εκείνου που είναι υπό εκτίμηση. Η ύπαρξη δημοσιευμένων χρηματιστηριακών τιμών σε ενεργό αγορά αποτελεί την καλύτερη απόδειξη της εύλογης αξίας και, όταν υπάρχουν, χρησιμοποιούνται για την επιμέτρηση του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης.

ΟΕ72. Η κατάλληλη χρηματιστηριακή τιμή για ένα κατεχόμενο περιουσιακό στοιχείο ή για μια υποχρέωση που δημιουργείται, είναι συνήθως η τρέχουσα τιμή ζήτησης και, για ένα περιουσιακό στοιχείο που αποκτάται ή υποχρέωση που διακατέχεται, είναι η τρέχουσα τιμή προσφοράς. Όταν η οικονομική οντότητα έχει περιουσιακά στοιχεία με αλληλοκαλυπτόμενους κινδύνους αγοράς, δύναται να χρησιμοποιεί μέσες αγοραίες τιμές ως βάση για τον προσδιορισμό εύλογων αξιών για της αλληλοκαλυπτόμενες θέσεις επιτοκιακού κινδύνου και να εφαρμόζει την τιμής ζήτησης ή πώλησης στην καθαρή ανοικτή θέση, όπως αρμόζει. Στην περίπτωση που δεν είναι διαθέσιμες οι τρέχουσες τιμές ζήτησης και προσφοράς, η εύλογη αξία είναι δυνατό να αποδεικνύεται από την τιμή της πιο πρόσφατης συναλλαγής, εφόσον δεν υπήρξε ουσιαστική μεταβολή στις οικονομικές συνθήκες από την ημερομηνία της συναλλαγής. Αν οι συνθήκες έχουν αλλάξει από την τελευταία συναλλαγή (π.χ. μια μεταβολή στο επιτόκιο ελευθέρου κινδύνου μετά την πιο πρόσφατη επίσημη τιμή για εταιρικό ομόλογο), η εύλογη αξία αντανακλά την αλλαγή των συνθηκών μέσω της αναφοράς σε τρέχουσες τιμές ή επιτόκια για παρόμοια χρηματοοικονομικά μέσα, όπως αρμόζει. Ομοίως, αν η οικονομική οντότητα μπορεί να αποδείξει ότι η τελευταία τιμή συναλλαγής δεν είναι εύλογη αξία (π.χ. επειδή αντικατόπτριζε το ποσό που μια οικονομική οντότητα θα λάμβανε ή θα κατέβαλε στο πλαίσιο αναγκαστικής συναλλαγής, ακούσιας λύσης ή εκποίησης υπό καθεστώς δυσμενών συνθηκών), εκείνη η τιμή προσαρμόζεται. Η εύλογη αξία ενός χαρτοφυλακίου χρηματοοικονομικών μέσων είναι το προϊόν του αριθμού των μονάδων του μέσου και της χρηματιστηριακής του τιμής. Εάν για ένα χρηματοοικονομικό μέσο δεν υπάρχει επίσημη τιμή σε ενεργό αγορά για το σύνολό του, αλλά υπάρχουν ενεργές αγορές για τα επιμέρους συνθετικά του στοιχεία, η εύλογη αξία του μέσου υπολογίζεται ως σύνθεση των σχετικών αγοραίων τιμών.

ΟΕ73. Αν υπάρχει επιτόκιο (αντί τιμής) σε ενεργό αγορά, η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί εκείνο το επίσημο επιτόκιο ως δεδομένο σε τεχνική αποτίμησης για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας. Αν το επιτόκιο κλεισίματος της αγοράς δεν περιλαμβάνει πιστωτικό κίνδυνο ή άλλους παράγοντες που οι συμμετέχοντες στην αγορά θα περιλάμβαναν κατά την αποτίμηση του μέσου, η οικονομική οντότητα προσαρμόζει για τους παράγοντες αυτούς.

Καμία ενεργός αγορά: τεχνική εκτίμησης

ΟΕ74. Αν η αγορά για ένα χρηματοοικονομικό μέσο δεν είναι ενεργός, η οικονομική οντότητα καθορίζει την εύλογη αξία χρησιμοποιώντας μια τεχνική αποτίμησης. Στις τεχνικές αποτίμησης περιλαμβάνεται η χρήση πρόσφατων συναλλαγών σε καθαρά εμπορική βάση μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς και αν υπάρχουν, η αναφορά στην τρέχουσα εύλογη αξία ενός ουσιωδώς συναφούς μέσου, η ανάλυση των προεξοφλημένων ταμιακών ροών και μοντέλα αποτίμησης δικαιωμάτων προαίρεσης. Αν υπάρχει τεχνική αποτίμησης που κατά κανόνα χρησιμοποιείται από τους συμμετέχοντες στην αγορά για την τιμολόγηση του μέσου και η τεχνική αυτή έχει αποδειχθεί ότι παρέχει αξιόπιστες εκτιμήσεις τιμών που ελήφθησαν από πραγματικές συναλλαγές στην αγορά, η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί την τεχνική εκείνη.

ΟΕ75. Ο σκοπός της χρήσης μιας τεχνικής αποτίμησης είναι ο καθορισμός της τιμής συναλλαγής που θα προέκυπτε κατά την ημερομηνία επιμέτρησης σε συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση παρακινούμενη από συνήθεις επιχειρηματικούς παράγοντες. Η εύλογη αξία εκτιμάται βάσει των αποτελεσμάτων μιας τεχνικής αποτίμησης που χρησιμοποιεί στο έπακρον δεδομένα της αγοράς και βασίζεται όσο είναι δυνατό λιγότερο σε δεδομένα που αφορούν ειδικά την οικονομική οντότητα. Μια τεχνική αποτίμησης θα αναμενόταν να προσφέρει μια αληθοφανή εκτίμηση της εύλογης αξίας αν α) αντανακλά με λογικό τρόπο πως η αγορά θα αναμενόταν να τιμολογήσει το μέσο και β) τα δεδομένα που χρησιμοποιούνται αντιπροσωπεύουν κατά εύλογο τρόπο τις προσδοκίες και τα μέτρα των παραγόντων κινδύνου-απόδοσης που εμπεριέχονται στο χρηματοοικονομικό μέσο.

ΟΕ76. Συνεπώς, μια τεχνική αποτίμησης α) ενσωματώνει όλους τους παράγοντες που οι συμμετέχοντες στην αγορά θα λάμβαναν υπόψη για τον καθορισμό μιας τιμής και β) είναι συνεπής προς τις αποδεκτές οικονομικές μεθόδους για την τιμολόγηση χρηματοοικονομικών μέσων. Περιοδικά, η οικονομική οντότητα διορθώνει την τεχνική αποτίμησης και ελέγχει την εγκυρότητά της χρησιμοποιώντας τιμές από παρατηρήσιμες συναλλαγές της αγοράς που αφορούν το ίδιο μέσο (ήτοι χωρίς τροποποίηση ή ανασκευή) ή βάσει οποιωνδήποτε παρατηρήσιμων δεδομένων της αγοράς. Η οικονομική οντότητα λαμβάνει δεδομένα σταθερά από την ίδια αγορά όπου το μέσο δημιουργήθηκε ή αποκτήθηκε. Η καλύτερη απόδειξη της εύλογης αξίας ενός χρηματοοικονομικού μέσου κατά την αρχική αναγνώριση είναι η τιμή συναλλαγής (ήτοι η εύλογη αξία του ανταλλάγματος που ελήφθηκε ή καταβλήθηκε), εκτός αν η εύλογη αξία εκείνου του χρηματοοικονομικού μέσου αποδεικνύεται μέσω της σύγκρισης με άλλες παρατηρήσιμες συναλλαγές της αγοράς που αφορούν το ίδιο μέσο (χωρίς τροποποίηση ή ανασκευή) ή βάσει μιας τεχνικής αποτίμησης της οποίας οι μεταβλητές περιλαμβάνουν μόνο δεδομένα από παρατηρήσιμες αγορές.

ΟΕ76Α. Η μεταγενέστερη επιμέτρηση του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης και η επακόλουθη αναγνώριση των κερδών και ζημιών θα συμφωνούν με τις απαιτήσεις του παρόντος Προτύπου. Η εφαρμογή της παραγράφου ΟΕ76 μπορεί να έχει σαν αποτέλεσμα να μην αναγνωριστεί κέρδος ή ζημία κατά την αρχική αναγνώριση ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης. Στην περίπτωση αυτή, το ΔΛΠ 39 απαιτεί να αναγνωριστεί κέρδος ή ζημία μετά την αρχική αναγνώριση μόνον κατά την έκταση που προέρχεται από μεταβολή σε κάποιο παράγοντα (συμπεριλαμβανομένου του χρόνου) που οι συμμετέχοντες στην αγορά θα λάμβαναν υπόψη κατά τον καθορισμό μιας τιμής.

ΟΕ77. Η αρχική απόκτηση ή δημιουργία ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή ανάληψη μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης είναι μια αγοραία συναλλαγή που παρέχει τη βάση για την εκτίμηση της εύλογης αξίας του χρηματοοικονομικού μέσου. Ειδικότερα, αν το χρηματοοικονομικό μέσο είναι χρεωστικός τίτλος (όπως ένα δάνειο), η εύλογη αξία του μπορεί να προσδιοριστεί με αναφορά στις συνθήκες της αγοράς που επικρατούσαν κατά την ημερομηνία της απόκτησης ή δημιουργίας του και τις τρέχουσες συνθήκες της αγοράς ή τα επιτόκια που χρεώνονται επί του παρόντος από την οικονομική οντότητα ή άλλους για παρόμοιους χρεωστικούς τίτλους (π.χ. με παρόμοιο χρόνο μέχρι τη λήξη, ρυθμό ταμιακών ροών, νόμισμα, πιστωτικό κίνδυνο, εξασφάλιση και επιτόκιο). Εναλλακτικά, εφόσον δεν υπάρχει μεταβολή του πιστωτικού κινδύνου του οφειλέτη και των εφαρμοστέων πιστωτικών περιθωρίων μετά τη δημιουργία του χρεωστικού τίτλου, μπορεί να εκτιμηθεί το τρέχον επιτόκιο της αγοράς χρησιμοποιώντας ένα επιτόκιο αναφοράς που αντανακλά καλύτερη πιστωτική ποιότητα από ό,τι ο υποκείμενος χρεωστικός τίτλος, διατηρώντας σταθερό το πιστωτικό περιθώριο και προσαρμόζοντας για τη μεταβολή του επιτοκίου αναφοράς από την ημερομηνία δημιουργίας. Αν οι συνθήκες έχουν μεταβληθεί από την πιο πρόσφατη συναλλαγή της αγοράς, η αντίστοιχη μεταβολή στην εύλογη αξία του χρηματοοικονομικού μέσου υπό αποτίμηση προσδιορίζεται με αναφορά στις τρέχουσες τιμές ή τα τρέχοντα επιτόκια για παρόμοια χρηματοοικονομικά μέσα, προσαρμοσμένα, όπως αρμόζει, για τις διαφορές σε σχέση με το μέσο που αποτιμάται.

ΟΕ78. Η ίδια πληροφόρηση δύναται να μην είναι διαθέσιμη σε κάθε ημερομηνία επιμέτρησης. Για παράδειγμα, κατά την ημερομηνία που η οικονομική οντότητα χορηγεί ένα δάνειο ή αποκτά έναν χρεωστικό τίτλο που δεν είναι διαπραγματεύσιμος ενεργά σε αγορά, η οικονομική οντότητα έχει τιμή συναλλαγής που είναι συγχρόνως και αγοραία τιμή. Όμως, ενδέχεται να μην είναι διαθέσιμες νέες πληροφορίες κατά την επόμενη ημερομηνία επιμέτρησης και, αν και η οικονομική οντότητα μπορεί να προσδιορίσει το γενικό επίπεδο των επιτοκίων της αγοράς, μπορεί να μη γνωρίζει το επίπεδο των πιστώσεων ή άλλων κινδύνων που οι συμμετέχοντες στην αγορά θα εξέταζαν κατά την τιμολόγηση του μέσου την ημερομηνία εκείνη. Η οικονομική οντότητα μπορεί να μην έχει πληροφορίες από πρόσφατες συναλλαγές ώστε να προσδιορίσει το κατάλληλο πιστωτικό περιθώριο επί του βασικού επιτοκίου που πρέπει να χρησιμοποιήσει κατά τον προσδιορισμό ενός προεξοφλητικού επιτοκίου για έναν υπολογισμό παρούσας αξίας. Θα ήταν εύλογο να υποτεθεί, εν απουσία αποδείξεων περί του αντιθέτου, ότι δεν έχουν υπάρξει μεταβολές εκείνου του περιθωρίου που υπήρχε κατά την ημερομηνία που χορηγήθηκε το δάνειο. Όμως, η οικονομική οντότητα θα αναμενόταν να καταβάλει εύλογες προσπάθειες να προσδιορίσει αν υπάρχει απόδειξη ότι έχει υπάρξει μεταβολή στους παράγοντες αυτούς. Εάν υπάρχει απόδειξη μεταβολής, η οικονομική οντότητα θα εξέταζε τις επιπτώσεις της μεταβολής κατά τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας του χρηματοοικονομικού μέσου.

ΟΕ79. Κατά την εφαρμογή της προεξόφλησης των ταμιακών ροών, η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί ως προεξοφλητικό επιτόκιο το ισχύον ή τα ισχύοντα στην αγορά προεξοφλητικά επιτόκια για χρηματοοικονομικά μέσα που έχουν ουσιωδώς τους ίδιους όρους και χαρακτηριστικά, όπως φερεγγυότητα του οφειλέτη, υπολειπόμενη περίοδο για την οποία το συμβατικό επιτόκιο παραμένει σταθερό, υπολειπόμενη περίοδο μέχρι την εξόφληση του κεφαλαίου και νόμισμα στο οποίο θα λάβουν χώρα οι πληρωμές. Βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις και πληρωτέοι λογαριασμοί χωρίς καθορισμένο επιτόκιο επιμετρώνται συνήθως στην αρχικώς τιμολογηθείσα αξία τους, εκτός εάν η επίδραση της προεξόφλησης είναι επουσιώδης.

Καμία ενεργός αγορά: συμμετοχικοί τίτλοι

ΟΕ80. Η εύλογη αξία συμμετοχικών τίτλων για τα οποία δεν υπάρχουν χρηματιστηριακές τιμές σε ενεργό αγορά και παραγώγων που συνδέονται και πρέπει να διακανονιστούν με την παράδοση τέτοιων μη εισηγμένων συμμετοχικών τίτλων [βλ. παράγραφο 46 στοιχείο γ) και παράγραφο 47] είναι δυνατό να επιμετρηθεί με αξιοπιστία εάν α) η διακύμανση του εύρους των ορθολογικών εκτιμήσεων της εύλογης αξίας δεν είναι σημαντική για το μέσο, ή β) είναι δυνατός ο ορθολογικός προσδιορισμός των πιθανοτήτων των διαφόρων εκτιμήσεων εντός του εύρους τιμών και η εφαρμογή τους στην εκτίμηση της εύλογης αξίας.

ΟΕ81. Υπάρχουν πολλές περιπτώσεις στις οποίες η διακύμανση του εύρους των ορθολογικών εκτιμήσεων της εύλογης αξίας των επενδύσεων σε συμμετοχικούς τίτλους που δεν έχουν χρηματιστηριακή τιμή και των παραγώγων που συνδέονται με και πρέπει να διακανονίζονται με την παράδοση τέτοιων μη εισηγμένων σε χρηματιστήριο συμμετοχικών τίτλων [βλ. παράγραφο 46 στοιχείο γ) και παράγραφο 47] δεν είναι πιθανό να είναι σημαντική. Η εκτίμηση της εύλογης αξίας ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου το οποίο έχει αποκτήσει η οικονομική οντότητα από τρίτο είναι κατά κανόνα εφικτή. Ωστόσο, αν το εύρος των εύλογων αξιών είναι σημαντικό και οι πιθανότητες των διάφορων εκτιμήσεων δεν μπορούν να εκτιμηθούν ορθολογικά, η οικονομική οντότητα δεν μπορεί να επιμετρήσει το μέσο στην εύλογη αξία.

Δεδομένα για τεχνικές αποτίμησης

ΟΕ82. Μια κατάλληλη τεχνική για την εκτίμηση της εύλογης αξίας ενός συγκεκριμένου χρηματοοικονομικού μέσου θα ενσωμάτωνε παρατηρήσιμα δεδομένα της αγοράς σχετικά με τις συνθήκες της αγοράς και άλλους παράγοντες που είναι πιθανό να επηρεάσουν την εύλογη αξία του μέσου. Η εύλογη αξία ενός χρηματοοικονομικού μέσου θα βασίζεται σε έναν ή περισσότερους από τους ακόλουθους παράγοντες (και ίσως και άλλους).

α) *Τη διαχρονική αξία του χρήματος (ήτοι το βασικό ή το επιτόκιο ελεύθερο κινδύνου).* Τα βασικά επιτόκια συνήθως μπορούν να προκύπτουν από παρατηρήσιμες τιμές κρατικών ομολόγων και συχνά παρατίθενται σε οικονομικές εκδόσεις. Τα επιτόκια αυτά συνήθως κυμαίνονται με τις αναμενόμενες ημερομηνίες των προβλεπόμενων ταμιακών ροών σε μια καμπύλη απόδοσης επιτοκίων για διαφορετικούς χρόνους. Για πρακτικούς λόγους, η οικονομική οντότητα μπορεί να χρησιμοποιήσει ένα ευρέως αποδεκτό και αμέσως παρατηρήσιμο γενικό επιτόκιο, όπως το LIBOR ή ένα επιτόκιο ανταλλαγής, ως επιτόκιο αναφοράς. (Επειδή επιτόκια όπως το LIBOR δεν είναι ελεύθερα κινδύνου, η κατάλληλη προσαρμογή για τον πιστωτικό κίνδυνο για το συγκεκριμένο χρηματοοικονομικό μέσο καθορίζεται βάσει του πιστωτικού κινδύνου του μέσου σε σχέση με τον πιστωτικό κίνδυνο του επιτοκίου αναφοράς.) Σε ορισμένες χώρες, τα κρατικά ομόλογα μπορούν να φέρουν σημαντικό πιστωτικό κίνδυνο και να μην παρέχουν σταθερό βασικό επιτόκιο αναφοράς για μέσα που εκφράζονται στο νόμισα εκείνης της χώρας. Κάποιες οικονομικές οντότητες στις χώρες αυτές δύνανται να έχουν καλύτερη πιστωτική διαβάθμιση και χαμηλότερο επιτόκιο δανεισμού από ό,τι το κράτος. Σε τέτοια περίπτωση, τα βασικά επιτόκια μπορούν να καθοριστούν καταλληλότερα με αναφορά στα επιτόκια των εταιρικών ομολόγων με την υψηλότερη διαβάθμιση που εκδίδονται στο νόμισμα εκείνης της χώρας.

β) *Πιστωτικός κίνδυνος.* Η επίδραση της εύλογης αξίας στον πιστωτικό κίνδυνο (ήτοι η αύξηση επί του βασικού επιτοκίου για πιστωτικό κίνδυνο) μπορεί να προκύπτει από παρατηρήσιμες αγοραίες τιμές για διαπραγματεύσιμα μέσα διαφορετικής πιστωτικής διαβάθμισης ή από παρατηρήσιμα επιτόκια που χρεώνονται από δανειστές για δάνεια διαφορετικών πιστωτικών διαβαθμίσεων.

γ) *Ισοτιμίες ξένων νομισμάτων.* Ενεργές αγορές συναλλάγματος υπάρχουν για τα περισσότερα κύρια νομίσματα και οι τιμές δημοσιεύονται καθημερινά σε οικονομικές εκδόσεις.

δ) *Τιμές αγαθών.* Υπάρχουν παρατηρήσιμες αγοραίες τιμές για πολλά αγαθά.

ε) *Τιμές μετοχών.* Τιμές (και δείκτες τιμών) διαπραγματεύσιμων συμμετοχικών τίτλων είναι αμέσως διαθέσιμες σε κάποιες αγορές. Μπορούν να χρησιμοποιηθούν τεχνικές παρούσας αξίας για την εκτίμηση της τρέχουσας χρηματιστηριακής τιμής συμμετοχικών τίτλων για τα οποία δεν υπάρχουν παρατηρήσιμες τιμές.

στ) *Μεταβλητότητα (ήτοι το μέγεθος μελλοντικών μεταβολών στην τιμή του χρηματοοικονομικού μέσου ή άλλου στοιχείου).* Η μεταβλητότητα των στοιχείων που είναι ενεργά διαπραγματεύσιμο συνήθως μπορεί να εκτιμηθεί ορθολογιστικά βάσει των ιστορικών δεδομένων της αγοράς ή με τη χρήση της μεταβλητότητας που υποδηλώνουν οι τρέχουσες τιμές της αγοράς.

ζ) *Κίνδυνος προπληρωμής και εξαγοράς.* Οι αναμενόμενοι ρυθμοί προπληρωμής για χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και οι ρυθμοί εξαγοράς για χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις μπορούν να εκτιμηθούν βάσει ιστορικών δεδομένων. (Η εύλογη αξία μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης που μπορεί να εξαγοραστεί από τον αντισυμβαλλόμενο δεν μπορεί να είναι χαμηλότερη από την παρούσα αξία του ποσού της εξαγοράς –βλ. παράγραφο 19.)

η) *Κόστος διαχείρισης ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης.* Το κόστος διαχείρισης μπορεί να εκτιμηθεί μέσω συγκρίσεων με τρέχουσες αμοιβές που χρεώνουν άλλοι συμμετέχοντες στην αγορά. Αν το κόστος διαχείρισης ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης είναι σημαντικό και άλλοι συμμετέχοντες στην αγορά θα αντιμετώπιζαν παρόμοιο κόστος, ο εκδότης θα τα συνεκτιμούσε κατά τον καθορισμό της εύλογης αξίας εκείνου του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης. Είναι πιθανό η εύλογη αξία κατά την έναρξη ενός συμβατικού δικαιώματος σε μελλοντικές αμοιβές να ισούται με το κόστος δημιουργίας που έχουν καταβληθεί γι' αυτές, εκτός αν οι μελλοντικές αμοιβές και το σχετικό κόστος δεν είναι ευθυγραμμισμένα με τα συγκρίσιμα στοιχεία της αγοράς.

Κέρδη και ζημίες (παράγραφοι 55-57)

ΟΕ83. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το ΔΛΠ 21 σε χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που είναι χρηματικά στοιχεία και εκφράζονται σε ξένο νόμισμα σύμφωνα με το ΔΛΠ 21. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 21, κάθε χρεωστική και πιστωτική συναλλαγματική διαφορά που προκύπτει από χρηματικά περιουσιακά στοιχεία και χρηματικές υποχρεώσεις αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Εξαίρεση αποτελεί το χρηματικό στοιχείο που προσδιορίζεται ως μέσο αντιστάθμισης είτε σε αντιστάθμιση ταμιακών ροών (βλ. παραγράφους 95-101) είτε σε αντιστάθμιση μιας καθαρής επένδυσης (βλ. παράγραφο 102). Για τον σκοπό της αναγνώρισης χρεωστικών και πιστωτικών συναλλαγματικών διαφορών σύμφωνα με το ΔΛΠ 21, ένα χρηματικό διαθέσιμο προς πώληση χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο αντιμετωπίζεται ως αν τηρείτο λογιστικά στο αποσβεσμένο κόστος στο ξένο νόμισμα. Κατά συνέπεια, για τέτοιο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο, οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από μεταβολές στο αποσβεσμένο κόστος αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα και άλλες μεταβολές στη λογιστική αξία αναγνωρίζονται σύμφωνα με την παράγραφο 55 στοιχείο β). Για διαθέσιμα προς πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που δεν είναι χρηματικά στοιχεία σύμφωνα με το ΔΛΠ 21 (για παράδειγμα, συμμετοχικοί τίτλοι), το κέρδος ή η ζημία που αναγνωρίζεται απευθείας στα ίδια κεφάλαια βάσει της παραγράφου 55 στοιχείο β) περιλαμβάνει κάθε σχετιζόμενο συστατικό στοιχείο συναλλαγματικής ισοτιμίας. Αν υφίσταται σχέση αντιστάθμισης μεταξύ ενός μη παράγωγου χρηματικού περιουσιακού στοιχείου και μιας μη παράγωγης χρηματικής υποχρέωσης, οι μεταβολές στο συστατικό στοιχείο της συναλλαγματικής ισοτιμίας εκείνων των χρηματοοικονομικών μέσων αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα.

Απομείωση της αξίας και μη εισπραξιμότητα χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων (παράγραφοι 58-70)

Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία απεικονιζόμενα στο αποσβεσμένο κόστος

ΟΕ84. Η απομείωση της αξίας ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου το οποίο τηρείται λογιστικά στο αποσβεσμένο κόστος επιμετράται εφαρμόζοντας το αρχικό αποτελεσματικό επιτόκιο του χρηματοοικονομικού μέσου, επειδή προεξόφληση με το τρέχον επιτόκιο της αγοράς θα επέβαλε, στην πραγματικότητα, επιμέτρηση στην εύλογη αξία σε χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που διαφορετικά επιμετρώνται στο αποσβεσμένο κόστος. Αν οι όροι ενός δανείου, μιας απαίτησης ή επένδυσης που διακρατείται μέχρι τη λήξη, υποστούν επαναδιαπραγμάτευση ή τροποποιηθούν με άλλο τρόπο λόγω οικονομικών δυσχερειών του οφειλέτη ή του εκδότη, η απομείωση επιμετράται με το αρχικό αποτελεσματικό επιτόκιο πριν από την τροποποίηση των όρων. Οι ταμιακές ροές που σχετίζονται με βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις δεν προεξοφλούνται αν η επίδραση της προεξόφλησης είναι επουσιώδης. Στην περίπτωση δανείου, απαίτησης ή επένδυσης διακρατούμενης μέχρι τη λήξη κυμαινόμενου επιτοκίου, το προεξοφλητικό επιτόκιο για την επιμέτρηση κάθε ζημίας απομείωσης σύμφωνα με την παράγραφο 63 είναι το τρέχον αποτελεσματικό επιτόκιοα) που προσδιορίζεται στη σύμβαση. Μια πρακτική λύση είναι ο πιστωτής να επιμετρήσει την απομείωση ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου που τηρείται λογιστικά στο αποσβεσμένο κόστος βάσει της εύλογης αξίας τους μέσου, χρησιμοποιώντας μια παρατηρήσιμη αγοραία τιμή. Ο υπολογισμός της παρούσας αξίας των εκτιμώμενων μελλοντικών ταμιακών ροών ενός εξασφαλισμένου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου αντανακλά τις ταμιακές ροές που μπορούν να προκύψουν από αγωγή κατασχέσεως μείον του κόστους απόκτησης και πώλησης της εξασφάλισης, είτε είναι είτε δεν είναι πιθανή η αγωγή κατασχέσεως.

ΟΕ85. Η διαδικασία για την εκτίμηση της απομείωσης λαμβάνει υπόψη όλα τα πιστωτικά ανοίγματα, όχι μόνον εκείνα με χαμηλή πιστωτική διαβάθμιση. Για παράδειγμα, αν μια οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί εσωτερικό σύστημα πιστωτικής διαβάθμισης λαμβάνει υπόψη όλες τις διαβαθμίσεις, όχι μόνον εκείνες που αντικατοπτρίζουν σοβαρή επιδείνωση της πιστοληπτικής αξιοπιστίας.

ΟΕ86. Η διαδικασία για την εκτίμηση του ύψους μιας ζημίας απομείωσης μπορεί να καταλήξει σε ένα μοναδικό ποσό ή σε εύρος πιθανών ποσών. Στην τελευταία περίπτωση, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει μια ζημία απομείωσης ίση προς την καλύτερη εκτίμηση του εύρους [1] λαμβάνοντας υπόψη όλες τις σχετικές διαθέσιμες πληροφορίες πριν από την έκδοση των οικονομικών καταστάσεων για τις συνθήκες που επικρατούσαν κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

ΟΕ87. Για τον σκοπό μιας συλλογικής αξιολόγησης της απομείωσης, τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ταξινομούνται βάσει συναφών χαρακτηριστικών πιστωτικού κινδύνου που υποδηλώνουν την ικανότητα των οφειλετών να αποπληρώσουν όλα τα οφειλόμενα ποσά σύμφωνα με τους συμβατικούς όρους (για παράδειγμα, βάσει μιας αξιολόγησης πιστωτικού κινδύνου ή διαδικασίας διαβάθμισης που συνυπολογίζει το είδος του περιουσιακού στοιχείου, τον κλάδο, τη γεωγραφική τοποθεσία, το είδος της εξασφάλισης, τις ληξιπρόθεσμες οφειλές και άλλους σχετικούς παράγοντες). Τα χαρακτηριστικά που επιλέγονται είναι σχετικά με τις μελλοντικές ταμιακές ροές για ομάδες τέτοιων περιουσιακών στοιχείων επειδή υποδηλώνουν την ικανότητα των οφειλετών να καταβάλλουν τα οφειλόμενα ποσά σύμφωνα με τους συμβατικούς όρους των περιουσιακών στοιχείων υπό αξιολόγηση. Ωστόσο, οι πιθανότητες ζημίας και άλλες στατιστικές ζημιών διαφέρουν σε ομαδικό επίπεδο ανάμεσα σε α) περιουσιακά στοιχεία που έχουν αξιολογηθεί κατ' ιδίαν για απομείωση και βρέθηκαν να μην έχουν υποστεί απομείωση και β) περιουσιακά στοιχεία που δεν έχουν αξιολογηθεί κατ' ιδίαν για απομείωση, με αποτέλεσμα να απαιτείται ίσως διαφορετικό ποσό απομείωσης. Αν η οικονομική οντότητα δεν διαθέτει ομάδα περιουσιακών στοιχείων με συναφή χαρακτηριστικά, δεν προβαίνει στην επιπρόσθετη αξιολόγηση.

ΟΕ88. Οι ζημίες απομείωσης που αναγνωρίζονται σε ομαδική βάση αντιπροσωπεύουν ένα ενδιάμεσο βήμα μέχρι την εξατομίκευση των ζημιών απομείωσης των μεμονωμένων περιουσιακών στοιχείων της ομάδας χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που αξιολογούνται σε συνολική βάση για απομείωση. Μόλις είναι διαθέσιμες πληροφορίες που προσδιορίζουν ζημίες σε μεμονωμένα απομειωμένα περιουσιακά στοιχεία μιας ομάδας, τα περιουσιακά στοιχεία αυτά αφαιρούνται από την ομάδα.

ΟΕ89. Μελλοντικές ταμιακές ροές σε ομάδα χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που αξιολογούνται σε συλλογική βάση για απομείωση εκτιμώνται βάσει του ιστορικού ζημίας για περιουσιακά στοιχεία με χαρακτηριστικά πιστωτικού κινδύνου που συμβαδίζουν με εκείνα της ομάδας. Οι οικονομικές οντότητες που δεν διαθέτουν εμπειρία ζημιών ή έχουν ανεπαρκή εμπειρία, χρησιμοποιούν την εμπειρία ομότιμων οικονομικών οντοτήτων για παρόμοιες ομάδες χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων. Το ιστορικό ζημίας προσαρμόζεται βάσει των τρεχόντων παρατηρήσιμων δεδομένων ώστε να αντικατοπτρίζει τις επιδράσεις των τρεχουσών συνθηκών που δεν επηρέασαν την περίοδο στην οποία βασίζεται το ιστορικό ζημίας και να αφαιρέσει τις επιδράσεις συνθηκών της ιστορικής περιόδου που δεν επικρατούν επί του παρόντος. Οι εκτιμήσεις μεταβολών σε μελλοντικές ταμιακές ροές αντικατοπτρίζουν και συμβαδίζουν επακριβώς με τις μεταβολές σε σχετιζόμενα παρατηρήσιμα δεδομένα από περίοδο σε περίοδο (όπως οι μεταβολές των ποσοστών ανεργίας, τις τιμές ακινήτων, τις τιμές αγαθών, την κατάσταση πληρωμών ή άλλων παραγόντων που υποδηλώνουν πραγματοποιηθείσες ζημίες εντός της ομάδας και το μέγεθός τους). Η μέθοδος και οι παραδοχές που χρησιμοποιούνται για την εκτίμηση μελλοντικών ταμιακών ροών αναθεωρούνται τακτικά ώστε να μειώνονται οι διαφορές μεταξύ των εκτιμήσεων των ζημιών και της πραγματικής εμπειρίας.

ΟΕ90. Ως παράδειγμα για την εφαρμογή της παραγράφου ΟΕ89, η οικονομική οντότητα μπορεί να προσδιορίσει βάσει της παρελθούσας εμπειρίας, ότι μια κύρια αιτία αδυναμίας πληρωμής δανείων πιστωτικών καρτών είναι ο θάνατος του οφειλέτη. Η οικονομική οντότητα μπορεί να παρατηρήσει ότι ο ρυθμός των θανάτων παραμένει αμετάβλητος από χρόνο σε χρόνο. Όμως, κάποιοι οφειλέτες που ανήκουν στην ομάδα δανείων πιστωτικών καρτών ενδέχεται να έχουν αποβιώσει εκείνο το χρόνο, υποδηλώνοντας ότι τα δάνεια εκείνα έχουν υποστεί απομείωση αξίας, έστω και αν, κατά το τέλος του έτους, η

[1] Η παράγραφος 39 του ΔΛΠ 37 περιέχει καθοδήγηση σχετικά με το τρόπο προσδιορισμού της καλύτερης εκτίμησης σε ένα εύρος πιθανών αποτελεσμάτων.

οικονομική οντότητα δεν γνωρίζει ακόμη ποιοι συγκεκριμένοι οφειλέτες απεβίωσαν. Θα ήταν κατάλληλη η αναγνώριση ζημίας απομείωσης για εκείνες τις ζημίες που «πραγματοποιήθηκαν άλλα δεν έχουν δηλωθεί. Ωστόσο, δεν θα ήταν κατάλληλη η αναγνώριση ζημίας απομείωσης για θανάτους που αναμένεται να συμβούν σε μελλοντική περίοδο, επειδή το απαιτούμενο ζημιογόνο γεγονός (ο θάνατος του οφειλέτη) δεν έχει συμβεί ακόμη.

ΟΕ91. Κατά τη χρήση συντελεστών ιστορικών ζημιών στην εκτίμηση μελλοντικών ταμιακών ροών, είναι σημαντικό η σχετική με συντελεστές ιστορικών ζημιών πληροφόρηση να εφαρμόζεται σε ομάδες που καθορίζονται κατά τρόπο συνεπή με τις ομάδες για τις οποίες παρατηρήθηκαν οι συντελεστές ιστορικών ζημιών. Συνεπώς, η μέθοδος που θα χρησιμοποιηθεί θα πρέπει να επιτρέπει σε κάθε ομάδα να συνδέεται με την πληροφόρηση για την παρελθούσα εμπειρία ζημιών σε ομάδες περιουσιακών στοιχείων με συναφή χαρακτηριστικά πιστωτικού κινδύνου και με σχετικά παρατηρήσιμα δεδομένα που αντανακλούν τις τρέχουσες συνθήκες.

ΟΕ92. Προσεγγίσεις που βασίζονται σε τύπους ή στατιστικές μεθόδους μπορούν να χρησιμοποιηθούν για τον προσδιορισμό ζημιών απομείωσης σε ομάδα χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων (π.χ. για δάνεια με χαμηλότερα υπόλοιπα), με την προϋπόθεση ότι συμβαδίζουν με τις απαιτήσεις των παραγράφων 63-65 και ΟΕ87-ΟΕ91. Κάθε μοντέλο που εφαρμόζεται θα πρέπει να ενσωματώνει την επίδραση της διαχρονικής αξίας του χρήματος, να συνυπολογίζει τις ταμιακές ροές για όλη την εναπομένουσα ζωή ενός περιουσιακού στοιχείου (όχι μόνο για τον επόμενο χρόνο), να συνυπολογίζει τις ημερομηνίες λήξεως των δανείων του χαρτοφυλακίου και να μη δημιουργεί ζημία απομείωσης κατά την αρχική αναγνώριση ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου.

Έσοδα από τόκους μετά την αναγνώριση της απομείωσης

ΟΕ93. Άπαξ και ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή ομάδα συναφών περιουσιακών στοιχείων έχει υποτιμηθεί ως αποτέλεσμα ζημίας απομείωσης, για τον μεταγενέστερο υπολογισμό των εσόδων από τόκους εφαρμόζεται το επιτόκιο που χρησιμοποιήθηκε για την προεξόφληση των μελλοντικών ταμιακών ροών για το σκοπό της επιμέτρησης της ζημίας απομείωσης.

ΑΝΤΙΣΤΆΘΜΙΣΗ (παράγραφοι 71-102)

Μέσα αντιστάθμισης (παράγραφοι 72-77)

Κατάλληλα μέσα (παράγραφοι 72 και 73)

ΟΕ94. Η πιθανή ζημία σε ένα δικαίωμα προαίρεσης που 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.

ΟΕ95. Μια διακρατούμενη μέχρι τη λήξη επένδυση που τηρείται στο αποσβεσμένο κόστος είναι δυνατό να προσδιοριστεί ως μέσο αντιστάθμισης του κινδύνου μεταβολής των συναλλαγματικών ισοτιμιών.

ΟΕ96. Μια επένδυση σε μη εισηγμένο σε χρηματιστήριο συμμετοχικό τίτλο που δεν τηρείται λογιστικά στην εύλογη αξία επειδή η εύλογη αξία του δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα ή ένα παράγωγο που συνδέεται με και πρέπει να διακανονιστεί με την παράδοση τέτοιου μη εισηγμένου συμμετοχικού τίτλου [βλ. παράγραφο 46 στοιχείο γ) και παράγραφο 47] δεν μπορεί να προσδιοριστεί ως μέσο αντιστάθμισης.

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.

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.

ΟΕ99Β. Εάν η αντιστάθμιση κινδύνου μιας ενδοεταιρικής συναλλαγής κρίνεται κατάλληλη για λογιστική αντιστάθμισης, οποιαδήποτε κέρδη ή ζημίες που αναγνωρίζονται απευθείας στα ίδια κεφάλαια βάσει της παραγράφου 95 στοιχείο α) θα αναταξινομούνται ως κέρδη ή ζημίες της περιόδου ή των περιόδων κατά τις οποίες ο συναλλαγματικός κίνδυνος της αντισταθμισμένης συναλλαγής επηρεάζει τα ενοποιημένα κέρδη ή ζημίες.

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 καταβάλλεται για το στοιχείο […]. Για παράδειγμα, ας υποθέσουμε ότι μια οικονομική οντότητα δημιουργεί ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο σταθερού επιτοκίου των ΝΜ100 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 ΝΜ90. 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 ΝΜ90, 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 ΝΜ90) και του πληρωτέου ποσού κατά τη λήξη (ήτοι ΝΜ100).

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.

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 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 ΝΜ120 και το κέρδος επί των άμεσα ρευστοποιήσιμων μέσων είναι ΝΜ100, 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·

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.

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.

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.

Λογιστική αντιστάθμισης εύλογης αξίας για αντιστάθμιση του κινδύνου επιτοκίου χαρτοφυλακίου

ΟΕ114. Για αντιστάθμιση εύλογης αξίας του κινδύνου επιτοκίου που συνδέεται με χαρτοφυλάκιο χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων, η οικονομική οντότητα θα πληρούσε τις απαιτήσεις του παρόντος Προτύπου με συμμόρφωση προς τις διαδικασίες που παρατίθενται στα στοιχεία α)-θ) και τις παραγράφους ΟΕ115-ΟΕ132 κατωτέρω.

α) Η οικονομική οντότητα εξατομικεύει ένα χαρτοφυλάκιο στοιχείων των οποίων το επιτόκιο επιθυμεί να αντισταθμίσει, στο πλαίσιο της διαδικασίας διαχείρισης κινδύνου της. Το χαρτοφυλάκιο μπορεί να περιέχει μόνο περιουσιακά στοιχεία, μόνο υποχρεώσεις ή και τα δύο. Η οικονομική οντότητα μπορεί να εξατομικεύσει δύο ή περισσότερα χαρτοφυλάκια (π.χ. η οικονομική οντότητα μπορεί να συγκεντρώσει τα διαθέσιμα προς πώληση περιουσιακά στοιχεία της σε διακεκριμένο χαρτοφυλάκιο), οπότε εφαρμόζει την καθοδήγηση που ακολουθεί διακεκριμένα σε κάθε χαρτοφυλάκιο.

β) Η 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.

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.

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.

ΟΕ118. Για παράδειγμα του προσδιορισμού που παρατίθεται στην παράγραφο ΟΕ114 στοιχείο γ), εάν σε συγκεκριμένη χρονική περίοδο αναπροσαρμογής η οικονομική οντότητα υπολογίζει ότι έχει περιουσιακά στοιχεία σταθερού επιτοκίου ΝΜ100 και υποχρεώσεις σταθερού επιτοκίου ΝΜ80 και αποφασίζει να αντισταθμίσει ολόκληρη την καθαρή θέση των ΝΜ20, προσδιορίζει ως αντισταθμισμένο στοιχείο περιουσιακά στοιχεία ύψους ΝΜ20 (ένα μέρος των περιουσιακών στοιχείων) [2]. Το αντισταθμισμένο στοιχείο ορίζεται ως ένα ποσό ενός νομίσματος (π.χ. ένα ποσό δολαρίων, ευρώ, λιρών Αγγλίας ή ραντ) αντί ως μεμονωμένο περιουσιακό στοιχείο (ή υποχρέωση). Συνεπώς, όλα τα περιουσιακά στοιχεία (ή οι υποχρεώσεις) από τις οποίες αντλείται το ποσό της αντιστάθμισης –ήτοι ολόκληρο το ποσό των ΝΜ100 των περιουσιακών στοιχείων στο προαναφερόμενο παράδειγμα– πρέπει να είναι στοιχεία των οποίων η εύλογη αξία μεταβάλλεται ανταποκρινόμενη στις μεταβολές του επιτοκίου που αντισταθμίζεται […].

[1] Η σημαντικότητα που εξετάζεται στο πλαίσιο αυτό είναι ίδια με εκείνη που εφαρμόζεται σε όλα τα ΔΠΧΑ.

[2] Το Πρότυπο επιτρέπει στην οικονομική οντότητα να προσδιορίσει οποιοδήποτε ποσό των περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων που πληρούν τις προϋποθέσεις, π.χ. στο παράδειγμα αυτό οποιοδήποτε ποσό περιουσιακών στοιχείων μεταξύ ΝΜ0 και ΝΜ100.

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·

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. […]

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 […].

(1) Βλ. παραγράφους 77 και ΟΕ94.

(2) Βλ. παράγραφο 75.

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. […].

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 στοιχείο 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.

ΜΕΤΆΒΑΣΗ (παράγραφοι 103-108Β)

ΟΕ133. 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.

[1] Η σημαντικότητα που εξετάζεται στο πλαίσιο αυτό είναι ίδια με εκείνη που εφαρμόζεται σε όλα τα ΔΠΧΑ.

ΔΙΕΘΝΈΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΌ ΠΡΌΤΥΠΟ 40

Επενδύσεις σε ακίνητα

ΣΚΟΠΌΣ

1. Ο σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να καθορίσει το λογιστικό χειρισμό των επενδύσεων σε ακίνητα και τις σχετικές γνωστοποιήσεις που απαιτούνται.

ΠΕΔΊΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

2. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται κατά την αναγνώριση, επιμέτρηση και γνωστοποίηση επενδύσεων σε ακίνητα.

3. Μεταξύ άλλων, το παρόν Πρότυπο ισχύει για την επιμέτρηση των δικαιωμάτων επί επενδύσεων σε ακίνητα που κατέχονται βάσει μίσθωσης που αντιμετωπίζεται λογιστικά ως χρηματοδοτική στις οικονομικές καταστάσεις του μισθωτή και την επιμέτρηση της επένδυσης σε ακίνητα που παρέχονται στον μισθωτή βάσει λειτουργικής μίσθωσης στις οικονομικές καταστάσεις του εκμισθωτή. Το παρόν Πρότυπο δεν πραγματεύεται θέματα που καλύπτονται από το ΔΛΠ 17 *Μισθώσεις*, που περιλαμβάνουν:

   α) την κατάταξη των μισθώσεων ως χρηματοδοτικών ή λειτουργικών·

   β) την αναγνώριση του εσόδου από μίσθωση που προκύπτει από επένδυση σε ακίνητα (βλ. επίσης ΔΛΠ 18 *Έσοδα*)·

   γ) την επιμέτρηση των δικαιωμάτων σε ακίνητα που κατέχονται με λειτουργική μίσθωση στις οικονομικές καταστάσεις του μισθωτή·

   δ) την επιμέτρηση της καθαρής επένδυσης σε χρηματοδοτική μίσθωση στις οικονομικές καταστάσεις του εκμισθωτή·

   ε) τη λογιστική των συναλλαγών πώλησης και επαναμίσθωσης, και

   στ) τις γνωστοποιήσεις για τις χρηματοδοτικές και τις λειτουργικές μισθώσεις.

4. Το παρόν Πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε:

   α) βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με αγροτική δραστηριότητα (βλ. ΔΛΠ 41 *Γεωργία*), και

   β) μεταλλευτικά δικαιώματα και μεταλλευτικά αποθέματα, όπως το πετρέλαιο, το φυσικό αέριο και τους όμοιους μη ανανεώσιμους πόρους.

ΟΡΙΣΜΟΊ

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

   Λογιστική αξία είναι το ποσό με το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται στον ισολογισμό.

   Κόστος είναι 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*.

   Εύλογη αξία είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέληση τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς, στα πλαίσια μιας συναλλαγής που διεξάγεται σε καθαρά εμπορική βάση.

   Επένδυση σε ακίνητα είναι ακίνητα (γήπεδα ή κτήρια ή μέρη κτηρίων ή και τα δύο) που κατέχονται (από τον ιδιοκτήτη ή από το μισθωτή με χρηματοδοτική μίσθωση) για να κερδίζονται μισθώματα ή για κεφαλαιακούς σκοπούς ή και για τα δύο παρά για:

   α) χρήση στην παραγωγή ή προμήθεια αγαθών ή υπηρεσιών ή για διοικητικούς σκοπούς ή

   β) πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης.

   Ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα είναι ακίνητα που κατέχονται (από τον ιδιοκτήτη ή από το μισθωτή με χρηματοδοτική μίσθωση) για χρήση στην παραγωγή ή προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών ή για διοικητικούς σκοπούς.

6. Δικαίωμα σε ακίνητο που κατέχεται από μισθωτή με λειτουργική μίσθωση μπορεί να ταξινομηθεί ή να αντιμετωπιστεί λογιστικά ως επένδυση σε ακίνητα μόνον, και μόνον όταν, το ακίνητο θα πληρούσε τον ορισμό της επένδυσης σε ακίνητα και ο μισθωτής κάνει χρήση της μεθόδου της εύλογης αξίας που παρατίθεται στις παραγράφους 35-55 για το αναγνωρισμένο περιουσιακό στοιχείο. Η εναλλακτική κατάταξη που περιγράφεται μπορεί να χρησιμοποιηθεί ανάλογα με το ακίνητο. Όμως, εφόσον επιλεγεί η εναλλακτική αυτή κατάταξη για ένα δικαίωμα σε ακίνητο που κατέχεται με λειτουργική

μίσθωση, κάθε ακίνητο που κατατάσσεται ως επένδυση σε ακίνητο θα αντιμετωπίζεται λογιστικά με τη μέθοδο της εύλογης αξίας. Όταν επιλεγεί η εναλλακτική αυτή κατάταξη, κάθε δικαίωμα που κατατάσσεται σύμφωνα με αυτή θα περιλαμβάνεται στις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από τις παραγράφους 74-78.

7. Μια επένδυση σε ακίνητα κατέχεται για να κερδίζονται ενοίκια ή για αύξηση της αξίας των κεφαλαίων ή για αμφότερα. Συνεπώς, μια επένδυση σε ακίνητα δημιουργεί ταμιακές ροές σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητα από τα άλλα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται από την 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 ταμιακές ροές που είναι αποδοτέες όχι μόνο στα ακίνητα, αλλά επίσης και σε άλλα περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται στη διαδικασία παραγωγής αγαθών ή παροχής υπηρεσιών. Το ΔΛΠ 16 *Ενσώματα πάγια* εφαρμόζεται σε ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα.

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 της επιχείρησης, η γη θεωρείται ότι κατέχεται για αύξηση της αξίας των κεφαλαίων)·

γ) ένα κτήριο που είναι ιδιοκτησία της οικονομικής οντότητας (ή που κατέχεται από την οικονομική οντότητα με χρηματοδοτική μίσθωση) και είναι μισθωμένο με μία ή περισσότερες λειτουργικές μισθώσεις·

δ) ένα κτήριο που είναι κενό αλλά κατέχεται για να μισθωθεί με μία ή περισσότερες λειτουργικές μισθώσεις.

9. Τα ακόλουθα είναι παραδείγματα στοιχείων που δεν αποτελούν επένδυση σε ακίνητα και συνεπώς βρίσκονται εκτός του πεδίου εφαρμογής του παρόντος Προτύπου:

α) ακίνητα που προορίζονται για πώληση κατά τη συνήθη πορεία των δραστηριοτήτων ή είναι στη διαδικασία κατασκευής ή αξιοποίησης για τέτοια πώληση (βλ. ΔΛΠ 2 *Αποθέματα*), για παράδειγμα ακίνητα που αγοράστηκαν αποκλειστικά με την προοπτική να διατεθούν στο εγγύς μέλλον ή για αξιοποίηση και για επαναπώληση·

β) ακίνητα που κατασκευάζονται ή αξιοποιούνται για λογαριασμό τρίτων μερών (βλ. ΔΛΠ 11 *Συμβάσεις κατασκευής*)·

γ) ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα (βλ. ΔΛΠ 16) που περιλαμβάνουν (μεταξύ άλλων) ακίνητα που κατέχονται για μελλοντική χρήση ως ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα, ακίνητα που κατέχονται για μελλοντική αξιοποίηση και μεταγενέστερη χρησιμοποίηση ως ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα, ακίνητα που χρησιμοποιούνται από υπαλλήλους (ανεξάρτητα από το αν οι εργαζόμενοι πληρώνουν ενοίκιο κατά τα ισχύοντα στην αγορά) και ακίνητα που χρησιμοποιούνται από τον ιδιοκτήτη εν αναμονή διάθεσης·

δ) ακίνητα που είναι υπό κατασκευή ή αξιοποίηση για μελλοντική χρήση ως επένδυση σε ακίνητα. Το ΔΛΠ 16 εφαρμόζεται σε τέτοια ακίνητα μέχρι να συμπληρωθεί η κατασκευή ή αξιοποίηση, οπότε τα ακίνητα καθίστανται επένδυση σε ακίνητα και το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται. Όμως, αυτό το Πρότυπο εφαρμόζεται σε υπάρχουσα επένδυση σε ακίνητα που ανακατασκευάζονται για συνεχή μελλοντική χρήση ως επένδυση σε ακίνητα (βλ. παράγραφο 58)·

ε) ακίνητα που μισθώνονται σε άλλη οικονομική οντότητα με χρηματοδοτική μίσθωση.

10. Ορισμένα ακίνητα περιλαμβάνουν ένα τμήμα που κατέχεται για να κερδίζονται ενοίκια ή για αύξηση της αξίας των κεφαλαίων και ένα άλλο τμήμα που κατέχεται για χρήση στην παραγωγή ή την παροχή αγαθών ή υπηρεσιών ή για διοικητικούς σκοπούς. Αν αυτά τα τμήματα μπορούν να πωληθούν ξεχωριστά (ή να εκμισθωθούν ξεχωριστά με χρηματοδοτική μίσθωση) η οικονομική οντότητα τα λογιστικοποιεί ξεχωριστά. Αν τα τμήματα δεν μπορούν να πωληθούν ξεχωριστά, το ακίνητο είναι επένδυση μόνο αν ένα ασήμαντο τμήμα του κατέχεται για χρησιμοποίηση στην παραγωγή ή στην παροχή αγαθών ή υπηρεσιών ή για διοικητικούς σκοπούς.

11. Σε ορισμένες περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα παρέχει βοηθητικές υπηρεσίες στους μισθωτές ενός ακινήτου που κατέχει. Η οικονομική οντότητα μεταχειρίζεται ένα τέτοιο ακίνητο ως επένδυση σε ακίνητο αν οι υπηρεσίες είναι ένα σχετικώς ασήμαντο συστατικό στοιχείο της συνολικής συμφωνίας. Ένα παράδειγμα είναι όταν ο ιδιοκτήτης ενός κτηρίου γραφείων παρέχει υπηρεσίες φύλαξης και συντήρησης στους μισθωτές που χρησιμοποιούν το κτήριο.

12. Σε άλλες περιπτώσεις, οι υπηρεσίες που παρέχονται είναι πιο ουσιώδεις. Για παράδειγμα, αν η οικονομική οντότητα κατέχει και διαχειρίζεται ένα ξενοδοχείο, οι υπηρεσίες που παρέχονται στους πελάτες είναι ένα ουσιαστικό συστατικό στοιχείο της συνολικής συμφωνίας. Συνεπώς, ένα ξενοδοχείο που διαχειρίζεται ο ιδιοκτήτης είναι ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο παρά επένδυση σε ακίνητα.

13. Μπορεί να είναι δύσκολο να προσδιοριστεί εάν οι βοηθητικές υπηρεσίες είναι τόσο σημαντικές ώστε μια ιδιοκτησία να μην έχει τις ιδιότητες μιας επένδυσης σε ακίνητα. Για παράδειγμα, ο ιδιοκτήτης ενός ξενοδοχείου μερικές φορές μεταφέρει ορισμένες ευθύνες σε τρίτους στα πλαίσια μιας 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 αναθέσει σε τρίτους τις καθημερινές λειτουργίες, αλλά να διατηρεί ουσιαστική έκθεση στη διακύμανση των ταμιακών ροών που δημιουργούνται από τη λειτουργία του ξενοδοχείου.

14. Χρειάζεται κρίση για να προσδιοριστεί αν το ακίνητο έχει τις ιδιότητες μιας επένδυσης 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. Η παράγραφος 75 στοιχείο γ) απαιτεί η οικονομική οντότητα να γνωστοποιεί αυτά τα κριτήρια, όταν η ταξινόμηση είναι δύσκολη.

15. Σε μερικές περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα έχει στην ιδιοκτησία της ακίνητο που μισθώνεται στην μητρική εταιρεία της ή άλλη θυγατρική και χρησιμοποιείται από τις ίδιες. Το ακίνητο δεν έχει τις ιδιότητες της επένδυσης σε ακίνητα στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις γιατί είναι ιδιοχρησιμοποιούμενο όταν εξεταστεί από την προοπτική του ομίλου. Όμως, από την προοπτική της ιδιοκτήτριας οικονομικής οντότητας, το ακίνητο είναι επένδυση αν πληροί τον ορισμό της παραγράφου 5. Συνεπώς, ο εκμισθωτής μεταχειρίζεται το ακίνητο ως επένδυση σε ακίνητα στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις του.

ΑΝΑΓΝΏΡΙΣΗ

16. Η επένδυση σε ακίνητα θα αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο όταν και μόνο όταν:

α) είναι πιθανόν ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που συνδέονται με την επένδυση σε ακίνητα θα εισρεύσουν στην 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 κόστος των επενδύσεων σε ακίνητα όταν πραγματοποιείται. Στα κόστη αυτά συμπεριλαμβάνονται τα κόστη που πραγματοποιήθηκαν αρχικά για την απόκτηση της επένδυσης σε ακίνητα και τα κόστη που πραγματοποιήθηκαν μεταγενέστερα για τη συμπλήρωση, την αντικατάσταση μέρους ή τη συντήρηση κάποιου στοιχείου του ακινήτου.

18. Σύμφωνα με την αρχή της αναγνώρισης της παραγράφου 16, η οικονομική οντότητα δεν αναγνωρίζει τα κόστη της καθημερινής συντήρησης στη λογιστική αξία της επένδυσης σε ακίνητα. Αντιθέτως, τα κόστη αυτά αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα όταν πραγματοποιούνται. Τα καθημερινά κόστη συντήρησης αποτελούνται κυρίως από το εργατικό κόστος και τα αναλώσιμα και μπορεί να περιλαμβάνουν το κόστος δευτερευόντων ανταλλακτικών. Ο σκοπός των δαπανών αυτών περιγράφεται συχνά ως «επισκευή και συντήρηση» του ακινήτου.

19. Κάποια τμήματα των επενδύσεων σε ακίνητα μπορεί να έχουν αποκτηθεί μέσω της αντικατάστασης. Για παράδειγμα, οι εσωτερικοί τοίχοι μπορεί να έχουν αντικατασταθεί. Σύμφωνα με την αρχή της αναγνώρισης, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει στη λογιστική αξία της επένδυσης σε ακίνητα το κόστος αντικατάστασης τμήματος του ακινήτου όταν επιβαρύνεται με αυτό, εφόσον πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης. Η λογιστική αξία των τμημάτων που αντικαθίστανται παύει να αναγνωρίζεται όπως προβλέπεται στο παρόν Πρότυπο.

ΕΠΙΜΈΤΡΗΣΗ ΚΑΤΆ ΤΗΝ ΑΝΑΓΝΏΡΙΣΗ

20. Μια επένδυση σε ακίνητα θα επιμετράται αρχικώς στο κόστος της. Τα κόστη της συναλλαγής θα συμπεριλαμβάνονται στην αρχική επιμέτρηση.

21. Το κόστος μιας αποκτηθείσας με αγορά επένδυσης σε ακίνητα αποτελείται από την τιμή της αγοράς και από κάθε άμεσα επιρριπτόμενη δαπάνη. Άμεσα επιρριπτόμενες δαπάνες περιλαμβάνουν, για παράδειγμα, επαγγελματικές αμοιβές για νομικές υπηρεσίες, φόρους μεταβίβασης ακινήτου και άλλα κόστη της συναλλαγής.

22. Το κόστος μιας ιδιοκατασκευαζόμενης επένδυσης σε ακίνητα είναι το κόστος της κατά την ημερομηνία που η κατασκευή ή αξιοποίηση ολοκληρώνεται. Μέχρι εκείνη την ημερομηνία, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το ΔΛΠ 16. Κατά την ημερομηνία εκείνη, το ακίνητο καθίσταται επένδυση και εφαρμόζεται το παρόν Πρότυπο [βλ. παράγραφο 57 στοιχείο ε) και παράγραφο 65].

23. Το κόστος της επένδυσης σε ακίνητα δεν αυξάνεται από:

α) κόστη εκκίνησης (εκτός αν είναι αναγκαία προκειμένου το ακίνητο να τεθεί στην κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει)·

β) λειτουργικές ζημίες που πραγματοποιούνται πριν η επένδυση σε ακίνητα φθάσει στο προγραμματισμένο επίπεδο πληρότητας ή

γ) υπερβολικά μεγάλη σπατάλη υλικών, εργασίας ή άλλων πόρων κατά την κατασκευή ή ανάπτυξη του ακινήτου.

24. Αν 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. Το αρχικό κόστος ενός δικαιώματος σε ακίνητο που κατέχεται με μίσθωση και κατατάσσεται ως επένδυση σε ακίνητο θα προσδιορίζεται για χρηματοδοτική μίσθωση από την παράγραφο 20 του ΔΛΠ 17 –ήτοι το περιουσιακό στοιχείο θα αναγνωρίζεται στην χαμηλότερη αξία μεταξύ της εύλογης αξίας του ακινήτου και της παρούσας αξίας των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων. Ένα ισοδύναμο ποσό θα αναγνωρίζεται ως υποχρέωση σύμφωνα με την ίδια παράγραφο.

26. Κάθε επιπλέον ποσό που καταβάλλεται για μίσθωση αντιμετωπίζεται ως μέρος των ελάχιστων καταβολών για το σκοπό αυτό και συνεπώς συμπεριλαμβάνεται στο κόστος του περιουσιακού στοιχείου αλλά δεν συμπεριλαμβάνεται στην υποχρέωση. Όταν ένα δικαίωμα σε ακίνητο που κατέχεται βάσει μίσθωσης κατατάσσεται ως επένδυση σε ακίνητα, το στοιχείο που λογιστικοποιείται στην εύλογη αξία είναι εκείνο το δικαίωμα και όχι το υποκείμενο ακίνητο. Στις παραγράφους 33-52 παρέχονται οδηγίες για τον υπολογισμό της εύλογης αξίας του δικαιώματος επί του ακινήτου βάσει της μεθόδου της εύλογης αξίας. Οι οδηγίες αυτές σχετίζονται επίσης με τον υπολογισμό της εύλογης αξίας όταν η αξία αυτή θεωρείται ως κόστος για τους σκοπούς της αρχικής αναγνώρισης.

27. Μπορεί να γίνει ανταλλαγή ενός ή περισσότερων επενδύσεων σε ακίνητα με μη χρηματικό περιουσιακό στοιχείο ή στοιχεία ή συνδυασμό χρηματικών και μη χρηματικών περιουσιακών στοιχείων. Το παράδειγμα που ακολουθεί αναφέρεται σε ανταλλαγή ενός μη χρηματικού στοιχείου με ένα 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 συναλλαγή 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 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.

28. 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 (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.

29. Η εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου για το οποίο δεν υπάρχουν συγκρίσιμες αγοραίες συναλλαγές είναι δυνατό να επιμετρηθεί με αξιοπιστία εάν α) δεν υφίσταται για το περιουσιακό στοιχείο σημαντική διακύμανση του εύρους των ορθολογικών εκτιμήσεων της εύλογης αξίας, ή β) είναι δυνατός ο ορθολογικός προσδιορισμός των πιθανοτήτων των διαφόρων εκτιμήσεων εντός του εύρους τιμών και η εφαρμογή τους στην εκτίμηση της εύλογης αξίας. Αν η οικονομική οντότητα μπορεί να αποτιμήσει 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.

ΕΠΙΜΈΤΡΗΣΗ ΜΕΤΆ ΤΗΝ ΑΝΑΓΝΏΡΙΣΗ

Λογιστικές πολιτικές

30. Με τις εξαιρέσεις των παραγράφων 32Α και 34, η οικονομική οντότητα θα επιλέξει ως λογιστική πολιτική της είτε το μοντέλο της εύλογης αξίας των παραγράφων 33-55 είτε το υπόδειγμα του κόστους της παραγράφου 56 και θα εφαρμόζει αυτήν την πολιτική σε όλες τις επενδύσεις της σε ακίνητα.

31. Το ΔΛΠ 8 *Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη*, δηλώνει ότι η οικειοθελής αλλαγή στη λογιστική πολιτική πρέπει να γίνεται μόνο αν η αλλαγή θα έχει ως αποτέλεσμα την πιο κατάλληλη παρουσίαση των συναλλαγών, άλλων γεγονότων ή συνθηκών στις οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής οντότητας. Είναι μάλλον απίθανο ότι μια αλλαγή από τη μέθοδο της εύλογης αξίας στη μέθοδο του κόστους θα έχει ως αποτέλεσμα την πιο κατάλληλη παρουσίαση.

32. Το παρόν Πρότυπο απαιτεί όλες οι οικονομικές οντότητες να προσδιορίζουν την εύλογη αξία της επένδυσης σε ακίνητα για το σκοπό είτε της επιμέτρησης (αν η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τη μέθοδο της εύλογης αξίας) είτε της γνωστοποίησης (αν εφαρμόζει τη μέθοδο του κόστους). Η οικονομική οντότητα ενθαρρύνεται, αλλά δεν υποχρεούται, να προσδιορίζει την εύλογη αξία της επένδυσης σε ακίνητα με βάση την αποτίμηση από ένα ανεξάρτητο εκτιμητή που κατέχει μια αναγνωρισμένη και σχετική επαγγελματική ιδιότητα και που έχει πρόσφατη εμπειρία στην τοποθεσία και την κατηγορία της επένδυσης που είναι υπό εκτίμηση.

32Α. Η οικονομική οντότητα μπορεί:

α) να επιλέξει είτε το μοντέλο της εύλογης αξίας είτε το μοντέλο του κόστους για όλες τις επενδύσεις σε ακίνητα που αποτελούν εγγύηση για υποχρεώσεις, οι οποίες αποφέρου μια απόδοση που είναι απευθείας συνδεδεμένη με την εύλογη αξία των επενδύσεων ή με την απόδοση συγκεκριμένων περιουσιακών στοιχείων που περιλαμβάνουν αυτές τις επενδύσεις σε ακίνητα, και

β) να επιλέξει είτε το μοντέλο της εύλογης αξίας είτε το μοντέλο του κόστους για όλες τις υπόλοιπες επενδύσεις σε ακίνητα, ασχέτως από την επιλογή που έγινε στην α), ανωτέρω.

32Β. Κάποιοι ασφαλιστές και άλλες οικονομικές οντότητες λειτουργούν 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 ο φορέας μερικώς στο κόστος και μερικώς στην εύλογη αξία.

32Γ. Αν η οικονομική οντότητα επιλέξει διαφορετικά μοντέλα για τις δύο κατηγορίες που περιγράφηκαν στην παράγραφο 32Α, οι πωλήσεις επενδύσεων σε ακίνητα μεταξύ ομάδων περιουσιακών στοιχείων που επιμετρώνται χρησιμοποιώντας διαφορετικά μοντέλα θα αναγνωρίζονται στην εύλογη αξία και η σωρευμένη μεταβολή στην εύλογη αξία θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Κατά συνέπεια, αν η επένδυση σε ακίνητα πωληθεί από ομάδα στην οποία χρησιμοποιείται η μέθοδος της εύλογης αξίας σε ομάδα στην οποία χρησιμοποιείται η μέθοδος του κόστους, η εύλογη αξία του ακινήτου κατά την ημερομηνία της πώλησης γίνεται το τεκμαρτό κόστος του.

Μέθοδος εύλογης αξίας

33. Μετά την αρχική αναγνώριση, η οικονομική οντότητα που επιλέγει τη μέθοδο της εύλογης αξίας πρέπει να επιμετρά ολόκληρη την επένδυσή της σε ακίνητα στην εύλογη αξία, εκτός από τις περιπτώσεις που περιγράφονται στην παράγραφο 53.

34. Όταν το δικαίωμα επί ακινήτου που κατέχεται από μισθωτή βάσει λειτουργικής μίσθωσης κατατάσσεται ως επένδυση σε ακίνητα σύμφωνα με την παράγραφο 6, η παράγραφος 30 δεν είναι προαιρετική- θα εφαρμόζεται η μέθοδος της εύλογης αξίας.

35. Κέρδος ή ζημία που ανακύπτει από μια μεταβολή στην εύλογη αξία της επένδυσης σε ακίνητα θα συμπεριλαμβάνεται στο καθαρό κέρδος ή ζημία για την περίοδο στην οποία προκύπτει.

36. Η εύλογη αξία μιας επένδυσης σε ακίνητα είναι το ποσό για το οποίο αυτό το ακίνητο θα μπορούσε να ανταλλαγεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς, σε μια συναλλαγή που διεξάγεται σε καθαρά εμπορική βάση (βλ. παράγραφο 5). Η εύλογη αξία ρητώς αποκλείει μια εκτιμώμενη τιμή αυξημένη ή μειωμένη από ειδικούς όρους ή συνθήκες τέτοιες όπως είναι η άτυπη χρηματοδότηση, οι συμφωνίες πώλησης και επαναμίσθωσης, οι ειδικές προϋποθέσεις ή παραχωρήσεις που δίδονται από οποιονδήποτε που συνδέεται με την πώληση.

37. Η οικονομική οντότητα προσδιορίζει την εύλογη αξία χωρίς καμία έκπτωση για κόστη συναλλαγής που μπορεί να τη βαρύνουν κατά την πώληση ή άλλη διάθεση.

38. Η εύλογη αξία της επένδυσης σε ακίνητα θα απεικονίζει τις συνθήκες της αγοράς κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

39. Η εύλογη αξία προσδιορίζεται με συγκεκριμένη ημερομηνία. Δεδομένου ότι οι συνθήκες της αγοράς μπορεί να αλλάξουν, το ποσό που αναφέρεται ως εύλογη αξία μπορεί να είναι λανθασμένο ή ακατάλληλο για οποιονδήποτε άλλο χρόνο. Ο ορισμός της εύλογης αξίας επίσης προϋποθέτει ταυτόχρονη ανταλλαγή και εκπλήρωση της σύμβασης για την πώληση χωρίς οποιαδήποτε διακύμανση στην τιμή που μπορούσε να επιτευχθεί σε μια συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση μεταξύ μερών που επιθυμούν τη συναλλαγή, αν η ανταλλαγή και η εκπλήρωση δεν συμβαίνουν ταυτόχρονα.

40. Η εύλογη αξία της επένδυσης σε ακίνητα αντανακλά μεταξύ άλλων, το μισθωτικό έσοδο από τρέχουσες μισθώσεις και τις εύλογες και βάσιμες παραδοχές που αντιπροσωπεύουν την άποψη της αγοράς για το τι καλώς πληροφορημένα και πρόθυμα μέρη θα εκτιμούσαν ως μισθωτικό έσοδο από μελλοντικές μισθώσεις υπό το πρίσμα των τρεχουσών συνθηκών της αγοράς. Αντανακλά επίσης, σε όμοια βάση, κάθε ταμιακή εκροή (συμπεριλαμβανομένων των καταβολών μισθωμάτων και άλλων εκροών) που θα αναμένονταν σε σχέση με το ακίνητο. Κάποιες από αυτές τις εκροές αντικατοπτρίζονται στην υποχρέωση ενώ άλλες σχετίζονται με εκροές που δεν αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις παρά σε μεταγενέστερη ημερομηνία (π.χ. περιοδικές πληρωμές όπως είναι τα ενδεχόμενα μισθώματα).

41. Η παράγραφος 25 προσδιορίζει τη βάση της αρχικής αναγνώρισης του κόστους του δικαιώματος επί του μισθωμένου ακινήτου. Η παράγραφος 33 απαιτεί το δικαίωμα επί μισθωμένου ακινήτου να επανεκτιμηθεί, αν είναι αναγκαίο, στην εύλογη αξία. Σε μίσθωση της οποίας η διαπραγμάτευση έγινε στις ισχύουσες τιμές της αγοράς, η εύλογη αξία δικαιώματος επί μισθωμένου ακινήτου κατά την απόκτηση, καθαρή από κάθε αναμενόμενη καταβολή μισθωμάτων (συμπεριλαμβανομένων εκείνων που σχετίζονται με αναγνωρισμένες υποχρεώσεις), θα πρέπει να είναι μηδενική. Η εύλογη αξία δεν αλλάζει άσχετα αν, για λογιστικούς σκοπούς, ένα μισθωμένο περιουσιακό στοιχείο και η υποχρέωση αναγνωρίζονται στην εύλογη αξία ή στην παρούσα αξία της ελάχιστης καταβολής μισθωμάτων, σύμφωνα με την παράγραφο 20 του ΔΛΠ 17. Έτσι, η επανεκτίμηση ενός μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου από το κόστος σύμφωνα με την παράγραφο 25 στην εύλογη αξία σύμφωνα με την παράγραφο 33 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. Ο ορισμός της εύλογης αξίας αναφέρεται σε «μέρη που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς». Στο πλαίσιο αυτό, «καλώς πληροφορημένα μέρη» εννοούνται τόσο ο πρόθυμος αγοραστής όσο και ο πρόθυμος πωλητής που είναι αρκετά καλά πληροφορημένοι για τη φύση και τα χαρακτηριστικά της επένδυσης σε ακίνητα, τις πραγματικές και πιθανές χρήσεις του και τις συνθήκες της αγοράς κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Ένας πρόθυμος αγοραστής παρακινείται, αλλά δεν υποχρεούται να αγοράσει. Αυτός ο αγοραστής δεν είναι ούτε υπέρ το δέον πρόθυμος ούτε αποφασισμένος να αγοράσει σε οποιαδήποτε τιμή. Ο υποτιθέμενος αγοραστής δεν θα πλήρωνε μια υψηλότερη τιμή από ό,τι θα απαιτούσε μια αγορά που αποτελείται από καλώς πληροφορημένους, πρόθυμους αγοραστές.

43. Ένας πρόθυμος πωλητής δεν είναι ούτε υπέρ το δέον πρόθυμος ούτε εξαναγκασμένος πωλητής, προετοιμασμένος να πωλήσει σε οποιαδήποτε τιμή, ούτε είναι προετοιμασμένος να αναμένει μια τιμή που δεν θεωρείται εύλογη βάσει των τρεχουσών συνθηκών της αγοράς. Ο πρόθυμος πωλητής παρακινείται να πουλήσει την επένδυση σε ακίνητα με τους όρους της αγοράς στην καλύτερη τιμή προσφοράς. Οι αντικειμενικές συνθήκες του πραγματικού ιδιοκτήτη της επένδυσης σε ακίνητα δεν αποτελούν μέρος αυτού του όρου, γιατί ο πρόθυμος πωλητής είναι ένας υποθετικός ιδιοκτήτης (π.χ. ένα πρόθυμος πωλητής δεν θα λάμβανε υπόψη τις ιδιαίτερες φορολογικές συνθήκες του πραγματικού ιδιοκτήτη της επένδυσης σε ακίνητα).

44. Ο ορισμός της εύλογης αξίας αναφέρεται σε μια συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση. Συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση είναι μια συναλλαγή μεταξύ μερών που δεν έχουν ιδιαίτερη ή ειδική σχέση που να κάνει τις τιμές της συναλλαγής μη αντιπροσωπευτικές των συνθηκών που επικρατούν στην αγορά. Η συναλλαγή υποτίθεται ότι είναι μεταξύ μη συνδεδεμένων μερών, που το καθένα ενεργεί ανεξάρτητα.

45. Η καλύτερη ένδειξη της εύλογης αξίας δίδεται από τρέχουσες τιμές σε μια ενεργό αγορά για παρόμοιο ακίνητο στην ίδια τοποθεσία και κατάσταση και που υπόκειται σε παρόμοια μίσθωση και άλλες συμβάσεις. Η οικονομική οντότητα φροντίζει να εξακριβώνει κάθε διαφορά στη φύση, τοποθεσία ή κατάσταση του ακινήτου ή στους συμβατικούς όρους των μισθώσεων και άλλων συμβολαίων που αφορούν το ακίνητο.

46. Εάν οι τρέχουσες τιμές σε μια ενεργό αγορά του είδους που περιγράφεται στην παράγραφο 45 δεν είναι διαθέσιμες, η οικονομική οντότητα λαμβάνει πληροφόρηση από διάφορες πηγές, που συμπεριλαμβάνουν:

α) τρέχουσες τιμές σε ενεργό αγορά για ακίνητα διαφορετικής φύσης, κατάστασης ή τοποθεσίας (ή υποκείμενα σε διαφορετική μίσθωση ή άλλες συμβάσεις), αναπροσαρμοσμένες για να αντανακλούν αυτές τις διαφορές·

β) πρόσφατες τιμές παρόμοιων ακινήτων σε λιγότερο ενεργές αγορές, με αναπροσαρμογές για να αντανακλούν κάθε μεταβολή στις οικονομικές συνθήκες από την ημερομηνία των συναλλαγών που πραγματοποιήθηκαν σε αυτές τις τιμές και

γ) προβλέψεις προεξοφλημένων ταμιακών ροών που βασίζονται σε αξιόπιστες εκτιμήσεις των μελλοντικών ταμιακών ροών, που υποστηρίζονται από τους όρους κάθε υπάρχουσας μίσθωσης ή άλλων συμβάσεων και (όπου είναι δυνατόν) από εξωτερικά αποδεικτικά στοιχεία τέτοια όπως τα τρέχοντα ενοίκια της αγοράς για παρόμοια ακίνητα, στην ίδια τοποθεσία και κατάσταση και χρησιμοποιώντας προεξοφλητικά επιτόκια που αντανακλούν τις τρέχουσες εκτιμήσεις της αγοράς σχετικά με την αβεβαιότητα στην ποσότητα και την επιλογή του χρόνου των ταμιακών ροών.

47. Σε μερικές περιπτώσεις, οι διάφορες πηγές που περιλαμβάνονται στον κατάλογο της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να οδηγούν σε διαφορετικά συμπεράσματα ως προς την εύλογη αξία μιας επένδυσης σε ακίνητα. Η οικονομική οντότητα μελετά τους λόγους για αυτές τις διαφορές, ώστε να φθάσει στην πιο αξιόπιστη εκτίμηση της εύλογης αξίας εντός του φάσματος των λογικών εκτιμήσεων της εύλογης αξίας.

48. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις, όταν μια οικονομική οντότητα αποκτά μια επένδυση σε ακίνητα (ή όταν ένα υπάρχον ακίνητο καθίσταται επένδυση μετά την ολοκλήρωση της κατασκευής ή αξιοποίησης ή ύστερα από μια αλλαγή στη χρήση) υπάρχει σαφής ένδειξη ότι η διακύμανση των λογικών εκτιμήσεων της εύλογης αξίας θα είναι τόσο μεγάλη και οι πιθανότητες των διαφόρων αποτελεσμάτων θα είναι τόσο δύσκολο να εκτιμηθούν, ώστε η χρησιμότητα μιας απλής εκτίμησης της εύλογης αξίας να αναιρείται. Αυτό μπορεί να αποτελεί ένδειξη ότι η εύλογη αξία του ακινήτου δεν θα είναι προσδιοριστέα με αξιοπιστία πάνω σε μια συνεχή βάση (βλ. παράγραφο 53).

49. Η εύλογη αξία διαφέρει από την αξία λόγω χρήσης, όπως ορίζεται στο ΔΛΠ 36 *Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων*. Η εύλογη αξία αντανακλά τη γνώση και τις εκτιμήσεις καλώς πληροφορημένων, πρόθυμων αγοραστών και πωλητών. Αντίθετα, η αξία λόγω χρήσης αντανακλά τις εκτιμήσεις της οικονομικής οντότητας, συμπεριλαμβανομένων των επιδράσεων των παραγόντων που μπορεί να είναι ειδικοί για την οικονομική οντότητα και που δεν εφαρμόζονται στις οικονομικές οντότητες γενικά. Για παράδειγμα, η εύλογη αξία δεν αντανακλά τους ακόλουθους παράγοντες στην έκταση που δεν θα ήταν γενικώς διαθέσιμοι σε καλώς πληροφορημένους, πρόθυμους αγοραστές και πωλητές:

α) επιπρόσθετη αξία που προέρχεται από τη δημιουργία ενός χαρτοφυλακίου ακινήτων σε διαφορετικές τοποθεσίες·

β) συνέργειες μεταξύ επενδύσεων σε ακίνητα και άλλων περιουσιακών στοιχείων·

γ) νομικά δικαιώματα ή νομικούς περιορισμούς που ισχύουν μόνο για τον τωρινό ιδιοκτήτη και

δ) φορολογικά οφέλη ή φορολογικά βάρη που ισχύουν για τον τωρινό ιδιοκτήτη.

50. Κατά τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας της σε επένδυση σε ακίνητα, η οικονομική οντότητα αποφεύγει διπλό λογισμό των περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων που αναγνωρίζονται στον ισολογισμό ως ξεχωριστά περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις. Για παράδειγμα:

α) εξοπλισμός, όπως ανελκυστήρες ή κλιματισμός είναι συχνά ένα αναπόσπαστο μέρος ενός κτηρίου και γενικά περιλαμβάνεται στην εύλογη αξία του ακινήτου και δεν αναγνωρίζεται ξεχωριστά ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο·

β) αν ένα γραφείο μισθώνεται επιπλωμένο, η εύλογη αξία του γραφείου γενικά περιλαμβάνει την εύλογη αξία των επίπλων, γιατί το έσοδο από μίσθωση αφορά το επιπλωμένο γραφείο. Όταν η επίπλωση περιλαμβάνεται στην εύλογη αξία της επένδυσης σε ακίνητα, η οικονομική οντότητα δεν αναγνωρίζει αυτήν την επίπλωση ως ξεχωριστό περιουσιακό στοιχείο·

γ) η εύλογη αξία της επένδυσης σε ακίνητα δεν περιλαμβάνει προπληρωμένα λειτουργικά έξοδα ή δουλευμένα λειτουργικά έσοδα μίσθωσης, επειδή η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει αυτά ως ξεχωριστή υποχρέωση ή περιουσιακό στοιχείο·

δ) η εύλογη αξία μιας επένδυσης σε ακίνητα που κατέχεται με μίσθωση αντανακλά τις μη αναμενόμενες ταμιακές ροές (συμπεριλαμβανομένων των ενδεχόμενων μισθώσεων που αναμένεται να καταβληθούν). Συνεπώς, αν η εκτίμηση ενός ακινήτου είναι καθαρή από κάθε αναμενόμενη καταβολή, θα πρέπει να προστεθεί εκ νέου κάθε αναγνωρισμένη υποχρέωση της μίσθωσης, προκειμένου να υπολογιστεί η εύλογη αξία της επένδυσης σε ακίνητα για λογιστικούς σκοπούς.

51. Η εύλογη αξία της επένδυσης σε ακίνητα δεν αντανακλά μελλοντικές κεφαλαιουχικές δαπάνες που θα βελτιώσουν ή θα ενισχύσουν την αξία του ακινήτου και δεν αντανακλά τα σχετικά μελλοντικά οφέλη από αυτές τις μελλοντικές κεφαλαιουχικές δαπάνες.

52. Σε μερικές περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα αναμένει ότι η παρούσα αξία των πληρωμών της που αφορούν μια επένδυση σε ακίνητα (εκτός από πληρωμές που αφορούν αναγνωρισμένες υποχρεώσεις) θα ξεπεράσει την παρούσα αξία των σχετικών ταμιακών εισπράξεων. Η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί το ΔΛΠ 37 *Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία* για να προσδιορίσει αν θα αναγνωρίσει μία υποχρέωση και, αν ναι, πως θα την επιμετρήσει.

Αδυναμία αξιόπιστου προσδιορισμού της εύλογης αξίας

53. Υπάρχει μια μαχητή θέση ότι η οικονομική οντότητα είναι σε θέση να προσδιορίζει με αξιοπιστία την εύλογη αξία μιας επένδυσης σε ακίνητα σε μια συνεχή βάση. Όμως, σε εξαιρετικές περιπτώσεις, όταν η οικονομική οντότητα αποκτά μία επένδυση σε ακίνητα (ή όταν ένα υπάρχον ακίνητο καθίσταται επένδυση μετά την ολοκλήρωση της κατασκευής ή αξιοποίησης ή μετά από μια μεταβολή στη χρήση), υπάρχει σαφής ένδειξη ότι ο αξιόπιστος προσδιορισμός της εύλογης αξίας της επένδυσης δεν είναι εφικτός σε μια συνεχή βάση. Αυτό προκύπτει όταν και μόνον όταν σπανίζουν οι συγκρίσιμες αγοραίες συναλλαγές και όταν δεν είναι διαθέσιμες εναλλακτικές αξιόπιστες εκτιμήσεις της εύλογης αξίας (για παράδειγμα, βασιζόμενες σε προεξόφληση προϋπολογιζόμενων ταμιακών ροών). Σε τέτοιες περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα θα επιμετρά αυτήν την επένδυση σε ακίνητα χρησιμοποιώντας τη μέθοδο του κόστους του ΔΛΠ 16. Η υπολειμματική αξία της επένδυσης σε ακίνητα θα θεωρείται ότι είναι μηδενική. Η οικονομική οντότητα θα συνεχίζει να εφαρμόζει το ΔΛΠ 16 μέχρι τη διάθεση της επένδυσης σε ακίνητα.

54. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις όταν η οικονομική οντότητα αναγκάζεται, για το λόγο που δόθηκε στην προηγούμενη παράγραφο, να επιμετρά μια επένδυση ακίνητης περιουσίας χρησιμοποιώντας τη μέθοδο του κόστους σύμφωνα με το ΔΛΠ 16, θα επιμετρά όλες τις άλλες επενδύσεις της σε ακίνητα στην εύλογη αξία. Στις περιπτώσεις αυτές, αν και η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί τη μέθοδο του κόστους για μια επένδυση σε ακίνητα, θα συνεχίζει να αντιμετωπίζει λογιστικά κάθε εναπομένουσα επένδυση σε ακίνητα με τη μέθοδο της εύλογης αξίας.

55. Αν η οικονομική οντότητα έχει επιμετρήσει προηγουμένως μια επένδυση σε ακίνητα στην εύλογη αξία, πρέπει να συνεχίσει να επιμετρά το ακίνητο στην εύλογη αξία μέχρι τη διάθεση (ή μέχρι το ακίνητο να καταστεί ιδιοχρησιμοποιούμενο ή η οικονομική οντότητα να αρχίσει να αξιοποιεί το ακίνητο για μεταγενέστερη πώληση κατά τη συνήθη πορεία της επιχείρησης) ακόμη και αν συγκρίσιμες αγοραίες συναλλαγές γίνονται λιγότερο συχνές ή οι αγοραίες τιμές δεν μπορούν να βρεθούν εύκολα.

Μέθοδος κόστους

56. Μετά την αρχική αναγνώριση, η οικονομική οντότητα που επιλέγει τη μέθοδο του κόστους θα επιμετρά όλες τις επενδύσεις της σε ακίνητα σύμφωνα με τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 16 για αυτήν τη μέθοδο εκτός από εκείνες που πληρούν τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενες προς πώληση (ή που συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση) σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5 *Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες*. Επενδύσεις σε ακίνητα, που πληρούν τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενες προς πώληση (η συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση) θα επιμετρώνται σύμφωνα με το ΔΠΧΑ5.

ΜΕΤΑΦΟΡΈΣ

57. Μεταφορές προς ή από τις επενδύσεις σε ακίνητα πρέπει να γίνονται όταν και μόνον όταν υπάρχει μια μεταβολή στη χρήση, που αποδεικνύεται από:

α) την έναρξη ιδιοκατοίκησης από τον ιδιοκτήτη, προκειμένου για μια μεταφορά από επενδύσεις σε ακίνητα σε ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο·

β) την έναρξη αξιοποίησης με σκοπό την πώληση, προκειμένου για μια μεταφορά από τις επενδύσεις σε ακίνητα στα αποθέματα·

γ) το πέρας της ιδιόχρησης από τον ιδιοκτήτη, προκειμένου για μια μεταφορά από ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο στις επενδύσεις σε ακίνητα·

δ) την έναρξη μιας λειτουργικής μίσθωσης σε τρίτο, προκειμένου για μια μεταφορά από αποθέματα στις επενδύσεις σε ακίνητα ή

ε) το πέρας της κατασκευής ή αξιοποίησης, προκειμένου για μια μεταφορά από ακίνητα υπό κατασκευή ή αξιοποίηση (καλυπτόμενη από ΔΛΠ 16) σε επένδυση σε ακίνητα.

58. Η παράγραφος 57 στοιχείο β) απαιτεί η οικονομική οντότητα να μεταφέρει ένα ακίνητο από τις επενδύσεις σε ακίνητα στα αποθέματα, όταν και μόνον όταν, υπάρχει μια μεταβολή στη χρήση, που αποδεικνύεται από έναρξη της αξιοποίησης με σκοπό την πώληση. Όταν η οικονομική οντότητα αποφασίσει να διαθέσει μια επένδυση σε ακίνητα χωρίς αξιοποίηση, συνεχίζει να μεταχειρίζεται το ακίνητο ως μια επένδυση μέχρις ότου πάψει να αναγνωρίζεται (απαλειφθεί από τον ισολογισμό) και δεν το μεταχειρίζεται ως απόθεμα. Ομοίως, αν η οικονομική οντότητα αρχίσει να ανακατασκευάζει μια υπάρχουσα επένδυση σε ακίνητα για συνεχή μελλοντική χρήση ως επένδυση, παραμένει μια επένδυση σε ακίνητα και δεν αναταξινομείται 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 επενδύσεις σε ακίνητα. Όταν η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί τη μέθοδο του κόστους, μεταφορές μεταξύ επένδυσης σε ακίνητα, ιδιοχρησιμοποιούμενου ακινήτου και αποθεμάτων δεν μεταβάλλουν τη λογιστική αξία του ακινήτου που μεταφέρεται και δεν μεταβάλλουν το κόστος αυτού του ακινήτου για σκοπούς επιμέτρησης ή γνωστοποίησης.

60. Για μια μεταφορά από επένδυση σε ακίνητα που απεικονίζεται στην εύλογη αξία σε ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο ή στα αποθέματα, το τεκμαρτό κόστος του ακινήτου για μεταγενέστερη λογιστική αντιμετώπιση σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 ή το ΔΛΠ 2 θα είναι η εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία της μεταβολής της χρήσης.

61. Αν ένα ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο γίνεται μια επένδυση σε ακίνητα που θα απεικονίζεται στην εύλογη αξία, η οικονομική οντότητα θα εφαρμόζει το ΔΛΠ 16 μέχρι την ημερομηνία της αλλαγής της χρήσης. Η οικονομική οντότητα θα αντιμετωπίζει κάθε διαφορά κατά αυτή την ημερομηνία μεταξύ της λογιστικής αξίας του ακινήτου σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 και της εύλογης αξίας του με τον ίδιο τρόπο όπως μια αναπροσαρμογή σύμφωνα με το ΔΛΠ 16.

62. Μέχρι την ημερομηνία που ένα ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο γίνεται μια επένδυση σε ακίνητα που απεικονίζεται στην εύλογη αξία, η οικονομική οντότητα αποσβένει το ακίνητο και αναγνωρίζει κάθε ζημία απομείωσης που έχει πραγματοποιηθεί. Η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει κάθε διαφορά κατά αυτή την ημερομηνία μεταξύ της λογιστικής αξίας του ακινήτου σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 και της εύλογης αξίας του με τον ίδιο τρόπο όπως 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 στα πλεονάσματα αναπροσαρμογής για αυτό το ακίνητο, η μείωση επιρρίπτεται σε αυτά τα πλεονάσματα αναπροσαρμογής·

β) κάθε αύξηση που προκύπτει στη λογιστική αξία αντιμετωπίζεται ως εξής:

i) κατά την έκταση που η αύξηση αναστρέφει μια προηγούμενη ζημία απομείωσης για αυτό το ακίνητο, η αύξηση αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Το ποσό που αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα δεν υπερβαίνει το ποσό που χρειάζεται για την αποκατάσταση της λογιστικής αξίας στη λογιστική αξία που θα είχε προσδιοριστεί (καθαρή από απόσβεση) αν δεν είχε αναγνωριστεί καμία ζημία απομείωσης,

ii) κάθε υπόλοιπο που απομένει από την αύξηση πιστώνεται κατευθείαν στην καθαρή θέση υπό τον τίτλο των πλεονασμάτων αναπροσαρμογής. Σε μεταγενέστερη διάθεση της επένδυσης σε ακίνητα, τα πλεονάσματα αναπροσαρμογής που περιλαμβάνονται στην καθαρή θέση μπορεί να μεταφέρονται στα κέρδη εις νέον. Οι μεταφορές από τα πλεονάσματα αναπροσαρμογής στα κέρδη εις νέον δεν γίνονται μέσω των κερδών ή των ζημιών.

63. Για μια μεταφορά από αποθέματα σε επενδύσεις σε ακίνητα που θα απεικονίζονται στην εύλογη αξία, κάθε διαφορά μεταξύ της εύλογης αξίας του ακινήτου κατά αυτήν την ημερομηνία και της προηγούμενης λογιστικής αξίας πρέπει να αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.

64. Ο χειρισμός των μεταφορών από τα αποθέματα στις επενδύσεις σε ακίνητα που θα απεικονίζονται στην εύλογη αξία είναι συνεπής με το χειρισμό των πωλήσεων των αποθεμάτων.

65. Όταν η οικονομική οντότητα ολοκληρώνει την κατασκευή ή αξιοποίηση μιας ιδιοκατασκευαζόμενης επένδυσης σε ακίνητα που θα απεικονίζεται στην εύλογη αξία, κάθε διαφορά μεταξύ της εύλογης αξίας του ακινήτου κατά αυτήν την ημερομηνία και της προηγούμενης λογιστικής αξίας πρέπει να αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.

ΔΙΑΘΈΣΕΙΣ

66. Μια επένδυση σε ακίνητα παύει να αναγνωρίζεται (απαλείφεται από τον ισολογισμό) κατά τη διάθεση ή όταν η επένδυση αποσύρεται μονίμως από τη χρήση και δεν αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη από τη διάθεσή της.

67. Η διάθεση μιας επένδυσης σε ακίνητα μπορεί να γίνεται με πώληση ή με σύναψη σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης. Κατά τον προσδιορισμό της ημερομηνίας της διάθεσης μιας επένδυσης σε ακίνητα, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τα κριτήρια του ΔΛΠ 18 για την αναγνώριση του εσόδου από την πώληση αγαθών και λαμβάνει υπόψη της τις σχετικές οδηγίες του προσαρτήματος του ΔΛΠ 18. Το ΔΛΠ 17 εφαρμόζεται κατά τη διάθεση με σύναψη σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης και πώλησης και επαναμίσθωσης.

68. Αν σύμφωνα με την αρχή της αναγνώρισης της παραγράφου 16 η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει το κόστος ανταλλακτικού τμήματος μιας επένδυσης σε ακίνητα στη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, τότε διαγράφει τη λογιστική αξία του αντικαθιστάμενου τμήματος. Για επενδύσεις σε ακίνητα που αντιμετωπίζονται λογιστικά με τη μέθοδο του κόστους, το αντικαθιστάμενο τμήμα μπορεί να μην είναι τμήμα που αποσβέστηκε 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. Σύμφωνα με τη μέθοδο της εύλογης αξίας, η εύλογη αξία της επένδυσης σε ακίνητα μπορεί ήδη να αντανακλά ότι το τμήμα που θα αντικατασταθεί έχει χάσει της αξία του. Σε άλλες περιπτώσεις μπορεί να είναι δύσκολο να προσδιοριστεί το ποσοστό της εύλογης αξίας που πρέπει να μειωθεί λόγω του αντικαθιστάμενου τμήματος. Αν δεν είναι πρακτικά δυνατό να μειωθεί η εύλογη αξία του αντικαθιστάμενου τμήματος, μια εναλλακτική λύση είναι να συμπεριληφθεί το κόστος της αντικατάστασης στη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου και να επανεκτιμηθεί η εύλογη αξία, όπως θα χρειαζόταν για προσθήκες που δεν προϋποθέτουν την αντικατάσταση.

69. Κέρδη ή ζημίες που προκύπτουν από την απόσυρση ή διάθεση της επένδυσης σε ακίνητα θα προσδιορίζονται ως η διαφορά μεταξύ του καθαρού προϊόντος της διάθεσης και της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου και θα αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα (εκτός αν το ΔΛΠ 17 απαιτεί διαφορετικά σε μια πώληση και επαναμίσθωση) κατά την περίοδο της απόσυρσης ή της διάθεσης.

70. Το αντάλλαγμα που πρέπει να ληφθεί κατά τη διάθεση μιας επένδυσης σε ακίνητα αναγνωρίζεται αρχικώς στην εύλογη αξία. Ειδικότερα, αν η πληρωμή για μια επένδυση σε ακίνητα αναβάλλεται, το αντάλλαγμα που λήφθηκε αναγνωρίζεται αρχικά στην ισοδύναμη ταμιακή αξία. Η διαφορά μεταξύ του ονομαστικού ποσού του ανταλλάγματος και της ταμιακής τιμής μετρητοίς αναγνωρίζεται ως έσοδο τόκου σύμφωνα με το ΔΛΠ 18, με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου.

71. Η 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 πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στα αποτελέσματα, όταν καθίσταται απαιτητή η αποζημίωση.

73. Απομειώσεις ή ζημίες επενδύσεων σε ακίνητα, σχετικές απαιτήσεις ή πληρωμές αποζημίωσης από τρίτα μέρη και κάθε μεταγενέστερη αγορά ή κατασκευή περιουσιακών στοιχείων αντικατάστασης είναι ξεχωριστά οικονομικά γεγονότα και πρέπει να αντιμετωπίζονται λογιστικά ως ακολούθως:

α) απομειώσεις επενδύσεων σε ακίνητα αναγνωρίζονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 36·

β) αποσύρσεις ή διαθέσεις επενδύσεων σε ακίνητα αναγνωρίζονται σύμφωνα με τις παραγράφους 66-71 του παρόντος Προτύπου·

γ) αποζημίωση από τρίτα μέρη για επενδύσεις σε ακίνητα που απομειώθηκαν, χάθηκαν ή εγκαταλείφθηκαν αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, όταν καθίσταται απαιτητή και

δ) το κόστος περιουσιακών στοιχείων που αποκαταστάθηκαν, αγοράστηκαν ή κατασκευάστηκαν ως αντικαταστάσεις προσδιορίζεται σύμφωνα με τις παραγράφους 20-29 του παρόντος Πρότυπου.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΉΣΕΙΣ

Μέθοδος εύλογης αξίας και μέθοδος κόστους

74. Οι γνωστοποιήσεις που ακολουθούν εφαρμόζονται επιπρόσθετα εκείνων του ΔΛΠ 17. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 17, ο ιδιοκτήτης επένδυσης σε ακίνητα παρέχει τις γνωστοποιήσεις του εκμισθωτή σχετικά με τις μισθώσεις που έχει συνάψει. Η οικονομική οντότητα που κατέχει επένδυση σε ακίνητα με χρηματοδοτική ή λειτουργική μίσθωση παρέχει τις γνωστοποιήσεις του μισθωτή για τις χρηματοδοτικές μισθώσεις και τις γνωστοποιήσεις του εκμισθωτή για τις λειτουργικές μισθώσεις που έχει συνάψει.

75. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:

α) αν εφαρμόζει τη μέθοδο της εύλογης αξίας ή τη μέθοδο του κόστους·

β) αν εφαρμόζει τη μέθοδο της εύλογης αξίας, αν και υπό ποιες συνθήκες κατατάσσονται και αντιμετωπίζονται λογιστικά ως επενδύσεις σε ακίνητα τα δικαιώματα σε ιδιοκτησίες που κατέχονται βάσει λειτουργικών μισθώσεων·

γ) αν η κατάταξη είναι δύσκολη (βλ. παράγραφο 14), τα κριτήρια που εφαρμόζει για να διαχωρίσει την επένδυση σε ακίνητα από τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα και από ακίνητα που κατέχονται για πώληση κατά τη συνήθη πορεία της επιχείρησης·

δ) τις μεθόδους και τις ουσιαστικές παραδοχές που εφαρμόζονται κατά τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας της επένδυσης σε ακίνητα, συμπεριλαμβάνοντας μια κατάσταση για το αν και κατά πόσο ο προσδιορισμός της εύλογης αξίας υποστηρίχθηκε από στοιχεία της αγοράς ή βασιζόταν περισσότερο σε άλλους παράγοντες (που η οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί) λόγω της φύσης του ακινήτου και της έλλειψης συγκρίσιμων δεδομένων της αγοράς·

ε) την έκταση κατά την οποία η εύλογη αξία της επένδυσης σε ακίνητα (όπως επιμετρήθηκε ή γνωστοποιήθηκε στις οικονομικές καταστάσεις) βασίζεται σε μια εκτίμηση από έναν ανεξάρτητο εκτιμητή που διαθέτει αναγνωρισμένα και σχετικά επαγγελματικά προσόντα και που έχει πρόσφατη εμπειρία στην τοποθεσία και την κατηγορία της επένδυσης που είναι υπό εκτίμηση. Αν δεν υπάρχει τέτοια εκτίμηση, αυτό το γεγονός πρέπει να γνωστοποιείται·

στ) το ποσό του κέρδους ή της ζημίας που αναγνωρίστηκε αναφορικά με:

i) έσοδα μισθωμάτων από την επένδυση σε ακίνητα,

ii) άμεσα λειτουργικά έξοδα (συμπεριλαμβάνοντας επισκευές και συντήρηση) που προκύπτουν από την επένδυση σε ακίνητα που δημιούργησε τα μισθωτικά έσοδα κατά τη διάρκεια της περιόδου και

iii) άμεσα λειτουργικά έξοδα (συμπεριλαμβανομένων των επισκευών και της συντήρησης) που προκύπτουν από επένδυση σε ακίνητα που δεν δημιούργησε μισθωτικά έσοδα από ενοίκια κατά τη διάρκεια της περιόδου·

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 (βλ. 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 εύλογης αξίας

76. Επιπρόσθετα στις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από την παράγραφο 75, η οικονομική οντότητα που εφαρμόζει τη μέθοδο της εύλογης αξίας των παραγράφων 33-55 πρέπει επίσης να γνωστοποιεί μια συμφωνία της λογιστικής αξίας της επένδυσης σε ακίνητα στην αρχή και το τέλος της περιόδου που να απεικονίζει τα ακόλουθα:

α) προσθήκες, γνωστοποιώντας ξεχωριστά εκείνες τις προσθήκες που προέρχονται από αποκτήσεις και εκείνες που προέρχονται από μεταγενέστερες δαπάνες που αναγνωρίζονται στη λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου·

β) προσθήκες που προέρχονται από αποκτήσεις μέσω συνενώσεων επιχειρήσεων·

γ) 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 της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό στο νόμισμα παρουσίασης της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας·

στ) μεταφορές προς και από τα αποθέματα και τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα και

ζ) άλλες μεταβολές.

77. Όταν η εκτίμηση μιας επένδυσης σε ακίνητα προσαρμόζεται σε σημαντικό βαθμό για τους σκοπούς των οικονομικών καταστάσεων, για παράδειγμα για την αποφυγή διπλού λογισμού περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων που περιγράφηκε στην παράγραφο 50, η οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί συμφωνίες μεταξύ της εκτίμησης και της προσαρμοσμένης εκτίμησης που συμπεριλαμβάνεται στις οικονομικές καταστάσεις, παρουσιάζοντας ξεχωριστά το συνολικό ποσό κάθε αναγνωρισμένης δέσμευσης μίσθωσης που έχει προστεθεί εκ νέου καθώς και κάθε σημαντική προσαρμογή.

78. Στις εξαιρετικές περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 53, όταν η οικονομική οντότητα επιμετρά επενδύσεις σε ακίνητα με τη μέθοδο του κόστους του ΔΛΠ 16, η συμφωνία που απαιτείται από την παράγραφο 76 θα γνωστοποιεί ποσά που σχετίζονται με την επένδυση σε ακίνητα ξεχωριστά από ποσά που σχετίζονται με άλλες επενδύσεις σε ακίνητα. Επιπρόσθετα, η οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί:

α) μια περιγραφή της επένδυσης σε ακίνητα·

β) επεξήγηση γιατί η εύλογη αξία δεν μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα·

γ) αν είναι δυνατό, το εύρος των εκτιμήσεων μέσα στο οποίο η εύλογη αξία είναι πολύ πιθανό να βρίσκεται, και

δ) κατά τη διάθεση επένδυσης σε ακίνητα που δεν απεικονίζεται στην εύλογη αξία:

i) το γεγονός ότι η οικονομική οντότητα έχει διαθέσει την επένδυση σε ακίνητα που δεν απεικονίζεται στην εύλογη αξία,

ii) τη λογιστική αξία αυτής της επένδυσης σε ακίνητα κατά το χρόνο της πώλησης και

iii) το ποσό του κέρδους ή ζημίας που αναγνωρίσθηκε.

Μέθοδος κόστους

79. Επιπρόσθετα στις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από την παράγραφο 75, η οικονομική οντότητα που εφαρμόζει τη μέθοδο του κόστους της παραγράφου 56 θα γνωστοποιεί:

α) τις μεθόδους απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν·

β) τις ωφέλιμες ζωές ή τους συντελεστές της απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν·

γ) την προ αποσβέσεων λογιστική αξία και τη σωρευμένη απόσβεση (συναθροιζόμενων των σωρευμένων ζημιών απομείωσης) αρχής και τέλους περιόδου·

δ) συμφωνία της λογιστικής αξίας της επένδυσης σε ακίνητα κατά την έναρξη και το τέλος της περιόδου που να απεικονίζει:

i) προσθήκες, γνωστοποιώντας ξεχωριστά εκείνες τις προσθήκες που προέρχονται από αποκτήσεις και εκείνες που προέρχονται από μεταγενέστερες δαπάνες που αναγνωρίστηκαν ως περιουσιακά στοιχεία,

ii) προσθήκες που προέρχονται από αποκτήσεις μέσω συνενώσεων επιχειρήσεων,

iii) 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 της 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 και

ε) την εύλογη αξία της επένδυσης σε ακίνητα. Στις εξαιρετικές περιπτώσεις που περιγράφονται στην παράγραφο 53, όταν η οικονομική οντότητα δεν μπορεί να προσδιορίσει την εύλογη αξία της επένδυσης σε ακίνητα με αξιοπιστία, θα γνωστοποιεί:

i) μια περιγραφή της επένδυσης σε ακίνητα,

ii) επεξήγηση γιατί η εύλογη αξία δεν μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα, και

iii) αν είναι δυνατό, το εύρος των εκτιμήσεων μέσα στο οποίο είναι πολύ πιθανό να βρίσκεται η εύλογη αξία.

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΈΣ ΔΙΑΤΆΞΕΙΣ

Μέθοδος εύλογης αξίας

80. Η οικονομική οντότητα που έχει προηγουμένως εφαρμόσει το ΔΛΠ 40 (2000) και επιλέγει για πρώτη φορά να κατατάξει και να αντιμετωπίσει κάποια ή όλα τα δικαιώματα επί ακινήτων που κατέχονται με λειτουργική μίσθωση ως επενδύσεις σε ακίνητα θα αναγνωρίζει τις επιδράσεις εκείνης της επιλογής ως προσαρμογή στο υπόλοιπο έναρξης των κερδών εις νέον της περιόδου κατά την οποία εφαρμόζεται για πρώτη φορά η εκλογή. Επιπρόσθετα:

α) αν η οικονομική οντότητα έχει προηγουμένως γνωστοποιήσει δημοσίως (με τις οικονομικές καταστάσεις ή αλλιώς) την εύλογη αξία εκείνων των δικαιωμάτων επί ακινήτων σε προηγούμενες περιόδους (προσδιορισμένη σε μια βάση που πληροί τον ορισμό της εύλογης αξίας της παραγράφου 5 και των οδηγιών των παραγράφων 36-52), η οικονομική οντότητα ενθαρρύνεται, αλλά δεν υποχρεούται να:

i) προσαρμόζει το υπόλοιπο έναρξης των κερδών εις νέον από την περίοδο που παρουσιάστηκε για πρώτη φορά τέτοια εύλογη αξία και γνωστοποιήθηκε δημόσια και

ii) επαναδιατυπώνει συγκριτική πληροφόρηση για αυτές τις περιόδους και

β) αν η οικονομική οντότητα δεν έχει προηγουμένως γνωστοποιήσει δημοσίως την πληροφορία που περιγράφεται στην περίπτωση α), δεν θα επαναδιατυπώνει τη συγκριτική πληροφόρηση και πρέπει να γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

81. Το παρόν Πρότυπο απαιτεί ένα χειρισμό που διαφέρει από εκείνον που απαιτείται από το ΔΛΠ 8. Το ΔΛΠ 8 απαιτεί να επαναδιατυπώνεται η συγκριτική πληροφόρηση εκτός αν τέτοια επαναδιατύπωση δεν είναι πρακτικά δυνατό να γίνει.

82. Όταν η οικονομική οντότητα υιοθετεί αυτό το Πρότυπο για πρώτη φορά, η προσαρμογή στο υπόλοιπο έναρξης των κερδών εις νέον περιλαμβάνει την αναταξινόμηση κάθε ποσού των πλεονασμάτων αναπροσαρμογής για την επένδυση.

Μέθοδος κόστους

83. Το ΔΛΠ 8 εφαρμόζεται σε κάθε μεταβολή των λογιστικών πολιτικών που γίνεται, όταν η οικονομική οντότητα υιοθετεί για πρώτη φορά αυτό το Πρότυπο και επιλέγει να χρησιμοποιεί το μοντέλο κόστους. Το αποτελέσματα της μεταβολής στις λογιστικές πολιτικές περιλαμβάνει την αναταξινόμηση κάθε ποσού που βρίσκεται στα πλεονάσματα αναπροσαρμογής για την επένδυση σε ακίνητα.

84. Οι απαιτήσεις των παραγράφων 27-29 σχετικά με την αρχική επιμέτρηση επένδυσης σε ακίνητα που αποκτήθηκαν σε συναλλαγή ανταλλαγής περιουσιακών στοιχείων θα εφαρμόζεται μελλοντικά μόνο σε μελλοντικές συναλλαγές.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΊΑ ΈΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΎΟΣ

85. 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.

ΑΝΆΚΛΗΣΗ ΤΟΥ ΔΛΠ 40 (2000)

86. Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 40 *Επενδύσεις σε ακίνητα* που εκδόθηκε το 2000.

ΔΙΕΘΝΈΣ 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 ΕΦΑΡΜΟΓΉΣ

1. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται για να λογιστικοποιούνται τα ακόλουθα, όταν αφορούν σε αγροτική δραστηριότητα:

   α) βιολογικά περιουσιακά στοιχεία·

   β) αγροτική παραγωγή κατά τη στιγμή της συγκομιδής και

   γ) κρατικές επιχορηγήσεις που καλύπτονται στις παραγράφους 34-55.

2. Το παρόν Πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε:

   α) έδαφος που σχετίζεται με αγροτική δραστηριότητα (βλ. ΔΛΠ 16 *Ενσώματα πάγια* και ΔΛΠ 40 *Επενδύσεις σε ακίνητα*) και

   β) άυλα περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με αγροτική δραστηριότητα (βλ. ΔΛΠ 38 *Άυλα περιουσιακά στοιχεία*).

3. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται σε αγροτική παραγωγή που είναι η παραγωγή που συγκεντρώθηκε από τη συγκομιδή των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας, μόνον 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 καλλιεργητή 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 αυτού του 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
Πρόβατο	Μαλλί	Νήμα, τάπητες
Δένδρα σε μία φυτεία δάσους	Κορμοί δέντρων	Ξυλεία
Φυτείες	Βαμβάκι	Κλωστή, ύφασμα
	Συλλεχθέν ζαχαροκάλαμο	Ζάχαρη
Γαλακτοπαραγωγά ζώα	Γάλα	Τυρί
Χοίροι	Σφαγμένα ζώα	Λουκάνικα, τυποποιημένα αλλαντικά
Θάμνοι	Φύλλα	Τσάι, καπνός
Αμπέλια	Σταφύλια	Κρασί
Οπωροφόρα δέντρα	Συλλεχθέντα φρούτα	Επεξεργασμένα φρούτα

ΟΡΙΣΜΟΙ

Γεωργία — συναφείς ορισμοί

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

   Αγροτική δραστηριότητα είναι η διοίκηση και διαχείριση από μια οικονομική οντότητα του βιολογικού μετασχηματισμού των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων για πώληση, σε αγροτική παραγωγή ή σε επιπρόσθετα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία.

   Αγροτική παραγωγή είναι το προϊόν που έχει συλλεχθεί από τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία της οικονομικής οντότητας.

   Βιολογικό περιουσιακό στοιχείο είναι ένα ζωντανό ζώο ή φυτό.

Ο *βιολογικός μετασχηματισμός* περιλαμβάνει τις διαδικασίες ανάπτυξης, μεταμόρφωσης, παραγωγής και γέννησης που δημιουργούν ποιοτικές ή ποσοτικές μεταβολές σε ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο.

Ομάδα βιολογικών περιουσιακών στοιχείων είναι 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.

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

γ) *Επιμέτρηση μεταβολής*. Η μεταβολή στην ποιότητα (για παράδειγμα, γενετικά προσόντα, πυκνότητα, ωριμότητα, περιεκτικότητα λίπους, περιεχόμενη πρωτεΐνη και μήκος φυτικής ίνας) ή στην ποσότητα (για παράδειγμα: καρποί, βάρος, κυβικά μέτρα, μήκος φυτικής ίνας ή διάμετρος και αριθμός βλαστών) που έφερε ο βιολογικός μετασχηματισμός επιμετράται και παρακολουθείται ως μια συνήθης διοικητική και διαχειριστική λειτουργία.

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 τείου, μαλλιού και γάλακτος.

Γενικοί ορισμοί

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

Μια *ενεργός αγορά* είναι μια αγορά που όλες οι ακόλουθες προϋποθέσεις συντρέχουν:

α) τα στοιχεία που είναι αντικείμενο εμπορίου μέσα στην αγορά είναι ομοιογενή·

β) πρόθυμοι αγοραστές και πωλητές μπορεί κανονικά να βρεθούν οποιαδήποτε στιγμή και

γ) οι τιμές είναι διαθέσιμες στο κοινό.

Λογιστική αξία είναι το ποσό με το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται στον ισολογισμό.

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.

Κρατικές επιχορηγήσεις είναι αυτές που ορίζονται στο ΔΛΠ 20 *Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης*.

9. Η εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου βασίζεται στην παρούσα θέση και κατάστασή του. Ως αποτέλεσμα, για παράδειγμα, η εύλογη αξία των κτηνών σε ένα αγρόκτημα είναι η τιμή των κτηνών στη σχετική αγορά μείον τα κόστη μεταφοράς και τα άλλα κόστη που απαιτούνται μέχρι να φθάσουν τα κτήνη στην αγορά αυτή.

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 την ημερομηνία κάθε ισολογισμού 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.*

14. Το κόστος του σημείου πώλησης περιλαμβάνει προμήθειες σε μεσίτες και πωλητές, εισφορές σε ρυθμιστικές αρχές και χρηματιστήρια εμπορευμάτων, φόρους μεταβίβασης και δασμούς. Στα κόστη του σημείου πώλησης δεν περιλαμβάνονται έξοδα μεταφοράς και άλλα κόστη αναγκαία για να φθάσουν τα περιουσιακά στοιχεία σε μια αγορά.

15. Ο προσδιορισμός της εύλογης αξίας για ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο ή μια αγροτική παραγωγή μπορεί να διευκολύνεται ομαδοποιώντας βιολογικά περιουσιακά στοιχεία ή αγροτική παραγωγή σύμφωνα με σημαντικά χαρακτηριστικά, όπως, για παράδειγμα, κατά ηλικία ή ποιότητα. Μια οικονομική οντότητα επιλέγει τις ιδιότητες που ανταποκρίνονται στις ιδιότητες που συνηθίζονται στην αγορά ως μια βάση τιμολόγησης.

16. Οι οικονομικές 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 αναγκαστικά συναφείς για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας, επειδή η εύλογη αξία αντανακλά την τρέχουσα αγορά στην οποία ένας πρόθυμος αγοραστής και πωλητής 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.

17. Αν υπάρχει μια ενεργός αγορά για ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο ή μια αγροτική παραγωγή, οι επικρατούσες τιμές σε αυτήν την αγορά είναι η κατάλληλη βάση για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας αυτού του περιουσιακού στοιχείου. Αν μια οικονομική οντότητα έχει πρόσβαση σε διαφορετικές ενεργούς αγορές, χρησιμοποιεί την περισσότερο σχετική. Για παράδειγμα, αν μια οικονομική οντότητα έχει πρόσβαση σε δύο ενεργούς αγορές, θα χρησιμοποιήσει την τιμή που υπάρχει στην αγορά που αναμένεται να χρησιμοποιηθεί.

18. Αν δεν υπάρχει μια ενεργή αγορά, η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί ένα ή περισσότερα από τα ακόλουθα, αν είναι διαθέσιμα, για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας:

α) την τιμή της πιο πρόσφατης συναλλαγής στην αγορά, εφόσον δεν υπήρξε μια σημαντική μεταβολή στις οικονομικές συνθήκες μεταξύ της ημερομηνίας αυτής της συναλλαγής και της ημερομηνίας του ισολογισμού·

β) τις αγοραίες τιμές για όμοια περιουσιακά στοιχεία με προσαρμογή για να αντανακλούν τις διαφορές και

γ) τους τομείς αναφοράς όπως η αξία ενός αγρού κηπευτικών που εκφράζεται κατά εξαγωγικό τελάρο, κατά μόδιο ή εκτάριο και η αξία των κτηνών που εκφράζεται κατά χιλιόγραμμο κρέατος.

19. Σε ορισμένες περιπτώσεις, οι πηγές πληροφόρησης που αναφέρονται στην παράγραφο 18 μπορεί να προτείνουν διαφορετικά συμπεράσματα ως προς την εύλογη αξία ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου ή αγροτικής παραγωγής. Μια οικονομική οντότητα εξετάζει τους λόγους αυτών των διαφορών, για να φθάσει στην πιο αξιόπιστη εκτίμηση της εύλογης αξίας μέσα σε ένα σχετικά στενό φάσμα λογικών εκτιμήσεων.

20. Σε μερικές περιπτώσεις, οι προσδιορισμένες στην αγορά τιμές ή αξίες μπορεί να μην είναι διαθέσιμες για ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο στην παρούσα κατάστασή του. Σε αυτές τις περιπτώσεις, μια οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί την παρούσα αξία των αναμενόμενων καθαρών ταμιακών ροών από το περιουσιακό στοιχείο, προεξοφλημένες με το τρέχον προσδιορισμένο από την αγορά προ φόρου επιτόκιο, για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας.

21. Ο σκοπός του υπολογισμού της παρούσας αξίας των αναμενόμενων καθαρών ταμιακών ροών είναι να προσδιορίσει την εύλογη αξία ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου στην παρούσα θέση και κατάστασή του. Μια οικονομική οντότητα κάνει αυτόν τον υπολογισμό για να προσδιορίσει ένα κατάλληλο προεξοφλητικό επιτόκιο που θα χρησιμοποιηθεί και στην εκτίμηση των αναμενόμενων καθαρών ταμιακών ροών. Η παρούσα κατάσταση ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου δεν περιλαμβάνει οποιαδήποτε αύξηση στην αξία από πρόσθετο βιολογικό μετασχηματισμό και μελλοντικές δραστηριότητες της οικονομικής οντότητας, τέτοιες όπως εκείνες που αφορούν στην ενίσχυση του μελλοντικού βιολογικού μετασχηματισμού, της συγκομιδής και της πώλησης.

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).

23. Προκειμένου να συμφωνηθεί μια τιμή εμπορικής συναλλαγής οι πρόθυμοι και γνωστικοί αγοραστές και πωλητές λαμβάνουν υπόψη την πιθανότητα διακυμάνσεων στις ταμιακές ροές. Έπεται ότι η εύλογη αξία αντανακλά την πιθανότητα τέτοιων μεταβολών. Αντίστοιχα, μια οικονομική οντότητα ενσωματώνει προσδοκίες για πιθανές διακυμάνσεις στις ταμιακές ροές είτε σε αναμενόμενες ταμιακές ροές, είτε στο προεξοφλητικό επιτόκιο, είτε σε κάποιο συνδυασμό και των δύο. Κατά τον προσδιορισμό ενός προεξοφλητικού επιτοκίου, μια οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί συνεπείς παραδοχές με εκείνες που χρησιμοποιούνται στην εκτίμηση των αναμενόμενων ταμιακών ροών, για να αποφύγει τη συνέπεια μερικών παραδοχών που διπλοϋπολογίζονται ή αγνοούνται.

24. Το κόστος μπορεί μερικές φορές να πλησιάζει την εύλογη αξία, ειδικότερα όταν:

α) μικρής έκτασης βιολογικός μετασχηματισμός έχει λάβει χώρα από τη στιγμή της πραγματοποίησης του αρχικού κόστους (για παράδειγμα, για δενδρύλλια οπωροφόρων δένδρων, φυτεμένα αμέσως πριν από την ημερομηνία ισολογισμού) ή

β) οι επιπτώσεις του βιολογικού μετασχηματισμού στην τιμή δεν αναμένεται να είναι σημαντικές (για παράδειγμα, η αρχική ανάπτυξη σε ένα 30ετή παραγωγικό κύκλο πευκοφυτείας).

25. Τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία είναι συχνά φυσικά συνδεμένα με το έδαφος (για παράδειγμα, δένδρα σε 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. Μια οικονομική οντότητα μπορεί να χρησιμοποιεί πληροφόρηση που αφορά σε συνδυασμένα περιουσιακά στοιχεία για να προσδιορίσει την εύλογη αξία των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων. Για παράδειγμα, η εύλογη αξία της ακαλλιέργητης γης και των εδαφικών βελτιώσεων μπορεί να αφαιρείται από την εύλογη αξία των συνδυασμένων περιουσιακών στοιχείων για να υπολογισθεί η εύλογη αξία των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων.

Κέρδη και ζημίες

26. Κέρδος ή ζημία, που προκύπτει κατά την αρχική 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.

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

30. Υπάρχει η υπόθεση ότι η εύλογη αξία μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα για ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο. Όμως αυτή η παραδοχή μπορεί να αντικρούεται μόνον κατά την αρχική αναγνώριση ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου για το οποίο τιμές ή αξίες προσδιοριζόμενες από την αγορά δεν είναι διαθέσιμες και για τις οποίες εναλλακτικές εκτιμήσεις της εύλογης αξίας είναι καθαρά αναξιόπιστες. Σε τέτοια περίπτωση, αυτό το βιολογικό περιουσιακό στοιχείο 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

34. Μια χωρίς όρους κρατική επιχορήγηση που αφορά σε ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο επιμετρώμενο στην εύλογη αξία του μείον τα εκτιμώμενα κόστη του σημείου πώλησης θα αναγνωρίζεται ως έσοδο, 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 τα εκτιμώμενα κόστη του σημείου 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 ως έσοδο, όταν και μόνον όταν οι όροι που συνάπτονται στην κρατική επιχορήγηση πληρούνται.

36. Οι όροι και οι προϋποθέσεις των κρατικών επιχορηγήσεων ποικίλουν. Για παράδειγμα, μια κρατική 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 κρατική επιχορήγηση, αν καλλιεργεί για λιγότερο από πέντε έτη. Στην περίπτωση αυτή, η κρατική επιχορήγηση δεν αναγνωρίζεται ως έσοδο μέχρις ότου περάσουν τα πέντε έτη. Όμως, αν η κρατική επιχορήγηση επιτρέπει μέρος της κρατικής επιχορήγησης να διατηρείται βασιζόμενη στο πέρασμα του χρόνου, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει την κρατική επιχορήγηση ως έσοδο πάνω σε μια χρονική αναλογία.

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.

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, ιχθείς σε καλλιέργεια, συγκομιδές όπως αραβοσίτου και σίτου και δένδρα που αναπτύσσονται για ξυλεία. Διαρκή βιολογικά περιουσιακά στοιχεία είναι εκείνα που δεν είναι αναλώσιμα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία. Για παράδειγμα, ζωντανών ζώα από τα οποία παράγεται γάλα, αμπέλια, οπωροφόρα δένδρα και δένδρα από τα οποία συλλέγονται καυσόξυλα, ενώ τα δένδρα παραμένουν. Τα διαρκή βιολογικά περιουσιακά στοιχεία δεν αποτελούν αγροτική παραγωγή, αλλά μάλλον είναι αυτοδημιουργούμενα.

45. Τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία μπορεί να ταξινομούνται είτε ως ώριμα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία είτε ως ανώριμα. Ώριμα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία είναι εκείνα τα οποία έχουν διατηρήσει τα χαρακτηριστικά των συγκομιδίσιμων (για αναλώσιμα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία) ή είναι σε θέση να υποστηρίζουν κανονικές συγκομιδές (για διαρκή βιολογικά περιουσιακά στοιχεία).

46. 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.

47. Μια οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί τις μεθόδους και τις σημαντικές παραδοχές που εφαρμόζει κατά τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας κάθε ομάδας αγροτικής παραγωγής κατά τη στιγμή της συγκομιδής και κάθε ομάδας βιολογικών περιουσιακών στοιχείων.

48. Μια οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί την εύλογη αξία μείον τα εκτιμώμενα κόστη του σημείου πώλησης της αγροτικής παραγωγής που συλλέχθηκε κατά τη διάρκεια της περιόδου, προσδιοριζόμενη κατά τη στιγμή της συγκομιδής.

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.

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.

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*.

ΔΙΕΘΝΈΣ ΠΡΌΤΥΠΟ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΉΣ ΑΝΑΦΟΡΆΣ 1

Πρώτη εφαρμογή των διεθνών προτύπων χρηματοοικονομικής αναφοράς

ΣΚΟΠΌΣ

1. Ο σκοπός του παρόντος ΔΠΧΑ είναι να εξασφαλίσει ότι *οι πρώτες οικονομικές καταστάσεις καταρτισμένες σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ* και οι ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής οντότητας για μέρος της περιόδου που αφορά 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 (ΔΠΧΑ)* και

   γ) μπορεί να παραχθεί με κόστος το οποίο δεν υπερβαίνει τα οφέλη για τους χρήστες.

ΠΕΔΊΟ ΕΦΑΡΜΟΓΉΣ

2. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει το ΔΠΧΑ αυτό:

   α) στις πρώτες οικονομικές καταστάσεις καταρτισμένες σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ και

   β) σε κάθε ενδιάμεση οικονομική κατάσταση που παρουσιάζει σύμφωνα με το ΔΛΠ 34 *Ενδιάμεση οικονομική αναφορά* για τμήμα της περιόδου που καλύπτεται από τις πρώτες οικονομικές καταστάσεις της καταρτισμένες σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ

3. Οι πρώτες οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής οντότητας καταρτισμένες σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ είναι οι πρώτες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις στις οποίες η οικονομική οντότητα υιοθετεί τα ΔΠΧΑ με ρητή και χωρίς επιφυλάξεις δήλωσή της σε αυτές για τη συμμόρφωσή της με αυτά. Οικονομικές καταστάσεις καταρτισμένες σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ συνιστούν τις πρώτες οικονομικές καταστάσεις καταρτισμένες σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ 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 ΔΠΧΑ,

      ii) σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ από κάθε άποψη, με μόνη εξαίρεση ότι οι καταστάσεις δεν περιείχαν τη ρητή και χωρίς επιφυλάξεις δήλωση συμμόρφωσης προς τα ΔΠΧΑ,

      iii) στις οποίες περιείχε τη ρητή δήλωση για συμμόρφωση με κάποια, αλλά όχι με όλα τα ΔΠΧΑ,

      iv) σύμφωνα με εθνικές απαιτήσεις οι οποίες δεν είναι συνεπείς προς τα ΔΠΧΑ με την εφαρμογή ορισμένων ΔΠΧΑ για τη λογιστικοποίηση στοιχείων για τα οποία δεν υφίστατο εθνική διάταξη ή

      v) σύμφωνα με εθνικές απαιτήσεις με συμφωνία ορισμένων επιμέρους ποσών με τα αντίστοιχα ποσά που προκύπτουν με την εφαρμογή των ΔΠΧΑ·

   β) κατάρτισε οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ αποκλειστικά για εσωτερική χρήση, χωρίς να τεθούν στη διάθεση των ιδιοκτητών της οικονομικής οντότητας ή άλλων χρηστών εκτός της οικονομικής οντότητας·

   γ) κατάρτισε δέσμη πληροφοριακών καταστάσεων σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ για σκοπούς ενοποίησης, χωρίς να καταρτίσει πλήρεις οικονομικές καταστάσεις όπως ορίζεται στο ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων* ή

   δ) δεν παρουσίασε οικονομικές καταστάσεις για τις προηγούμενες περιόδους.

4. Το παρόν ΔΠΧΑ εφαρμόζεται όταν η οικονομική οντότητα υιοθετεί τα ΔΠΧΑ 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 επιφυλάξεις δήλωση για συμμόρφωση προς τα ΔΠΧΑ·

   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 ΔΠΧΑ ή

   γ) παρουσίασε οικονομικές καταστάσεις κατά το προηγούμενο έτος που περιείχαν ρητή και χωρίς επιφυλάξεις δήλωση για συμμόρφωση προς τα ΔΠΧΑ έστω και αν οι ελεγκτές διετύπωσαν παρατήρηση στην έκθεση του ελέγχου τους για αυτές τις οικονομικές καταστάσεις.

5. Το παρόν ΔΠΧΑ δεν εφαρμόζεται σε περιπτώσεις μεταβολής λογιστικών πολιτικών που έγιναν από οικονομική οντότητα που ήδη εφαρμόζει τα ΔΠΧΑ Οι μεταβολές αυτές αποτελούν αντικείμενο:

α) των απαιτήσεων σχετικά με μεταβολές επί των λογιστικών πολιτικών του ΔΛΠ 8 *Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη* και

β) των συγκεκριμένων μεταβατικών διατάξεων που περιέχονται σε άλλα ΔΠΧΑ.

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ

Ισολογισμός έναρξης σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ

6. Μια οικονομική οντότητα θα καταρτίσει έναν *ισολογισμό έναρξης σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ* κατά την *ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ*. Αυτό αποτελεί το σημείο εκκίνησης της λογιστικής της οικονομικής οντότητας σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ. Δεν απαιτείται η παρουσίαση του ισολογισμού έναρξης σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ στις πρώτες οικονομικές καταστάσεις καταρτισμένες σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ.

Λογιστικές πολιτικές

7. Μια οικονομική οντότητα θα εφαρμόζει τις ίδιες λογιστικές πολιτικές στον ισολογισμό έναρξης σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ και για όλες τις περιόδους που παρουσιάζονται στις πρώτες οικονομικές καταστάσεις της καταρτισμένες σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ Οι λογιστικές πολιτικές αυτές θα συμμορφώνονται με κάθε ΔΠΧΑ που ισχύει κατά την *ημερομηνία αναφοράς* για τις πρώτες οικονομικές καταστάσεις καταρτισμένες σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ με εξαίρεση τα καθοριζόμενα στις παραγράφους 13-34Β, 36Α-36Γ και 37.

8. Μια οικονομική οντότητα δεν θα εφαρμόζει διαφορετικές εκδόσεις των ΔΠΧΑ που ίσχυαν σε προγενέστερες ημερομηνίες. Μια οικονομική οντότητα μπορεί να εφαρμόσει νέο ΔΠΧΑ το οποίο δεν είναι ακόμη υποχρεωτικής εφαρμογής αν επιτρέπεται η ενωρίτερη εφαρμογή του.

Παράδειγμα: Συνεπής εφαρμογή της τελευταίας έκδοσης των ΔΠΧΑ

Πλαίσιο

Η ημερομηνία αναφοράς της οικονομικής οντότητας Α για τις πρώτες οικονομικές καταστάσεις καταρτισμένες σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ είναι η 31η Δεκεμβρίου 2005. Η οικονομική οντότητα Α αποφασίζει να παρουσιάσει συγκριτική πληροφόρηση για ένα μόνο έτος στις οικονομικές καταστάσεις αυτές (βλ. παράγραφο 36). Κατά συνέπεια, η ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ είναι η 1η Ιανουαρίου 2004 (ή ισοδύναμα το κλείσιμο των εργασιών την 31η Δεκεμβρίου 2003). Η οικονομική οντότητα Α παρουσίαζε οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τις προηγούμενες ΓΠΛΑ σε ετήσια βάση μέχρι την 31η Δεκεμβρίου κάθε έτους, μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 2004.

Εφαρμογή των απαιτήσεων

Η οικονομική οντότητα Α απαιτείται να εφαρμόσει τα ΔΠΧΑ τα οποία ισχύουν για τις περιόδους που λήγουν την 31η Δεκεμβρίου 2005 στην:

α) κατάρτιση του ισολογισμού έναρξης σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ την 1η Ιανουαρίου 2004 και

β) κατάρτιση και παρουσίαση του ισολογισμού της την 31η Δεκεμβρίου 2005 (συμπεριλαμβανομένων των συγκριτικών ποσών του 2004), της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων, της κατάστασης μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων και της κατάστασης ταμιακών ροών για το έτος που λήγει την 31η Δεκεμβρίου 2005) και των γνωστοποιήσεων (συμπεριλαμβανομένων της συγκριτικής πληροφόρησης του 2004).

Εφόσον νέο ΔΠΧΑ δεν είναι ακόμη υποχρεωτικό αλλά επιτρέπει την ενωρίτερη εφαρμογή του, η οικονομική οντότητα Α επιτρέπεται αλλά δεν υποχρεούται να εφαρμόσει αυτό το ΔΠΧΑ στις πρώτες οικονομικές της καταστάσεις καταρτισμένες σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ.

9. Οι μεταβατικές διατάξεις άλλων ΔΠΧΑ αφορούν μεταβολές στις λογιστικές πολιτικές μιας οικονομικής οντότητας που χρησιμοποιεί ήδη τα ΔΠΧΑ. Δεν εφαρμόζονται *από τους υιοθετούντες για πρώτη* φορά τα ΔΠΧΑ κατά τη μετάβασή τους σε αυτά, με εξαίρεση τα καθοριζόμενα στις παραγράφους 25Δ, 25Ζ 34Α και 34Β.

10. Με εξαίρεση τα καθοριζόμενα στις παραγράφους 13-34Β και 36Α-36Γ στον ισολογισμό έναρξης σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ που θα καταρτίσει μια οικονομική οντότητα, πρέπει:

α) να αναγνωρίσει όλα τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις των οποίων η αναγνώριση απαιτείται από τα ΔΠΧΑ·

β) να μην αναγνωρίζει στοιχεία ως περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις των οποίων η αναγνώριση δεν επιτρέπεται από τα ΔΠΧΑ·

γ) να επαναταξινομεί περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις ή συστατικά στοιχεία των ιδίων κεφαλαίων που αναγνώρισε ως ενός τύπου τέτοια, σύμφωνα με τα προηγούμενα ΓΠΛΑ, στο διαφορετικό τύπο που απαιτείται με βάση τα ΔΠΧΑ και

δ) να εφαρμόζει τα ΔΠΧΑ στην επιμέτρηση όλων των αναγνωρισμένων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων.

11. Οι λογιστικές πολιτικές που χρησιμοποιεί μια οικονομική οντότητα στον ισολογισμό έναρξης σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ μπορεί να διαφέρουν από εκείνες που χρησιμοποίησε κατά την ίδια ημερομηνία εφαρμόζοντας τα προηγούμενα ΓΠΛΑ Οι προκύπτουσες διαφορές απορρέουν από γεγονότα και συναλλαγές πριν από την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ Συνεπώς, η οικονομική οντότητα θα αναγνωρίζει τις διαφορές αυτές απευθείας στα κέρδη εις νέον (ή αν αρμόζει, σε άλλη κατηγορία των ιδίων κεφαλαίων) κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ.

12. Το παρόν ΔΠΧΑ καθιερώνει δύο κατηγορίες εξαιρέσεων στην αρχή ότι ο ισολογισμός έναρξης μιας οικονομικής οντότητας σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ θα συμμορφώνεται προς κάθε ΔΠΧΑ:

α) οι παράγραφοι 13-25Η και 36Α-36Γ παρέχουν εξαιρέσεις από κάποιες απαιτήσεις άλλων ΔΠΧΑ·

β) οι παράγραφοι 26-34Β απαγορεύουν την αναδρομική εφαρμογή κάποιων από τα αναφερόμενα σε άλλα ΔΠΧΑ.

Εξαιρέσεις από άλλα ΔΠΧΑ

13. Μια οικονομική οντότητα μπορεί να επιλέξει να χρησιμοποιήσει μία ή περισσότερες από τις ακόλουθες εξαιρέσεις:

α) συνενώσεις επιχειρήσεων (παράγραφος 15)·

β) *εύλογη αξία* ή αναπροσαρμογή ως τεκμαιρόμενο κόστος (παράγραφοι 16-19)·

γ) παροχές σε εργαζόμενους (παράγραφος 20 και 20Α)·

δ) σωρευμένες διαφορές μετατροπής (παράγραφοι 21 και 22)·

ε) σύνθετα χρηματοοικονομικά μέσα (παράγραφος 23) και

στ) περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις θυγατρικών, συγγενών επιχειρήσεων και κοινοπραξιών (παράγραφοι 24 και 25)·

ζ) προσδιορισμός χρηματοοικονομικών μέσων που είχαν αναγνωριστεί προηγουμένως (παράγραφος 25Α)·

η) συναλλαγές πληρωμής που βασίζονται στην αξία των μετοχών (παράγραφοι 25Β και 25Γ) και

θ) ασφαλιστήρια συμβόλαια (παράγραφος 25Δ)·

ι) υποχρεώσεις θέσης εκτός λειτουργίας που συμπεριλαμβάνονται στο κόστος των ενσώματων παγίων (παράγραφος 25Ε)·

ια) μισθώσεις (παράγραφος 25ΣΤ) και

ιβ) η επιμέτρηση της εύλογης αξίας των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων κατά την αρχική αναγνώριση (παράγραφος 25Ζ).

Μια οικονομική οντότητα δεν θα κάνει αναλογική εφαρμογή αυτών των εξαιρέσεων σε άλλα θέματα.

14. Κάποιες εξαιρέσεις κατωτέρω αναφέρονται στην εύλογη αξία. Το ΔΠΧΑ 3 *Συνενώσεις επιχειρήσεων* εξηγεί πως προσδιορίζονται οι εύλογες αξίες των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που αποκτήθηκαν σε μια συνένωση επιχειρήσεων. Μια οικονομική οντότητα θα εφαρμόζει τις επεξηγήσεις αυτές για τον προσδιορισμό εύλογων αξιών σύμφωνα με το παρόν ΔΠΧΑ εκτός αν ένα άλλο ΔΠΧΑ περιέχει πιο συγκεκριμένη καθοδήγηση σχετικά με τον προσδιορισμό των εύλογων αξιών του συγκεκριμένου περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης. Οι εύλογες αξίες αυτές θα αντικατοπτρίζουν τις συνθήκες που επικρατούσαν την ημερομηνία για την οποία προσδιορίστηκαν.

Συνενώσεις επιχειρήσεων

15. Μια οικονομική οντότητα θα εφαρμόζει τις απαιτήσεις του προσαρτήματος Β για τις συνενώσεις επιχειρήσεων που αναγνώρισε πριν από την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ.

Εύλογη αξία ή αναπροσαρμογή ως τεκμαιρόμενο κόστος

16. Μια οικονομική οντότητα μπορεί να επιλέξει να επιμετρήσει στοιχείο των ενσώματων παγίων στην εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ και να χρησιμοποιήσει αυτήν την εύλογη αξία ως το τεκμαιρόμενο κόστος του κατά την ημερομηνία εκείνη.

17. Ένας υιοθετών για πρώτη φορά μπορεί να επιλέξει να χρησιμοποιήσει ως τεκμαιρόμενο κόστος για ένα στοιχείο ενσωμάτων παγίων, την αξία αναπροσαρμογής που έγινε με βάση προηγούμενα ΓΠΛΑ κατά ή πριν από την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ εφόσον κατά την ημερομηνία της αναπροσαρμογής, ή αξία αναπροσαρμογής ήταν γενικά συγκρίσιμη με:

α) εύλογη αξία ή

β) το κόστος ή το αποσβέσιμο κόστος σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ προσαρμοσμένο ώστε να αντικατοπτρίζει για παράδειγμα, τις μεταβολές σε γενικό ή συγκεκριμένο δείκτη τιμών.

18. Οι επιλογές των παραγράφων 16 και 17 εφαρμόζονται και σε:

α) επενδύσεις σε ακίνητα, αν μια οικονομική οντότητα επιλέξει να χρησιμοποιήσει τη μέθοδο του κόστους του ΔΛΠ 40 *Επενδύσεις σε ακίνητα* και

β) άυλα περιουσιακά στοιχεία που ικανοποιούν:

i) τα κριτήρια αναγνώρισης του ΔΛΠ 38 *Άυλα περιουσιακά στοιχεία* (συμπεριλαμβανομένης της αξιόπιστης επιμέτρησης του αρχικού κόστους) και

ii) τα κριτήρια που παρατίθενται στο ΔΛΠ 38 για την αναπροσαρμογή (συμπεριλαμβανομένου του κριτηρίου της ύπαρξης μιας ενεργού αγοράς).

Μια οικονομική οντότητα δεν θα εφαρμόσει τις επιλογές αυτές σε άλλα περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις.

19. Ένας υιοθετών για πρώτη φορά μπορεί να έχει καθορίσει τεκμαιρόμενο κόστος με βάση προηγούμενα 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 μια ιδιωτικοποίηση ή αρχική δημόσια προσφορά. Μπορεί να χρησιμοποιήσει τέτοιες επιμετρήσεις, που καθορίζονται από γεγονότα, της εύλογης αξίας κατά την ημερομηνία επιμέτρησης, ως τεκμαιρόμενο κόστος για τους σκοπούς εφαρμογής των ΔΠΧΑ.

Παροχές σε εργαζομένους

20. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 19 *Παροχές σε εργαζομένους*, μια οικονομική οντότητα μπορεί να επιλέξει την προσεγγιστική μέθοδο που αφήνει ένα «περιθώριο» για τη μη αναγνώριση κάποιων από τα αναλογιστικά κέρδη και ζημίες. Η αναδρομική εφαρμογή της μεθόδου αυτής απαιτεί μια οικονομική οντότητα να υποδιαιρέσει τα σωρευμένα αναλογιστικά κέρδη και ζημίες από την έναρξη του προγράμματος παροχής μέχρι την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ στο αναγνωρισμένο και μη αναγνωρισμένο τμήμα τους. Ωστόσο, ένας υιοθετών για πρώτη φορά μπορεί να επιλέξει να αναγνωρίσει όλα τα σωρευμένα αναλογιστικά κέρδη και ζημιές κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ, ακόμη και αν επιλέξει να εφαρμόσει την προσεγγιστική μέθοδο για μεταγενέστερα αναλογιστικά κέρδη και ζημιές. Εφόσον ένας υιοθετών για πρώτη φορά κάνει χρήση της επιλογής αυτής θα τη χρησιμοποιήσει για όλα τα προγράμματα παροχών.

20Α. Μια οικονομική οντότητα δύναται να γνωστοποιεί τα ποσά που ορίζει η παράγραφος 120Α στοιχείο ιστ) του ΔΛΠ 19 καθώς τα ποσά προσδιορίζονται μελλοντικά για κάθε λογιστική περίοδο από την ημερομηνία της μετάβασης στα ΔΠΧΑ.

Σωρευμένες διαφορές μετατροπής

21. Το ΔΛΠ 21 *Οι Επιδράσεις των μεταβολών στις τιμές συναλλάγματος* απαιτεί μια οικονομική οντότητα:

α) να ταξινομήσει ορισμένες διαφορές μετατροπής ως ιδιαίτερο συστατικό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων και

β) κατά τη διάθεση μιας εκμετάλλευσης στο εξωτερικό να μεταφέρει τις σωρευμένες διαφορές μετατροπής που αφορούν την εν λόγω εκμετάλλευση (συμπεριλαμβανομένων, αν συντρέχουν, των κερδών και ζημιών από τα σχετικά στοιχεία αντιστάθμισης κινδύνου) στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων ως τμήμα του κέρδους ή της ζημίας από τη διάθεση αυτής της εκμετάλλευσης.

22. Ωστόσο, ένας υιοθετών για πρώτη φορά δεν απαιτείται να συμμορφωθεί με τις απαιτήσεις αυτές για τις σωρευμένες διαφορές μετατροπής που υπήρχαν κατά την ημερομηνία της μετάβασης στα ΔΠΧΑ 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 ΔΠΧΑ και

β) στο κέρδος ή τη ζημία μεταγενέστερης διάθεσης οποιασδήποτε εκμετάλλευσης στο εξωτερικό δεν θα περιλαμβάνονται διαφορές μετατροπής που προέκυψαν πριν από την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ και θα περιλαμβάνονται μεταγενέστερες διαφορές μετατροπής.

Σύνθετα χρηματοοικονομικά μέσα

23. Το ΔΛΠ 32 *Χρηματοοικονομικά μέσα: Παρουσίαση* απαιτεί μια οικονομική οντότητα να διαχωρίσει ένα σύνθετο χρηματοοικονομικό μέσο κατά τη σύναψη της συναλλαγής στις ξεχωριστές συνιστώσες του της υποχρέωσης και των ιδίων κεφαλαίων. Αν το στοιχείο της υποχρέωσης δεν υπάρχει πλέον η αναδρομική εφαρμογή του ΔΛΠ 32 συνίσταται στον διαχωρισμό δύο τμημάτων στα ίδια κεφάλαια. Το πρώτο τμήμα περιλαμβάνεται στα κέρδη εις νέον και αντιπροσωπεύει τους σωρευμένους δουλευμένους τόκους επί της συνιστώσας της υποχρέωσης. Το άλλο τμήμα αντιπροσωπεύει το αρχικά καθορισμένο τμήμα των ιδίων κεφαλαίων. Ωστόσο, σύμφωνα με το παρόν ΔΠΧΑ 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 ΔΠΧΑ.

Απαιτήσεις και υποχρεώσεις θυγατρικών επιχειρήσεων, συγγενών επιχειρήσεων και κοινοπραξιών

24. 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 στα ποσά που θα περιλαμβάνονταν στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της μητρικής, με αναφορά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ της μητρικής, ως εάν δεν είχαν γίνει οι προσαρμογές για σκοπούς σύνταξης ενοποιημένων καταστάσεων και για σκοπούς συνένωσης των επιχειρήσεων που συντελέστηκε με την απόκτηση της θυγατρικής από τη μητρική ή

β) τις λογιστικές αξίες που απαιτούνται από το υπόλοιπο ΔΠΧΑ αυτό, βάσει της ημερομηνίας μετάβασης της θυγατρικής εταιρείας στα ΔΠΧΑ Οι λογιστικές αξίες αυτές μπορεί να διαφέρουν από εκείνες που περιγράφονται στο στοιχείο α):

i) όταν οι εξαιρέσεις του παρόντος ΔΠΧΑ οδηγούν σε επιμετρήσεις που εξαρτώνται από την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ,

ii) όταν οι λογιστικές πολιτικές που χρησιμοποιήθηκαν στις οικονομικές καταστάσεις της θυγατρικής διαφέρουν από εκείνες των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων. Για παράδειγμα η θυγατρική μπορεί να χρησιμοποιεί ως λογιστική πολιτική της τη μέθοδο του κόστους του ΔΛΠ 16 *Ενσώματα πάγια,* ενώ ο όμιλος μπορεί να χρησιμοποιεί την μέθοδο της αναπροσαρμογής.

Στις συγγενείς εταιρείες 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.

25. Πάντως, αν μια οικονομική οντότητα γίνει υιοθετούσα για πρώτη φορά μεταγενέστερα από τη θυγατρική της (ή τη συγγενή οικονομική οντότητα ή κοινοπραξία) η οικονομική οντότητα αυτή, στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, επιμετρά 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. Ομοίως, εάν μια μητρική γίνει υιοθετούσα για πρώτη φορά, για τις ατομικές οικονομικές καταστάσεις της, ενωρίτερα ή αργότερα από ότι για τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της, θα επιμετρήσει τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις της στα ίδια ποσά και για τα δύο είδη των οικονομικών καταστάσεων με εξαίρεση τις προσαρμογές για σκοπούς συντάξεως ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

Προσδιορισμός χρηματοοικονομικών μέσων που είχαν αναγνωριστεί προηγουμένως

25Α. Το ΔΛΠ 39 *Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση* επιτρέπει να προσδιοριστεί χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο κατά την αρχική αναγνώριση ως διαθέσιμο προς πώληση ή ένα χρηματοοικονομικό μέσο (εφόσον πληροί συγκεκριμένα κριτήρια) να προσδιοριστεί ως χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή χρηματοοικονομική υποχρέωση στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων. Παρά την απαίτηση αυτή, εφαρμόζονται εξαιρέσεις στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) η όποια οικονομική οντότητα επιτρέπεται να προβεί στον προσδιορισμό του διαθέσιμου προς πώληση κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ·

β) *μια οικονομική οντότητα που παρουσιάζει τις πρώτες οικονομικές της καταστάσεις καταρτισμένες σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ για ετήσια περίοδο που ξεκινά πριν ή μετά την 1η Σεπτεμβρίου 2006* –μια τέτοια οικονομική οντότητα επιτρέπεται να προσδιορίσει, κατά την ημερομηνία της μετάβασης στα ΔΠΧΑ, οποιοδήποτε χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή οποιαδήποτε χρηματοοικονομική υποχρέωση στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, εφόσον το περιουσιακό στοιχείο ή η υποχρέωση πληροί τα κριτήρια της παραγράφου 9 στοιχείο β) σημεία i), ii) ή της παραγράφου 11Α του ΔΛΠ 39 εκείνη την ημερομηνία·

γ) *μια οικονομική οντότητα που παρουσιάζει τις πρώτες οικονομικές της καταστάσεις καταρτισμένες σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ για ετήσια περίοδο που ξεκινά την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2006 και πριν από την 1η Σεπτεμβρίου 2006* –μια τέτοια οικονομική οντότητα επιτρέπεται να προσδιορίσει, κατά την ημερομηνία της μετάβασης στα ΔΠΧΑ, οποιοδήποτε χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή οποιαδήποτε χρηματοοικονομική υποχρέωση στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, εφόσον το περιουσιακό στοιχείο ή η υποχρέωση πληροί τα κριτήρια της παραγράφου 9 στοιχείο β) σημεία i), ii) ή της παραγράφου 11Α του ΔΛΠ 39 εκείνη την ημερομηνία. Όταν η ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ είναι πριν από την 1η Σεπτεμβρίου 2005, ο προσδιορισμός αυτός δεν απαιτείται να γίνει πριν από την 1η Σεπτεμβρίου 2005 και επιτρέπεται να περιλαμβάνει χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που αναγνωρίστηκαν ανάμεσα στην ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ και την 1η Σεπτεμβρίου 2005·

δ) *μια οικονομική οντότητα που παρουσιάζει τις πρώτες οικονομικές της καταστάσεις καταρτισμένες σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ για ετήσια περίοδο που ξεκινά πριν από την 1η Ιανουαρίου 2006 και που εφαρμόζει τις παραγράφους 11Α, 48Α, ΟΕ4Β-ΟΕ4Κ, ΟΕ33Α και ΟΕ33Β και τις τροποποιήσεις του 2005 στις παραγράφους 9, 12 και 13 του ΔΛΠ 39* –μια τέτοια οικονομική οντότητα επιτρέπεται να προσδιορίσει, κατά την έναρξη της πρώτης καλυπτόμενης περιόδου αναφοράς σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ, οποιοδήποτε χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή οποιαδήποτε χρηματοοικονομική υποχρέωση στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, εφόσον πληροί τα κριτήρια για τον προσδιορισμό αυτόν σύμφωνα με αυτές τις νέες, τροποποιημένες παραγράφους εκείνη την ημερομηνία. Όταν η ημερομηνία μετάβασης της οικονομικής οντότητας στα ΔΠΧΑ είναι πριν από την 1η Σεπτεμβρίου 2005, ο προσδιορισμός αυτός δεν απαιτείται να γίνει πριν από την 1η Σεπτεμβρίου 2005 και επιτρέπεται να περιλαμβάνει χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που αναγνωρίστηκαν ανάμεσα στην έναρξη εκείνης της περιόδου. και την 1η Σεπτεμβρίου 2005. Εάν η οικονομική οντότητα επαναδιατυπώσει συγκριτικές πληροφορίες για το ΔΛΠ 39, θα επαναδιατυπώσει εκείνες τις πληροφορίες για τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις ή για μια ομάδα χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων ή περιουσιακών στοιχείων ή για αμφότερα, που προσδιορίστηκαν στην έναρξη της πρώτης καλυπτόμενης περιόδου αναφοράς σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ Τέτοια επαναδιατύπωση συγκριτικών πληροφοριών θα γίνει μόνον εάν τα στοιχεία ή οι ομάδες που έχουν προσδιοριστεί θα πληρούσαν τα κριτήρια για τον προσδιορισμό αυτόν στην παράγραφο 9 στοιχείο β) σημεία i), ii) ή στην παράγραφο 11Α του ΔΛΠ 39 κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ ή, εάν αποκτήθηκαν μετά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ θα είχαν πληρώσει τα κριτήρια στην παράγραφο 9 στοιχείο β) σημεία i), ii) ή στην παράγραφο 11Α κατά την ημερομηνία της αρχικής αναγνώρισης.

ε) *για μια οικονομική οντότητα που παρουσιάζει τις πρώτες της οικονομικές καταστάσεις καταρτισμένες σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ για μια ετήσια περίοδο που ξεκινά πριν από την 1η Σεπτεμβρίου 2006* –παρά τα οριζόμενα στην παράγραφο 91 του ΔΛΠ 39, οποιαδήποτε χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή οποιεσδήποτε

χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις προσδιόρισε η οικονομική οντότητα στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων σύμφωνα με το στοιχείο γ) ή δ) ανωτέρω που είχαν προηγουμένως προσδιοριστεί ως το αντισταθμιζόμενο στοιχείο σε σχέση αντιστάθμισης εύλογης αξίας θα αποπροσδιοριστούν από εκείνες τις σχέσεις την ίδια στιγμή που θα προσδιοριστούν στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων.

Συναλλαγές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών

25Β. Ο υιοθετών για πρώτη φορά ενθαρρύνεται, αλλά δεν υποχρεούται, να εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 2 *Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών* σε συμμετοχικούς τίτλους που παραχωρήθηκαν μετά την 7η Νοεμβρίου 2002. Ο υιοθετών για πρώτη φορά επίσης ενθαρρύνεται, αλλά δεν υποχρεούται, να εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 2 σε συμμετοχικούς τίτλους που παραχωρήθηκαν μετά την 7η Νοεμβρίου 2002 και που κατοχυρώθηκαν είτε πριν από την α) ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ είτε την β) 1η Ιανουαρίου 2005, όποια ημερομηνία είναι πιο πρόσφατη. Όμως, αν ο υιοθετών για πρώτη φορά αποφασίσει να εφαρμόσει το ΔΠΧΑ 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 ΔΠΧΑ 2. Για κάθε παραχώρηση συμμετοχικού τίτλου στην οποία δεν έχει εφαρμοστεί το ΔΠΧΑ 2 (ήτοι συμμετοχικοί τίτλοι που παραχωρήθηκαν την ή πριν από την 7η Νοεμβρίου 2002), ο υιοθετών για πρώτη φορά θα γνωστοποιήσει ωστόσο τις πληροφορίες που απαιτούνται από τις παραγράφους 44 και 45 του ΔΠΧΑ 2. Αν ο υιοθετών για πρώτη φορά τροποποιήσει τους όρους και τις προϋποθέσεις μιας παραχώρησης συμμετοχικών τίτλων στην οποία δεν έχει εφαρμοστεί το ΔΠΧΑ 2, η οικονομική οντότητα δεν απαιτείται να εφαρμόσει τις παραγράφους 26-29 του ΔΠΧΑ 2 αν η τροποποίηση έγινε στην μεταγενέστερη μεταξύ α) της ημερομηνίας μετάβασης στα ΔΠΧΑ και β) της 1ης Ιανουαρίου 2005.

25Γ. Ο υιοθετών για πρώτη φορά ενθαρρύνεται, αλλά δεν υποχρεούται, να εφαρμόσει το ΔΠΧΑ 2 σε υποχρεώσεις που απορρέουν από συναλλαγές πληρωμών που βασίζονται στην αξία των μετοχών που ρυθμίστηκαν πριν από την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ Ο υιοθετών για πρώτη φορά επίσης ενθαρρύνεται, αλλά δεν υποχρεούται, να εφαρμόσει το ΔΠΧΑ 2 σε υποχρεώσεις που ρυθμίστηκαν πριν από την 1η Ιανουαρίου 2005 Για υποχρεώσεις στις οποίες εφαρμόζεται το ΔΠΧΑ 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

25Δ. Ο υιοθετών για πρώτη φορά δύναται να εφαρμόσει τις μεταβατικές διατάξεις του ΔΠΧΑ 4 *Ασφαλιστήρια συμβόλαια*. Το ΔΠΧΑ 4 περιορίζει τις μεταβολές των λογιστικών πολιτικών για ασφαλιστήρια συμβόλαια, συμπεριλαμβανομένων των μεταβολών των υιοθετούντων για πρώτη φορά.

Μεταβολές στις υφιστάμενες υποχρεώσεις θέσης εκτός λειτουργίας, αποκατάστασης και συναφών υποχρεώσεων που συμπεριλαμβάνονται στο κόστος των ενσώματων παγίων

25Ε. Η Διερμηνεία ΕΔΔΠΧΑ 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. Το προσαρμοσμένο αποσβέσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου εν συνεχεία αποσβένεται προοπτικά καθ' όλη τη διάρκεια της απομένουσας ωφέλιμης ζωής του. Ένας υιοθετών για πρώτη φορά δεν υποχρεούται να συμμορφώνεται με τις απαιτήσεις αυτές για μεταβολές τέτοιων υποχρεώσεων που έλαβαν χώρα πριν από την ημερομηνία της μετάβασης τα ΔΠΧΑ. Εφόσον ένας υιοθετών για πρώτη φορά κάνει χρήση της εξαίρεσης αυτής:

α) θα επιμετρά την υποχρέωση κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ σύμφωνα με το ΔΛΠ 37·

β) στο βαθμό που η υποχρέωση εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της Διερμηνείας ΕΔΔΠΧΑ 1, θα υπολογίσει 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 ΔΠΧΑ., βάσει τις τρέχουσας εκτίμησης της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου, χρησιμοποιώντας τη μέθοδο απόσβεσης που η οικονομική οντότητα υιοθέτησε βάσει των ΔΠΧΑ.

Μισθώσεις

25ΣΤ. Ένας υιοθετών για πρώτη φορά δύναται να εφαρμόσει τις μεταβατικές διατάξεις της Διερμηνείας ΕΔΔΠΧΑ 4 *Ο προσδιορισμός εάν μια συμφωνία εμπεριέχει μίσθωση*. Συνεπώς, ένας υιοθετών για πρώτη φορά μπορεί να προσδιορίσει εάν μια συμφωνία που υφίσταται κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ εμπεριέχει μίσθωση βάσει των δεδομένων και των γεγονότων που υπάρχουν κατά την ημερομηνία εκείνη.

Η επιμέτρηση της εύλογης αξίας των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων

25Ζ. Παρά τις απαιτήσεις των παραγράφων 7 και 9, μια οικονομική οντότητα δύναται να εφαρμόσει τις απαιτήσεις της τελευταίας φράσης της παραγράφου ΟΕ76 και της παραγράφου ΟΕ76Α του ΔΛΠ 39, με οποιονδήποτε από τους ακόλουθους δύο τρόπους:

α) μελλοντικά σε συναλλαγές που συνήφθησαν μετά την 25η Οκτωβρίου 2002 ή

β) μελλοντικά σε συναλλαγές που συνήφθησαν μετά την 1η Ιανουαρίου 2004.

Εξαιρέσεις στην αναδρομική εφαρμογή άλλων ΔΠΧΑ

26. Το παρόν ΔΠΧΑ απαγορεύει την αναδρομική εφαρμογή κάποιων θεμάτων που αναφέρονται σε άλλα ΔΠΧΑ σχετικά με:

α) την ανάκληση της αναγνώρισης χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων (παράγραφος 27 και 27Α)·

β) λογιστική αντιστάθμισης (παράγραφοι 28-30)·

γ) εκτιμήσεις (παράγραφοι 31-34) και

δ) περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες (παράγραφοι 34Α και 34Β).

Παύση της αναγνώρισης χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων

27. Εκτός από τις εξαιρέσεις της παραγράφου 27Α, ένας υιοθετών για πρώτη φορά θα εφαρμόσει τις απαιτήσεις περί παύσης αναγνώρισης του ΔΛΠ 39 μελλοντικά για συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2004. Με άλλα λόγια, αν ο υιοθετών για πρώτη φορά έπαψε να αναγνωρίζει μη παράγωγα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή μη παράγωγες χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις σύμφωνα με τις προηγούμενες ΓΠΛΑ σε συνέχεια συναλλαγής που έγινε πριν από την 1η Ιανουαρίου 2004, δεν θα αναγνωρίσει τα περιουσιακά στοιχεία ή τις υποχρεώσεις αυτές σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ (εκτός αν πληρούν τις προϋποθέσεις για αναγνώριση λόγω μεταγενέστερης συναλλαγής ή γεγονότος).

27Α. Παρά τα αναφερόμενα στην παράγραφο 27, η οντότητα δύναται να εφαρμόσει τις απαιτήσεις περί παύσης αναγνώρισης του ΔΛΠ 39 αναδρομικά από μια ημερομηνία της επιλογής της, με την προϋπόθεση ότι οι πληροφορίες για την εφαρμογή του ΔΛΠ 39 σε χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που διαγράφηκαν λόγω παρελθουσών συναλλαγών αποκτήθηκαν κατά την αρχική λογιστική αντιμετώπιση εκείνων των συναλλαγών.

Λογιστική αντιστάθμισης

28. Όπως απαιτεί το ΔΛΠ 39, κατά την ημερομηνία μετάβασης τα ΔΠΧΑ μια οικονομική οντότητα θα:

α) επιμετρήσει κάθε παράγωγο στην εύλογη αξία και

β) απαλείψει όλα τα αναβαλλόμενα κέρδη και ζημιές που προκύπτουν από παράγωγα που απεικονίζονταν, σύμφωνα με τα προηγούμενα ΓΠΛΑ, ως περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις.

29. Μια οικονομική οντότητα δεν θα απεικονίσει στον ισολογισμό έναρξης σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ σχέση αντιστάθμισης κινδύνου οποιουδήποτε τύπου η οποία δεν πληροί τις προϋποθέσεις εφαρμογής της λογιστικής αντιστάθμισης κινδύνου σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 (για παράδειγμα, πολλές σχέσεις αντιστάθμισης κινδύνου όπου το μέσο αντιστάθμισης έχει τη φύση ενός ταμιακού διαθεσίμου ή δικαιώματος προαίρεσης, όπου το αντισταθμιζόμενο στοιχείο είναι μια καθαρή θέση. ή όπου η αντιστάθμιση κινδύνου καλύπτει κίνδυνο επιτοκίου σε επένδυση που διακρατείται μέχρι τη λήξη της) Ωστόσο, αν μια οικονομική οντότητα έχει επιλέξει μια καθαρή θέση ως αντισταθμιζόμενο στοιχείο σύμφωνα με προηγούμενα ΓΠΛΑ, μπορεί να επιλέξει, σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ, ένα συστατικό στοιχείο αυτής της καθαρής θέσης ως αντισταθμιζόμενο στοιχείο, εφόσον αυτό γίνει μέχρι την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ.

30. Αν, πριν από την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ, η οντότητα είχε προσδιορίσει μια συναλλαγή ως αντιστάθμιση αλλά η αντιστάθμιση δεν πληροί τις προϋποθέσεις για λογιστική αντιστάθμισης του ΔΛΠ 39, η οντότητα θα εφαρμόσει τις παραγράφους 91 και 101 του ΔΛΠ 39 για τη διακοπή της λογιστικής αντιστάθμισης. Συναλλαγές που συνήφθησαν πριν από την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ δεν θα προσδιορίζονται αναδρομικά ως αντισταθμίσεις.

Εκτιμήσεις

31. Οι εκτιμήσεις μιας οικονομικής οντότητας σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ κατά την ημερομηνία μετάβασης σε αυτά θα είναι συνεπείς με τις εκτιμήσεις που έγιναν για την ίδια ημερομηνία σύμφωνα με προηγούμενα ΓΠΛΑ (μετά τις προσαρμογές για την απεικόνιση οποιωνδήποτε διαφορών στις λογιστικές πολιτικές, εκτός αν υπάρχουν αντικειμενικές αποδείξεις ότι οι εκτιμήσεις αυτές ήταν λανθασμένες.

32. Μια οικονομική οντότητα μπορεί να λάβει πληροφορίες σχετικά με τις εκτιμήσεις που έγιναν σύμφωνα με προηγούμενα ΓΠΛΑ μετά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ Σύμφωνα με την παράγραφο 31, η οικονομική οντότητα θα αντιμετωπίσει τη λήψη των πληροφοριών αυτών με τον ίδιο τρόπο όπως για τα γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού του ΔΛΠ 10 *Γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού* για τα οποία δεν απαιτείται οποιαδήποτε προσαρμογή. Για παράδειγμα, ας υποτεθεί ότι η ημερομηνία μετάβασης μιας οικονομικής οντότητας στα ΔΠΧΑ είναι η 1η Ιανουαρίου 2004 και νέες πληροφορίες την 15η Ιουλίου 2004 απαιτούν την αναθεώρηση μιας εκτίμησης που έγινε σύμφωνα με προηγούμενα ΓΠΛΑ την 31η Δεκεμβρίου 2003. Η οικονομική οντότητα δεν θα απεικονίσει τις νέες πληροφορίες στον ισολογισμό έναρξης σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ (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 στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων της (ή, αν αρμόζει, ως άλλη μεταβολή των ιδίων κεφαλαίων) για το έτος που έληξε την 31η Δεκεμβρίου 2004.

33. Μια οικονομική οντότητα μπορεί να απαιτείται να κάνει εκτιμήσεις σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ, οι οποίες δεν απαιτούνταν να γίνουν κατά την ημερομηνία αυτή σύμφωνα με τα προηγούμενα ΓΠΛΑ. Προκειμένου να υπάρξει συνέπεια με το ΔΛΠ 10, οι εκτιμήσεις αυτές, σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ, θα απεικονίζουν τις συνθήκες που επικρατούσαν κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ. Ειδικότερα, οι εκτιμήσεις, κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ, τρεχουσών τιμών της αγοράς, τιμών επιτοκίων ή τιμών συναλλάγματος, θα απεικονίζουν τις συνθήκες της αγοράς κατά την ημερομηνία εκείνη.

34. Οι παράγραφοι 31-33 εφαρμόζονται για τον ισολογισμό έναρξης σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ Εφαρμόζονται επίσης για την περίοδο που παρέχεται συγκριτική πληροφόρηση στις πρώτες οικονομικές καταστάσεις καταρτισμένες σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ μιας οικονομικής οντότητας, στην οποία περίπτωση η αναφορά στην ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ αντικαθίσταται με αναφορά στο τέλος της περιόδου για την οποία παρέχεται συγκριτική πληροφόρηση.

Περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες

34Α. Το ΔΠΧΑ 5 *Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες* απαιτεί να εφαρμόζεται μελλοντικά σε μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία (ή ομάδες διάθεσης) που πληρούν τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενα προς πώληση και σε δραστηριότητες που πληρούν τα κριτήρια για κατάταξη ως διακοπείσες μετά την ημερομηνία έναρξης ισχύος του ΔΠΧΑ 5. Το ΔΠΧΑ 5 επιτρέπει στην οικονομική οντότητα να εφαρμόσει τις απαιτήσεις του ΔΠΧΑ σε κάθε μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα διάθεσης) που πληροί τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενο προς πώληση και σε δραστηριότητες 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.

34Β. Μια οντότητα με ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ πριν από την 1η Ιανουαρίου 2005 θα εφαρμόζει τις μεταβατικές διατάξεις του ΔΠΧΑ 5. Η οντότητα με ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005, θα εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 5 αναδρομικά.

ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΚΑΙ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ

35. Το παρόν ΔΠΧΑ δεν παρέχει εξαιρέσεις από τις απαιτήσεις άλλων ΔΠΧΑ σε θέματα παρουσίασης και γνωστοποιήσεων, εκτός εκείνων που περιγράφονται στις παραγράφους 36Α-37.

Συγκριτική πληροφόρηση

36. Με σκοπό τη συμμόρφωση με το ΔΛΠ 1, οι πρώτες οικονομικές καταστάσεις καταρτισμένες σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ μιας οικονομικής οντότητας θα περιέχουν συγκριτική πληροφόρηση σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ, για ένα τουλάχιστον έτος.

Απαλλαγή από την απαίτηση επαναδιατύπωσης συγκριτικών πληροφοριών για το ΔΛΠ 39 και το ΔΠΧΑ 4

36Α. Στις πρώτες της οικονομικές καταστάσεις καταρτισμένες σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ η οικονομική οντότητα που υιοθετεί τα ΔΠΧΑ πριν από την 1η Ιανουαρίου 2006 θα παρουσιάζει συγκριτική πληροφόρηση τουλάχιστον ενός έτους, αλλά η πληροφόρηση αυτή δεν απαιτείται να συμμορφώνεται με το ΔΛΠ 32, το ΔΛΠ 39 ή το ΔΠΧΑ 4. Η οικονομική οντότητα που επιλέγει να παρουσιάσει συγκριτική πληροφόρηση που δεν συμμορφώνεται με τα ΔΛΠ 32, ΔΛΠ 39 ή το ΔΠΧΑ 4 κατά το πρώτο της μεταβατικό έτος:

α) θα εφαρμόσει τις απαιτήσεις αναγνώρισης και επιμέτρησης των προηγούμενων της ΓΠΛΑ στη συγκριτική πληροφόρηση για τα χρηματοοικονομικά μέσα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των ΔΛΠ 32 και ΔΛΠ 39 και για τα ασφαλιστήρια συμβόλαια που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 4·

β) θα γνωστοποιεί το γεγονός αυτό, μαζί με τη βάσει που χρησιμοποιήθηκε για την κατάρτιση των πληροφοριών και

γ) θα γνωστοποιεί τη φύση των κύριων προσαρμογών που θα καθιστούσαν την πληροφόρηση σύμφωνη με τα ΔΛΠ 32, ΔΛΠ 39 και ΔΠΧΑ 4. Δεν απαιτείται η οντότητα να ποσοτικοποιεί τις προσαρμογές αυτές. Ωστόσο, η οικονομική οντότητα θα αντιμετωπίζει κάθε προσαρμογή ανάμεσα στον ισολογισμό κατά την ημερομηνία αναφοράς της συγκρίσιμης περιόδου (ήτοι τον ισολογισμό που περιλαμβάνει συγκριτική πληροφόρηση σύμφωνα με προηγούμενα ΓΠΛΑ) και τον ισολογισμό κατά την έναρξη της *πρώτης καλυπτόμενης περιόδου αναφοράς σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ* (ήτοι της πρώτης περιόδου που περιλαμβάνει πληροφορίες που συμμορφώνονται με τα ΔΛΠ 32, ΔΛΠ 39 και ΔΠΧΑ 4) ως ανακύπτουσες από μεταβολή σε λογιστική πολιτική και θα παράσχει τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από την παράγραφο 28 στοιχεία α)-ε) και στοιχείο στ) σημείο i) του ΔΛΠ 8. Η παράγραφος 28 στοιχείο στ) σημείο i) εφαρμόζεται μόνο σε ποσά που απεικονίζονται στον ισολογισμό κατά την ημερομηνία αναφοράς της συγκρίσιμης περιόδου.

Στην περίπτωση μιας οικονομικής οντότητας που επιλέγει να παρουσιάσει συγκριτική πληροφόρηση που δεν συμμορφώνεται με τα ΔΛΠ 32, ΔΛΠ 39 και ΔΠΧΑ 4, οι αναφορές στην «ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ» θα σημαίνουν, μόνο για εκείνα τα Πρότυπα, την έναρξη της πρώτης περιόδου αναφοράς σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ Οι οικονομικές οντότητες αυτές απαιτείται να συμμορφώνονται με την παράγραφο 15 στοιχείο γ) του ΔΛΠ 1 προκειμένου να παρέχουν επιπρόσθετες γνωστοποιήσεις, όταν η συμμόρφωση με τις ειδικές απαιτήσεις των ΔΠΧΑ είναι ανεπαρκής για να καταστήσει τους χρήστες ικανούς να αντιληφθούν την επίδραση συγκεκριμένων συναλλαγών, ή άλλων γεγονότων και συνθηκών στη χρηματοοικονομική θέση και επίδοση της οικονομικής οντότητας.

Απαλλαγή από την απαίτηση παρουσίασης συγκριτικών πληροφοριών για το ΔΠΧΑ 6

36Β. Μια οικονομική οντότητα που υιοθετεί τα ΔΠΧΑ πριν από την 1η Ιανουαρίου 2006 και επιλέγει να εφαρμόσει το ΔΠΧΑ 6 *Έρευνα και αξιολόγηση ορυκτών πόρων* πριν από την 1η Ιανουαρίου 2006 δεν απαιτείται να εφαρμόσει τις απαιτήσεις του ΔΠΧΑ 6 ως προς τις συγκριτικές πληροφορίες που παρουσιάζονται στις πρώτες οικονομικές καταστάσεις καταρτισμένες σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ.

Απαλλαγή από την απαίτηση παροχής συγκριτικών γνωστοποιήσεων για το ΔΠΧΑ 7

36Γ. Μια οικονομική οντότητα που υιοθετεί τα ΔΠΧΑ πριν από την 1η Ιανουαρίου 2006 και επιλέγει να εφαρμόσει το ΔΠΧΑ 7 *Χρηματοοικονομικά μέσα: Γνωστοποιήσεις* στις πρώτες καταστάσεις καταρτισμένες σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ δεν απαιτείται να παρουσιάσει τις συγκριτικές γνωστοποιήσεις που απαιτεί το ΔΠΧΑ 7 σε εκείνες τις οικονομικές καταστάσεις.

Συγκριτική πληροφόρηση που δεν είναι σύμμορφη με τα ΔΠΧΑ και ιστορικές περιλήψεις

37. Μερικές επιχειρήσεις παρουσιάζουν συνοπτικά ιστορικά δεδομένα για περιόδους πριν από την πρώτη περίοδο κατά την οποία παρουσιάζουν πλήρη συγκριτική πληροφόρηση σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ Το παρόν ΔΠΧΑ δεν απαιτεί τα δεδομένα αυτά να είναι σύμφωνα με τις απαιτήσεις των ΔΠΧΑ που αναφέρονται στην επιμέτρηση και αναγνώριση στοιχείων. Επιπρόσθετα, ορισμένες οικονομικές οντότητες παρουσιάζουν συγκριτική πληροφόρηση σύμφωνα με προηγούμενα ΓΠΛΑ καθώς και τη συγκριτική πληροφόρηση που απαιτείται από το ΔΛΠ 1. Σε οποιεσδήποτε οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν περιλήψεις ιστορικών δεδομένων ή συγκριτική πληροφόρηση σύμφωνα με τα προηγούμενα ΓΠΛΑ, μια οικονομική οντότητα:

α) θα επισημαίνει με τον πλέον εμφανή τρόπο ότι η πληροφόρηση σύμφωνα με προηγούμενα ΓΠΛΑ δεν έχει καταρτισθεί σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ και

β) θα γνωστοποιεί τη φύση των βασικών προσαρμογών που θα απαιτούνταν για τη συμμόρφωση με τα ΔΠΧΑ Δεν είναι αναγκαίο μια οικονομική οντότητα να ποσοτικοποιήσει τις προσαρμογές αυτές.

Επεξήγηση της μετάβασης στα ΔΠΧΑ

38. Μια οικονομική οντότητα θα επεξηγήσει τον τρόπο με τον οποίο η μετάβαση από τα προηγούμενα ΓΠΛΑ στα ΔΠΧΑ επηρέασε τη δημοσιοποιημένη οικονομική θέση, τη χρηματοοικονομική επίδοση και τις ταμιακές ροές της.

Συμφωνίες

39. Για τη συμμόρφωση με τα οριζόμενα στην παράγραφο 38, οι πρώτες οικονομικές καταστάσεις καταρτισμένες σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ μιας οικονομικής οντότητας θα περιλαμβάνουν:

α) συμφωνίες των κονδυλίων των ιδίων κεφαλαίων που δημοσιοποιήθηκαν σύμφωνα με προηγούμενα ΓΠΛΑ με αυτά που προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ στις ακόλουθες ημερομηνίες:

i) την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ και

ii) τη λήξη της τελευταίας περιόδου που δημοσιοποιήθηκαν οι πιο πρόσφατες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής οντότητας που καταρτίστηκαν σύμφωνα με τα προηγούμενα ΓΠΛΑ·

β) συμφωνία του κέρδους ή της ζημίας σύμφωνα με τα προηγούμενα ΓΠΛΑ που δημοσιοποιήθηκε για την τελευταία περίοδο των πιο πρόσφατων ετήσιων οικονομικών καταστάσεων της οικονομικής οντότητας με αυτά που προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ για την ίδια περίοδο και

γ) εάν η οικονομική οντότητα αναγνώρισε ή αντέστρεψε την αναγνώριση οποιασδήποτε ζημιάς απομείωσης για πρώτη φορά κατά την κατάρτιση του ισολογισμού έναρξης σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ, τις γνωστοποιήσεις που θα απαιτούσε το ΔΛΠ 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 με την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ.

40. Οι συμφωνίες που απαιτούνται από τις παραγράφους 39 στοιχεία α) και β) θα παρέχουν επαρκείς λεπτομέρειες ώστε να καταστήσουν τους χρήστες ικανούς να κατανοήσουν τις σημαντικές προσαρμογές στον ισολογισμό και την κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων. Εάν μια οικονομική οντότητα παρουσίασε κατάσταση ταμιακών ροών σύμφωνα με τα προηγούμενα ΓΠΛΑ της, θα παράσχει επίσης επεξηγήσεις για τις προσαρμογές στην κατάσταση ταμιακών ροών.

41. Εφόσον μια οικονομική οντότητα λάβει γνώση λαθών που έγιναν σύμφωνα με προηγούμενα ΓΠΛΑ, στις συμφωνίες που απαιτούνται από τις παραγράφους 39 στοιχείο α) και β) θα γίνεται διάκριση μεταξύ της διόρθωσης αυτών των λαθών και την μεταβολή σε λογιστική πολιτική.

42. Το ΔΛΠ 8 δεν έχει ως αντικείμενο τις αλλαγές στις λογιστικές πολιτικές που υπάρχουν όταν μια οικονομική οντότητα υιοθετεί τα ΔΠΧΑ για πρώτη φορά. Συνεπώς, οι απαιτήσεις του ΔΛΠ 8 για γνωστοποιήσεις των μεταβολών στις λογιστικές πολιτικές δεν εφαρμόζονται στις πρώτες οικονομικές καταστάσεις που μια οικονομική οντότητα καταρτίζει σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ.

43. Εάν μια οικονομική οντότητα δεν δημοσιοποίησε οικονομικές καταστάσεις για προηγούμενες περιόδους, οι πρώτες οικονομικές καταστάσεις της καταρτισμένες σύμφωνα με ΔΠΧΑ θα γνωστοποιούν το γεγονός αυτό.

Προσδιορισμός χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων

43Α. Μια οικονομική οντότητα επιτρέπεται να προσδιορίσει ένα προγενέστερα αναγνωρισμένο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή χρηματοοικονομική υποχρέωση ως χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή χρηματοοικονομική υποχρέωση στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων ή ως διαθέσιμο προς πώληση χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο σύμφωνα με την παράγραφο 25Α. Η οικονομική οντότητα θα γνωστοποιήσει την εύλογη αξία των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων που προσδιορίστηκαν σε κάθε κατηγορία κατά την ημερομηνία του προσδιορισμού και την κατάταξη και λογιστική αξία τους στις προηγούμενες οικονομικές καταστάσεις.

Η χρήση της εύλογης αξίας ως τεκμαιρομένου κόστους

44. Εάν μια οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί την εύλογη αξία ως τεκμαιρόμενο κόστος στο ισολογισμό έναρξης σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ, για στοιχείο των ενσώματων παγίων, επένδυση σε ακίνητα ή άυλο περιουσιακό στοιχείο (βλ. παραγράφους 16 και 18), για κάθε κονδύλι του ισολογισμού έναρξης σύμφωνα με ΔΠΧΑ, στις πρώτες οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής οντότητας καταρτισμένες σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ θα γνωστοποιούνται:

α) το σύνολο των εύλογων αξιών αυτών και

β) η συνολική προσαρμογή στης λογιστικές αξίες που δημοσιοποιήθηκαν σύμφωνα με προηγούμενα ΓΠΛΑ.

Ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις

45. 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 38, 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 τα προηγούμενα ΓΠΛΑ στη λήξη της εν λόγω συγκρίσιμης ενδιάμεσης περιόδου με τα ίδια κεφάλαιά της σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ, της ημερομηνίας εκείνης και

ii) του κέρδους ή της ζημίας σύμφωνα με τα προηγούμενα ΓΠΛΑ για εκείνη τη συγκρίσιμη ενδιάμεση περίοδο (της περιόδου και σωρευτικά μέχρι το τέλος της περιόδου) με το κέρδος ή τη ζημία σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ για την περίοδο εκείνη.

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 39 στοιχεία α) και β) (συμπληρωμένες με τις λεπτομέρειες που απαιτούνται από τις παραγράφους 40 και 41) ή μια παραπομπή σε άλλο δημοσιοποιημένο έγγραφο το οποίο περιέχει τις συμφωνίες αυτές.

46. Το ΔΛΠ 34 απαιτεί το ελάχιστο των γνωστοποιήσεων, με βάση την παραδοχή ότι οι χρήστες των ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων έχουν πρόσβαση και στις πιο πρόσφατες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις. Όμως, το ΔΛΠ 34 απαιτεί επίσης η οικονομική οντότητα να γνωστοποιεί «κάθε γεγονός ή συναλλαγή που είναι ουσιώδης για μια κατανόηση της τρέχουσας ενδιάμεσης περιόδου». Συνεπώς, αν ένας υιοθετών για πρώτη φορά δεν γνωστοποίησε πληροφορίες που είναι ουσιώδεις για την κατανόηση της τρέχουσας ενδιάμεσης περιόδου, στις πιο πρόσφατες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις καταρτισμένες σύμφωνα με τα προηγούμενα ΓΠΛΑ, στην ενδιάμεση οικονομική κατάσταση θα γνωστοποιούνται οι πληροφορίες αυτές ή θα περιλαμβάνεται μια παραπομπή σε άλλο δημοσιοποιημένο έγγραφο που περιέχει τις πληροφορίες αυτές.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΊΑ ΈΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΎΟΣ

47. Απαιτείται μια οικονομική οντότητα να εφαρμόσει το ΔΠΧΑ εάν οι πρώτες οικονομικές καταστάσεις καταρτισμένες σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ αφορούν περίοδο που ξεκινά την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 2004. Ενθαρρύνεται η εφαρμογή νωρίτερα. Εάν οι πρώτες οικονομικές καταστάσεις καταρτισμένες σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ μιας οικονομικής οντότητας αφορούν περίοδο που ξεκίνησε πριν από την 1η Ιανουαρίου 2004 και η οικονομική οντότητα εφαρμόσει το παρόν ΔΠΧΑ αντί της Διερμηνείας ΜΕΔ-8 *Πρώτη εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων ως βασική λογιστική αρχή*, θα γνωστοποιήσει το γεγονός αυτό.

47Α. Μια οικονομική οντότητα θα εφαρμόσει τις τροποποιήσεις των παραγράφων 13 ι) και 25Ε για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Σεπτεμβρίου 2004. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει την ΕΔΔΠΧΑ 1 *Μεταβολές σε υφιστάμενες υποχρεώσεις θέσης εκτός λειτουργίας, αποκατάστασης και συναφείς υποχρεώσεις* σε νωρίτερη περίοδο, οι τροποποιήσεις αυτές θα εφαρμοστούν και σε εκείνη τη νωρίτερη περίοδο.

47Β. Μια οικονομική οντότητα θα εφαρμόσει τις τροποποιήσεις της παραγράφου 13 στοιχείο ια) και της παραγράφου 25ΣΤ για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2006. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει την ΕΔΔΠΧΑ 4 *Μεταβολές σε υφιστάμενες υποχρεώσεις θέσης εκτός λειτουργίας, αποκατάστασης και συναφείς υποχρεώσεις* σε νωρίτερη περίοδο, οι τροποποιήσεις αυτές θα εφαρμοστούν και σε εκείνη τη νωρίτερη περίοδο.

47Γ. Μια οικονομική οντότητα θα εφαρμόσει τις τροποποιήσεις των παραγράφων 36Β 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.

47Δ. Μια οικονομική οντότητα θα εφαρμόσει τις τροποποιήσεις των παραγράφων 20Α για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2006. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις τροποποιήσεις του ΔΛΠ 19 Παροχές σε εργαζομένους – *Αναλογιστικά κέρδη και ζημίες προγράμματα ομίλου και γνωστοποιήσεις* σε νωρίτερη περίοδο, οι τροποποιήσεις αυτές θα εφαρμοστούν και σε εκείνη τη νωρίτερη περίοδο.

47Ε. Μια οικονομική οντότητα θα εφαρμόσει για τροποποιήσεις της παραγράφου 13 στοιχείο ιβ) και της παραγράφου 25Ζ για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις τροποποιήσεις στο ΔΛΠ 39 Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση – *Μετάβαση και αρχική αναγνώριση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων* για νωρίτερη περίοδο, οι τροποποιήσεις αυτές θα εφαρμοστούν για εκείνη τη νωρίτερη περίοδο.

Προσάρτημα Α

Καθορισμένοι όροι

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του ΔΠΧΑ

Ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ	Η νωρίτερη περίοδος κατά την οποία η οικονομική οντότητα παρουσιάζει πλήρη συγκριτική πληροφόρηση σύμφωνα με το ΔΠΧΑ στις **πρώτες της οικονομικές καταστάσεις καταρτισμένες σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ.**
Τεκμαιρόμενο/τεκμαρτό 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 της ήταν ίσο με το τεκμαρτό κόστος.
Εύλογη αξία	Το ποσό με το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί ή μια 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.
Πρώτες οικονομικές καταστάσεις καταρτισμένες σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ	Οι πρώτες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις στις οποίες μια οικονομική οντότητα υιοθετεί τα **Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ),** μέσω ρητής και ανεπιφύλακτης δήλωσης συμμόρφωσης με τα ΔΠΧΑ.
Πρώτη καλυπτόμενη περίοδος αναφοράς σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ	Η καλυπτόμενη **περίοδος αναφοράς** που λήγει κατά την ημερομηνία αναφοράς των **πρώτων οικονομικών καταστάσεων που η οικονομική οντότητα καταρτίζει σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ.**
Ο υιοθετών για πρώτη φορά	Η οικονομική οντότητα που παρουσιάζει **τις πρώτες οικονομικές καταστάσεις της καταρτισμένες σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ**.
Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ)	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 δημιουργήθηκαν από την Επιτροπή Διερμηνειών των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΕΔΔΠΧΑ), ή την πρώην Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών (ΜΕΔ).
Ισολογισμός έναρξης σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ	Ο ισολογισμός της οικονομικής οντότητας (δημοσιευμένος ή μη) κατά την **ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ**.
Προηγούμενες ΓΠΛΑ	Η λογιστική βάση που ο **υιοθετών για πρώτη φορά** χρησιμοποιούσε αμέσως πριν υιοθετήσει τα ΔΠΧΑ.
Ημερομηνία αναφοράς	Η λήξη της τελευταίας περιόδου που καλύφθηκε από οικονομικές καταστάσεις ή από ενδιάμεση οικονομική αναφορά.

Προσάρτημα Β

Συνενώσεις επιχειρήσεων

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του ΔΠΧΑ

Β1. Ο υιοθετών για πρώτη φορά μπορεί να επιλέξει να μην εφαρμόσει αναδρομικά το ΔΠΧΑ3 *Συνενώσεις επιχειρήσεων* σε παρελθούσες συνενώσεις επιχειρήσεων (συνενώσεις επιχειρήσεων που έγιναν πριν από την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ). Ωστόσο, εάν ένας υιοθετών για πρώτη φορά επαναπροσδιορίσει οποιαδήποτε συνένωση επιχειρήσεων ώστε να εφαρμοσθούν τα οριζόμενα στο ΔΠΧΑ 3, θα επαναπροσδιορίσει όλες τις μεταγενέστερες συνενώσεις επιχειρήσεων και θα εφαρμόσει επίσης το ΔΛΠ 36 *Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων* (καθώς αναθεωρήθηκε το 2004) και το ΔΛΠ 38 *Άυλα περιουσιακά στοιχεία* (καθώς αναθεωρήθηκε το 2004) από εκείνη την ημερομηνία. Για παράδειγμα, αν ένας υιοθετών για πρώτη φορά επιλέξει να επαναπροσδιορίζει μια συνένωση επιχειρήσεων που έγινε την 30ή Ιουνίου 2002, θα επαναπροσδιορίσει και όλες τις συνενώσεις επιχειρήσεων που έγιναν μεταξύ της 30ης Ιουνίου και της ημερομηνίας μετάβασης προς τα ΔΠΧΑ και θα εφαρμόσει επίσης το ΔΛΠ 36 *Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων* (καθώς αναθεωρήθηκε το 2004) και το ΔΛΠ 38 *Άυλα περιουσιακά στοιχεία* (καθώς αναθεωρήθηκε το 2004) από την 30ή Ιουνίου 2002.

B1A. Μια οντότητα δεν απαιτείται να εφαρμόσει το ΔΛΠ 21 *οι Επιδράσεις μεταβολών των τιμών συναλλάγματος* (όπως αναθεωρήθηκε το 2003) αναδρομικά στις προσαρμογές της εύλογης αξίας και της υπεραξίας που ανακύπτουν από συνενώσεις επιχειρήσεων που συνέβησαν πριν από την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ Αν η οικονομική οντότητα δεν εφαρμόσει το ΔΛΠ 21 αναδρομικά στις προαναφερόμενες προσαρμογές της εύλογης αξίας, θα τις αντιμετωπίσει ως περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις της οικονομικής οντότητας παρά σαν περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις του αποκτώμενου. Συνεπώς, οι προαναφερόμενες προσαρμογές στην υπεραξία και την εύλογη αξία είτε θα έχουν ήδη μετατραπεί στο νόμισμα λειτουργίας της οντότητας, είτε θα είναι μη χρηματικά στοιχεία σε ξένο νόμισμα, τα οποία απεικονίζονται με τη συναλλαγματική ισοτιμία που εφαρμόστηκε σύμφωνα με προηγούμενες ΓΠΛΑ.

B1B. Η οντότητα δύναται να εφαρμόσει το ΔΛΠ 21 αναδρομικά σε προσαρμογές εύλογης αξίας και υπεραξίας που ανακύπτουν είτε σε:

α) όλες τις συνενώσεις επιχειρήσεων που συνέβησαν πριν από την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ ή

β) όλες τις συνενώσεις επιχειρήσεων που η οντότητα επιλέγει να επαναδιατυπώσει ώστε να είναι σύμμορφες προς το ΔΠΧΑ 3, όπως επιτρέπει η παράγραφος B1 ανωτέρω.

B2. Αν ένας υιοθετών για πρώτη φορά δεν εφαρμόσει το ΔΠΧΑ 3 αναδρομικά σε παρελθούσα συνένωση επιχειρήσεων, τούτο θα συνεπάγεται τα ακόλουθα:

α) Ο υιοθετών για πρώτη φορά θα διατηρήσει τον ίδιο τύπο συνένωσης επιχειρήσεων (ως απόκτηση από τον κατά νόμο αποκτώντα, αντίστροφη απόκτηση από την κατά νόμο αποκτούμενη ή συνένωση συμφερόντων), με αυτόν που απεικονίστηκε η συνένωση στις οικονομικές καταστάσεις που καταρτίστηκαν σύμφωνα με τα προηγούμενα ΓΠΛΑ.

β) Ο υιοθετών για πρώτη φορά θα αναγνωρίσει κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ όλα τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις του που αποκτήθηκαν ή αναλήφθηκαν σε κάποια παρελθούσα ενοποίηση επιχειρήσεων με εξαίρεση:

i) ορισμένα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που η αναγνώρισή τους ανακλήθηκε σύμφωνα με τις προηγούμενες ΓΠΛΑ (βλ. παράγραφο 27) και

ii) περιουσιακά στοιχεία, συμπεριλαμβανομένης και της τυχόν υπεραξίας, και υποχρεώσεις που δεν είχαν αναγνωρισθεί στον ενοποιημένο ισολογισμό του αποκτώντα τον καταρτισμένο σύμφωνα με τα προηγούμενα ΓΠΛΑ και που επίσης δεν θα ικανοποιούσαν τα κριτήρια για την αναγνώρισή τους σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ στον ατομικό ισολογισμό της αποκτώμενης επιχείρησης [βλ. παράγραφο B2 στοιχείο στ) — παράγραφο B2 στοιχείο θ)].

Ο υιοθετών για πρώτη φορά θα αναγνωρίσει κάθε προκύπτουσα μεταβολή αναπροσαρμόζοντας τα κέρδη εις νέον (ή άλλο κατάλληλο συστατικό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων), εκτός αν η μεταβολή είναι αποτέλεσμα της αναγνώρισης ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που είχε προηγουμένως συναθροισθεί στο κονδύλιο της υπεραξίας [βλ. παράγραφο B2 στοιχείο ζ) σημείο i)].

γ) Ο υιοθετών για πρώτη φορά δεν θα περιλάβει στον ισολογισμό έναρξης σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ κάθε στοιχείο που είχε αναγνωρισθεί σύμφωνα με τα προηγούμενα ΓΠΛΑ και που δεν ικανοποιεί τα κριτήρια για αναγνώριση ως περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση, σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ 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 ΔΛΠ 38. Θα πρέπει να επαναταξινομήσει το στοιχείο αυτό (και αν υπάρχουν, τον αντιστοιχούντα αναβαλλόμενο φόρο και τα δικαιώματα μειοψηφίας) ως μέρος της υπεραξίας [εκτός αν αφαίρεσε το κονδύλι της υπεραξίας απευθείας από το κονδύλι των ιδίων κεφαλαίων σύμφωνα με τα προηγούμενα ΓΠΛΑ, βλ. παράγραφο B2 στοιχείο ζ) σημείο i) και B2 στοιχείο θ)],

ii) Ο υιοθετών για πρώτη φορά θα αναγνωρίζει κάθε άλλη προκύπτουσα μεταβολή στα κέρδη εις νέον ([1]).

δ) Τα ΔΠΧΑ απαιτούν μεταγενέστερη επιμέτρηση ορισμένων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων σε βάση διαφορετική από αυτήν που στηρίζεται στο αρχικό κόστος, όπως είναι η εύλογη αξία. Ο υιοθετών για πρώτη φορά θα επιμετρήσει, στον ισολογισμό έναρξης σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ, τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις αυτές 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 άλλο στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων, αν τούτο κρίνεται σκόπιμο) αντί στο κονδύλιο της υπεραξίας.

ε) Αμέσως μετά τη συνένωση επιχειρήσεων, η λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν και των υποχρεώσεων που αναλήφθηκαν σε αυτή σύμφωνα με τα προηγούμενα ΓΠΛΑ θα είναι το τεκμαιρόμενο κόστος σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ τη συγκεκριμένη ημερομηνία. Αν τα ΔΠΧΑ 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]) Οι μεταβολές αυτές περιλαμβάνουν και επαναταξινομήσεις από ή σε κονδύλια άυλων περιουσιακών στοιχείων εάν η υπεραξία δεν είχε αναγνωρισθεί, σύμφωνα με τα προηγούμενα ΓΠΛΑ ως περιουσιακό στοιχείο. Αυτό συμβαίνει αν σύμφωνα με τα προηγούμενα ΓΠΛΑ, η οικονομική οντότητα α) αφαίρεσε την υπεραξία απευθείας από τα ίδια κεφάλαια ή β) δεν χειρίστηκε τη συνένωση επιχειρήσεων ως απόκτηση.

στ) Αν περιουσιακό στοιχείο που αποκτήθηκε ή υποχρέωση που αναλήφθηκε σε παρελθούσα συνένωση επιχειρήσεων δεν είχε αναγνωρισθεί σύμφωνα με τα προηγούμενα ΓΠΛΑ, το τεκμαιρόμενο κόστος στον ισολογισμό έναρξης, σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ δεν είναι μηδενικό. Αντίθετα, ο αποκτών θα τα αναγνωρίσει και θα τα επιμετρήσει στον ενοποιημένο ισολογισμό του στη βάση που θα απαιτούσαν τα ΔΠΧΑ στον ισολογισμό του αποκτώμενου. Αν ο αποκτών σύμφωνα με τα προηγούμενα ΓΠΛΑ δεν είχε κεφαλαιοποιήσει χρηματοδοτικές μισθώσεις που αποκτήθηκαν σε παρελθούσα συνένωση επιχειρήσεων, θα κεφαλαιοποιήσει τις μισθώσεις αυτές στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις του, όπως το ΔΛΠ 17 *Μισθώσεις* θα απαιτούσε να κάνει ο αποκτώμενος στον ισολογισμό του καταρτισμένο σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ Αντιστρόφως, αν σύμφωνα με τα προηγούμενα ΓΠΛΑ, ένα περιουσιακό στοιχείο ή μια υποχρέωση είχε συναθροισθεί στο κονδύλιο της υπεραξίας αλλά σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 3 θα αναγνωριζόταν ως ξεχωριστό στοιχείο, το περιουσιακό στοιχείο ή η υποχρέωση παραμένει ως συστατικό στοιχείο της υπεραξίας εκτός αν τα ΔΠΧΑ θα απαιτούσαν διακεκριμένη αναγνώρισή τους στις οικονομικές καταστάσεις του αποκτώμενου.

ζ) Η λογιστική αξία της υπεραξίας, στον ισολογισμό έναρξης σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ θα είναι η λογιστική αξία που υπολογίζεται με την εφαρμογή των προηγούμενων ΓΠΛΑ, κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ, αφού γίνουν οι ακόλουθες τρεις προσαρμογές:

i) αν απαιτείται από την εφαρμογή της παραπάνω παραγράφου Β2 στοιχείο γ) σημείο i), ο υιοθετών για πρώτη φορά θα αυξήσει τη λογιστική αξία του κονδυλίου της υπεραξίας όταν επαναταξινομεί ένα στοιχείο που, με την εφαρμογή των προηγουμένων ΓΠΛΑ, αναγνώρισε ως άυλο περιουσιακό στοιχείο. Ομοίως αν από την εφαρμογή της παραγράφου Β2 στοιχείο στ) ο υιοθετών για πρώτη φορά είναι υποχρεωμένος να αναγνωρίσει ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που, σύμφωνα με τις προηγούμενες ΓΠΛΑ συναθροίζετο στο κονδύλιο της υπεραξίας, αυτός θα μειώσει αναλόγως τη λογιστική αξία της υπεραξίας (και, αν χρειάζεται θα προσαρμόσει τα κονδύλια του αναβαλλόμενου φόρου και των δικαιωμάτων μειοψηφίας),

ii) ένα ενδεχόμενο γεγονός που επηρεάζει το τίμημα σε μια προγενέστερη συνένωση επιχειρήσεων μπορεί να έχει επέλθει πριν από την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ Αν μπορεί να γίνει μια αξιόπιστη εκτίμηση του ποσού της ενδεχόμενης προσαρμογής και η συναφής καταβολή του ποσού αυτού είναι πιθανή, ο υιοθετών για πρώτη φορά θα προσαρμόσει τη λογιστική αξία της υπεραξίας με το ποσό αυτό. Ομοίως, ο υιοθετών για πρώτη φορά θα προσαρμόσει τη λογιστική αξία της υπεραξίας στην περίπτωση που έχει γίνει η αναγνώριση της ενδεχόμενης προσαρμογής αλλά το ποσό της δεν μπορεί πλέον να επιμετρηθεί με αξιόπιστο τρόπο ή η καταβολή του συναφούς ποσού δεν είναι πιθανή,

iii) ανεξάρτητα από την ύπαρξη κάποιας ένδειξης ότι η υπεραξία μπορεί να έχει απομειωθεί, ο υιοθετών για πρώτη φορά θα εφαρμόσει το ΔΛΠ 36 για να ελέγξει την απομείωση της υπεραξίας την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ και να αναγνωρίσει τυχόν ζημία που προκύπτει από την απομείωση, στα κέρδη εις νέο (ή αν απαιτείται από το ΔΛΠ 36 στο πλεόνασμα της αναπροσαρμογής). Ο έλεγχος για την απομείωση θα γίνει βασισμένος στις συνθήκες που υπάρχουν κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ.

η) Δεν θα γίνει καμιά άλλη προσαρμογή στη λογιστική αξία της υπεραξίας κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ. Για παράδειγμα, ο υιοθετών για πρώτη φορά δεν θα αναθεωρήσει τη λογιστική αξία της υπεραξίας.

i) για να μη συμπεριλάβει έξοδα ερευνών και ανάπτυξης σε εξέλιξη που αποκτήθηκαν σε αυτήν την συνένωση επιχειρήσεων (εκτός αν το σχετικό άυλο περιουσιακό στοιχείο θα πληρούσε τα κριτήρια αναγνώρισής του σύμφωνα με το ΔΛΠ 38 στον ισολογισμό του αποκτώμενου,

ii) για να αναπροσαρμόσει αποσβέσεις της υπεραξίας,

iii) για να αναστρέψει προσαρμογές στην υπεραξία που δεν επιτρέπονται από το ΔΛΠ 3 αλλά έγιναν με βάση τα προηγούμενα ΓΠΛΑ, μεταξύ της ημερομηνίας της συνένωσης επιχειρήσεων και της ημερομηνίας μετάβασης στα ΔΠΧΑ, ως αποτέλεσμα προσαρμογών στα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις.

θ) Εάν ο υιοθετών για πρώτη φορά αναγνώρισε, σύμφωνα με τα προηγούμενα ΓΠΛΑ, την υπεραξία ως μειωτικό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων:

i) δεν θα αναγνωρίσει αυτήν την υπεραξία στον ισολογισμό έναρξης σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ. Επίσης δεν θα μεταφέρει αυτήν την υπεραξία στο λογαριασμό αποτελεσμάτων στην περίπτωση που διαθέσει τη θυγατρική ή στην περίπτωση που απομειωθεί η αξία της επένδυσης στη θυγατρική,

ii) προσαρμογές που προέρχονται από τη μεταγενέστερη επέλευση ενδεχομένων γεγονότων και επηρεάζουν το τίμημα θα αναγνωρίζονται στα ίδια κεφάλαια.

ι) Ο υιοθετών για πρώτη φορά μπορεί να μην είχε περιλάβει στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, που είχε συντάξει σύμφωνα με τις προηγούμενες ΓΠΛΑ, μια θυγατρική που αποκτήθηκε σε μια παρελθούσα συνένωση επιχειρήσεων (για παράδειγμα, επειδή η μητρική δεν θεωρούσε, σύμφωνα με τα προηγούμενα ΓΠΛΑ, 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 ΔΠΧΑ για τη σύνταξη του ισολογισμού της θυγατρικής. Η τεκμαιρομένη υπεραξία ισούται με τη διαφορά, την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ μεταξύ:

i) του ποσοστού συμμετοχής της μητρικής σε αυτές τις προσαρμοσμένες λογιστικές αξίες και

ii) του κόστους της επένδυσης στη θυγατρική που απεικονίζεται στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις της μητρικής.

ια) Η επιμέτρηση των δικαιωμάτων μειοψηφίας και του αναβαλλόμενου φόρου είναι επακόλουθο της επιμέτρησης των λοιπών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων. Κατά συνέπεια, οι ανωτέρω προσαρμογές στα αναγνωρισμένα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις έχουν επίδραση στα δικαιώματα μειοψηφίας και τον αναβαλλόμενο φόρο.

B3. Οι εξαιρέσεις που αναφέρονται σε παρελθούσες συνενώσεις επιχειρήσεων εφαρμόζονται και στις περιπτώσεις παρελθουσών αποκτήσεων συμμετοχών σε συγγενείς επιχειρήσεις και σε κοινοπραξίες. Επιπρόσθετα, η επιλεγείσα ημερομηνία για τους σκοπούς εφαρμογής της παραγράφου B1 εφαρμόζεται εξίσου για όλες αυτές τις αποκτήσεις συμμετοχών.

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

2. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν ΔΠΧΑ στη λογιστική αντιμετώπιση όλων των συναλλαγών που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών, όπως:

   α) *συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζονται με συμμετοχικούς τίτλους*, όπου η οικονομική οντότητα λαμβάνει αγαθά ή υπηρεσίες ως αντάλλαγμα για *συμμετοχικούς τίτλους* της ίδιας της οικονομικής οντότητας (συμπεριλαμβανομένων μετοχών ή μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης)·

   β) *συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζονται σε μετρητά*, όπου η οικονομική οντότητα αποκτά αγαθά και υπηρεσίες αναλαμβάνοντας υποχρεώσεις έναντι αυτού που παρέχει εκείνα τα αγαθά και υπηρεσίες για ποσά που βασίζονται στην τιμή (ή την αξία) των μετοχών της οικονομικής οντότητας ή άλλων συμμετοχικών τίτλων της οικονομικής οντότητας, 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 και υπηρεσιών να επιλέξει αν η οικονομική οντότητα θα διακανονίσει τοις μετρητοίς (ή με άλλα περιουσιακά στοιχεία) ή μέσω της έκδοσης συμμετοχικών τίτλων,

   με εξαίρεση τις επισημάνσεις των παραγράφων 5 και 6.

3. Για τους σκοπούς του παρόντος ΔΠΧΑ, μεταβιβάσεις των συμμετοχικών τίτλων μιας οικονομικής οντότητας από τους μετόχους της σε μέρη που έχουν προμηθεύσει αγαθά ή υπηρεσίες στην οικονομική οντότητα(συμπεριλαμβανομένων των εργαζόμενων) είναι συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών, εκτός αν η μεταβίβαση γίνεται για σαφώς διαφορετικό σκοπό από την πληρωμή για αγαθά ή υπηρεσίες που προμηθεύτηκε η οικονομική οντότητα. Αυτό ισχύει και για μεταβιβάσεις συμμετοχικών τίτλων της μητρικής εταιρείας της οντότητας ή συμμετοχικών τίτλων άλλης οντότητας του ιδίου ομίλου, σε μέρη που έχουν προμηθεύσει αγαθά και υπηρεσίες στην οντότητα.

4. Για τους σκοπούς του παρόντος 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. Όμως, η οικονομική οντότητα δεν εφαρμόζει το παρόν ΔΠΧΑ σε συναλλαγές στις οποίες η ίδια αποκτά αγαθά ως μέρος των καθαρών περιουσιακών στοιχείων που αποκτώνται στα πλαίσια μιας συνένωσης επιχειρήσεων, στην οποία εφαρμόζεται το ΔΠΧΑ 3 *Συνενώσεις επιχειρήσεων*. 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. Ομοίως, η ακύρωση, αντικατάσταση ή άλλη τροποποίηση *συμφωνιών παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών* λόγω μιας συνένωσης επιχειρήσεων ή αναδιάρθρωσης της καθαρής θέσης αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το παρόν ΔΠΧΑ.

6. Το ΔΠΧΑ αυτό 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 συμβάσεως που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των παραγράφων 8-10 του ΔΛΠ 32 *Χρηματοοικονομικά μέσα: Παρουσίαση* (όπως αναθεωρήθηκε το 2003) [1] ή τις παραγράφους 5-7 του ΔΛΠ 39 *Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση*, (όπως αναθεωρήθηκε το 2003).

[1] Ο τίτλος του ΔΛΠ 32 τροποποιήθηκε το 2005.

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.

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 ΤΊΤΛΟΥΣ

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 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.

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

([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.

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.

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:

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.

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.

Χειρισμός των προϋποθέσεων κατοχύρωσης

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 εργαζόμενου στην οικονομική οντότητα για μια συγκεκριμένη χρονική περίοδο. Μπορεί να υπάρχουν όροι απόδοσης που πρέπει να εκπληρωθούν, όπως παραδείγματος χάρη την επίτευξη μιας συγκεκριμένης αύξησης των κερδών ή μιας συγκεκριμένης αύξησης στην τιμή των μετοχών της οικονομικής οντότητας. Οι προϋποθέσεις κατοχύρωσης, πλην των συνθηκών 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 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, π.χ. ο αντισυμβαλλόμενος δεν ολοκληρώνει μια καθορισμένη περίοδο υπηρεσίας ή ένας όρος απόδοσης δεν καλύπτεται, σύμφωνα με τις απαιτήσεις της παραγράφου 21.

20. Για την εφαρμογή των απαιτήσεων της παραγράφου 19, η 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.

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 σε κάθε ημερομηνία 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 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.

28. Αν η οικονομική οντότητα ακυρώσει ή διακανονίσει μια παραχώρηση συμμετοχικών τίτλων κατά τη διάρκεια της περιόδου κατοχύρωσης (εκτός από παραχώρηση που ακυρώνεται δια της κατάπτωσης όταν οι προϋποθέσεις κατοχύρωσης δεν πληρούνται):

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·

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 αναγνωρίζεται ως έξοδο·

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.

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.

ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΎΝ ΠΑΡΟΧΈΣ ΠΟΥ ΕΞΑΡΤΏΝΤΑΙ ΑΠΌ ΤΗΝ ΑΞΊΑ ΤΩΝ ΜΕΤΟΧΏΝ ΚΑΙ ΔΙΑΚΑΝΟΝΊΖΟΝΤΑΙ ΣΕ ΜΕΤΡΗΤΆ

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. Μέχρι να διακανονιστεί η υποχρέωση, η οικονομική οντότητα επιμετρά εκ νέου την εύλογη αξία της υποχρέωσης κατά την εκάστοτε ημερομηνία 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 εργαζόμενους 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. Η οικονομική οντότητα μπορεί να παραχωρήσει στους εργαζόμενους 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 (π.χ. με τη λήξη της εργασιακής σχέσης) είτε κατ' επιλογή του εργαζόμενου.

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.

33. Η υποχρέωση επιμετράται, αρχικά και σε κάθε ημερομηνία αναφοράς μέχρι την τελική ρύθμιση, στην εύλογη αξία των δικαιωμάτων επί της υπεραξίας των μετοχών, με την εφαρμογή υποδείγματος αποτίμησης δικαιωμάτων προαίρεσης, λαμβάνοντας υπόψη τους όρους και τις προϋποθέσεις βάσει των οποίων παραχωρήθηκαν τα δικαιώματα επί της υπεραξίας των μετοχών και την έκταση που οι εργαζόμενοι έχουν παράσχει υπηρεσίες μέχρι τότε.

ΣΥΝΑΛΛΑΓΈΣ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΎΝ ΠΑΡΟΧΈΣ ΠΟΥ ΕΞΑΡΤΏΝΤΑΙ ΑΠΌ ΤΗΝ ΑΞΊΑ 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.

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.

([1]) Όλες οι αναφορές στα μετρητά στις παραγράφους 35-43 περιλαμβάνουν επίσης και τα άλλα περιουσιακά στοιχεία της οντότητας.

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.

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.

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·

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.

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).

52. Αν η πληροφόρηση που απαιτείται από το παρόν ΔΠΧΑ δεν πληροί τις αρχές των παραγράφων 44, 46 και 50, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τις πρόσθετες πληροφορίες που απαιτούνται για την εκπλήρωσή τους.

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΈΣ ΔΙ�ατΆΞΕΙΣ

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.

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.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΊΑ 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.

Προσάρτημα Α

Καθορισμένοι όροι

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του ΔΠΧΑ

Συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την τιμή των μετοχών και διακανονίζεται σε μετρητά	Μια **συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την τιμή των μετοχών**, στο πλαίσιο της οποίας που η οικονομική οντότητα αποκτά αγαθά και υπηρεσίες αναλαμβάνοντας υποχρέωση να μεταβιβάσει μετρητά ή άλλα περιουσιακά στοιχεία στον προμηθευτή εκείνων των υπηρεσιών ή αγαθών για ποσά που εξαρτώνται από την τιμή (ή την αξία) των μετοχών ή άλλων συμμετοχικών τίτλων της οικονομικής οντότητας.
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.**
Συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την τιμή των μετοχών και διακανονίζεται με συμμετοχικούς τίτλους	**Συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την τιμή των μετοχών** στο πλαίσιο της οποίας η οικονομική οντότητα λαμβάνει αγαθά ή υπηρεσίες ως αντάλλαγμα για **συμμετοχικούς τίτλους** της οικονομικής οντότητας (συμπεριλαμβανομένων μετοχών ή **μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης**).
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.
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 ΝΜ15 ([2]) επί μιας μετοχής με **εύλογη αξία** ΝΜ20, έχει εσωτερική αξία ΝΜ5.
Συνθήκη αγοράς	Συνθήκη από την οποία εξαρτάται η τιμή άσκησης, η κατοχύρωση ή η δυνατότητα άσκησης ενός **συμμετοχικού τίτλου** που σχετίζεται με την αγοραία τιμή των **συμμετοχικών τίτλων** της οικονομικής οντότητας, όπως η επίτευξη μιας συγκεκριμένης τιμής μετοχής ή μιας συγκεκριμένης **εσωτερικής αξίας** ενός **μετοχικού δικαιώματος προαίρεσης** ή η επίτευξη ενός συγκεκριμένου στόχου που εξαρτάται από την αγοραία τιμή των **συμμετοχικών τίτλων** της οικονομικής οντότητας σε σχέση με κάποιον δείκτη χρηματιστηριακών τιμών **συμμετοχικών τίτλων** άλλων οικονομικών οντοτήτων.
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 εργαζομένων (και όσων παρέχουν παρόμοιες υπηρεσίες), η ημερομηνία επιμέτρησης είναι η ημερομηνία που η οικονομική οντότητα λαμβάνει τα αγαθά ή ο αντισυμβαλλόμενος παρέχει τις υπηρεσίες.
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.

([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).

([2]) Στο παρόν προσάρτημα, τα χρηματικά ποσά εκφράζονται σε «νομισματικές μονάδες» (ΝΜ).

Δυνατότητα αυτόματης παραχώρησης επιπρόσθετων δικαιωμάτων προαίρεσης	Ένα νέο **μετοχικό δικαίωμα προαίρεσης** που παραχωρείται όταν χρησιμοποιείται μετοχή για την κάλυψη της τιμής άσκησης ενός παλαιότερου **μετοχικού δικαιώματος προαίρεσης.**
Συμφωνία παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών	Συμφωνία μεταξύ της οικονομικής οντότητας και άλλου μέρους (συμπεριλαμβανομένου και ενός εργαζόμενου) για μια **συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών**, η οποία παρέχει το δικαίωμα στο έτερο μέρος να λάβει μετρητά ή άλλα περιουσιακά στοιχεία της οικονομικής οντότητας έναντι ποσών που εξαρτώνται από την τιμή των μετοχών ή άλλων **συμμετοχικών τίτλων** της οικονομικής οντότητας, ή να λάβει **συμμετοχικούς τίτλους** της οικονομικής οντότητας, εφόσον πληρούνται οι συγκεκριμένες **προϋποθέσεις κατοχύρωσης**, αν υφίστανται.
Συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών	Συναλλαγή στην οποία η οικονομική οντότητα αποκτά αγαθά και υπηρεσίες ως αντάλλαγμα για **συμμετοχικούς τίτλους** της οικονομικής οντότητας (συμπεριλαμβανομένων μετοχών ή **μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης**) ή αποκτά αγαθά ή υπηρεσίες αναλαμβάνοντας υποχρεώσεις έναντι του προμηθευτή των εν λόγω υπηρεσιών ή αγαθών για ποσά που εξαρτώνται από την τιμή των μετοχών ή άλλων **συμμετοχικών τίτλων** της οντότητας.
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.
Κατοχύρωση	Η μετατροπή σε δικαίωμα. Στο πλαίσιο μιας **συμφωνία παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών**, το δικαίωμα του αντισυμβαλλόμενου να λάβει μετρητά, άλλα περιουσιακά στοιχεία ή **συμμετοχικούς τίτλους** της οικονομικής οντότητας, κατοχυρώνεται εφόσον ικανοποιηθούν οι τυχόν ορισθείσες **προϋποθέσεις κατοχύρωσης.**
Προϋποθέσεις κατοχύρωσης	Οι προϋποθέσεις που πρέπει να ικανοποιηθούν προκειμένου ο αντισυμβαλλόμενος να δικαιούται να λάβει μετρητά, άλλα περιουσιακά στοιχεία ή συμμετοχικούς τίτλους της οικονομικής οντότητας, βάσει μιας **συμφωνίας παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών.** Στις προϋποθέσεις κατοχύρωσης, περιλαμβάνονται όροι υπηρεσίας που απαιτούν τη συμπλήρωση μιας δεδομένης περιόδου υπηρεσίας από το άλλο μέρος, και όροι απόδοσης, που απαιτούν την επίτευξη καθορισμένων στόχων (όπως μια καθορισμένη αύξηση των κερδών της οικονομικής οντότητας εντός καθορισμένης χρονικής περιόδου).
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.

Μετοχές

B2. 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).

B3. 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

B4. 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.

B5. 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.

B6. 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.

B7. 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).

B8. 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.

B9. 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 B16-B21.

B10. 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.

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.

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. 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·

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

B26. Καθώς σημειώθηκε στην παράγραφο B25, 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

B27. 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.

B28. 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.

B29. 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.

B30. 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

B31. 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.

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 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.

B43. 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.

B44. 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:

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.

ΔΙΕΘΝΈς ΠΡΌΤΥΠΟ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΉς ΑΝΑΦΟΡΆς 3

Συνενώσεις επιχειρήσεων

ΣΚΟΠΌς

1. Σκοπός του παρόντος ΔΠΧΑ είναι να καθορίσει την παρουσίαση οικονομικών στοιχείων μιας οικονομικής οντότητας όταν πραγματοποιείται *συνένωση επιχειρήσεων*. Ειδικότερα, καθορίζει ότι όλες οι συνενώσεις επιχειρήσεων πρέπει να λογιστικοποιούνται με τη μέθοδο της αγοράς. Συνεπώς, ο αποκτών αναγνωρίζει τα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις και τις *ενδεχόμενες υποχρεώσεις* του αποκτώμενου στις *εύλογες αξίες* τους κατά την *ημερομηνία της απόκτησης* και επίσης αναγνωρίζει την *υπεραξία*, η οποία στη συνέχεια εξετάζεται για απομείωση αντί να αποσβένεται.

ΠΕΔΊΟ ΕΦΑΡΜΟΓΉς

2. Πλην των αναφερομένων στην παράγραφο 3, οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν το παρόν ΔΠΧΑ όταν λογιστικοποιούν συνενώσεις επιχειρήσεων.

3. Αυτό το ΔΠΧΑ δεν εφαρμόζεται σε:

   α) συνενώσεις επιχειρήσεων στις οποίες ξεχωριστές οικονομικές οντότητες ή *επιχειρήσεις* συσπειρώνονται για να δημιουργήσουν μια *κοινοπραξία*·

   β) *συνενώσεις επιχειρήσεων που αφορούν οικονομικές οντότητες ή επιχειρήσεις που τελούν υπό κοινό έλεγχο*·

   γ) συνενώσεις επιχειρήσεων που αφορούν δύο ή περισσότερες *αμοιβαίες οικονομικές οντότητες*·

   δ) συνενώσεις επιχειρήσεων στις οποίες ξεχωριστές οικονομικές οντότητες ή επιχειρήσεις συσπειρώνονται για να δημιουργήσουν μια *αναφέρουσα οικονομική οντότητα* μόνο μέσω σύμβασης χωρίς να αποκτηθούν συμμετοχικά δικαιώματα (για παράδειγμα, συνενώσεις στις οποίες συσπειρώνονται ξεχωριστές οικονομικές οντότητες αποκλειστικά μέσω σύμβασης για να δημιουργηθεί μια εταιρεία εισηγμένη σε περισσότερα από ένα χρηματιστήρια).

Αναγνώριση συνένωσης επιχειρήσεων

4. Μια συνένωση επιχειρήσεων είναι η συσπείρωση ξεχωριστών οικονομικών οντοτήτων ή επιχειρήσεων σε μια αναφέρουσα οικονομική οντότητα. Το αποτέλεσμα σχεδόν όλων των συνενώσεων επιχειρήσεων είναι ότι μια οικονομική οντότητα, ο αποκτών, αποκτά τον *έλεγχο* μιας ή περισσότερων άλλων επιχειρήσεων, του αποκτώμενου. Αν μια οικονομική οντότητα αποκτήσει τον έλεγχο μιας ή περισσότερων άλλων οικονομικών οντοτήτων που δεν είναι επιχειρήσεις, η συσπείρωση των οικονομικών οντοτήτων αυτών δεν αποτελεί συνένωση επιχειρήσεων. Όταν μια οικονομική οντότητα αποκτά μια ομάδα περιουσιακών στοιχείων ή καθαρών περιουσιακών στοιχείων που δεν συνιστούν επιχείρηση, θα επιμερίσει το κόστος της ομάδας ανάμεσα στα ξεχωριστά αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις της ομάδας βάσει των σχετικών εύλογων αξιών τους κατά την ημερομηνία της απόκτησης.

5. Μια συνένωση επιχειρήσεων μπορεί να δομηθεί με πολλούς τρόπους, για νομικούς, φορολογικούς ή άλλους λόγους. Μπορεί να αφορά την αγορά από την οικονομική οντότητα των ιδίων κεφαλαίων μιας άλλης οικονομικής οντότητας, την αγορά όλων των καθαρών περιουσιακών στοιχείων μιας άλλης οικονομικής οντότητας, την ανάληψη των υποχρεώσεων μιας άλλης οικονομικής οντότητας ή την αγορά κάποιων καθαρών περιουσιακών στοιχείων μιας άλλης οικονομικής οντότητας που μαζί σχηματίζουν μια ή περισσότερες επιχειρήσεις. Μπορεί να πραγματοποιηθεί με έκδοση συμμετοχικών τίτλων, μεταβίβαση μετρητών, ταμιακών ισοδύναμων ή άλλων περιουσιακών στοιχείων ή ενός συνδυασμού αυτών. Η συναλλαγή μπορεί να γίνει μεταξύ των μετόχων των συνενωμένων οικονομικών οντοτήτων ή μεταξύ της μιας οικονομικής οντότητας και των μετόχων μιας άλλης οικονομικής οντότητας. Μπορεί να περιλαμβάνει την ίδρυση μιας νέας οικονομικής οντότητας που θα ελέγχει τις οικονομικές οντότητες που συνενώθηκαν ή τα καθαρά περιουσιακά στοιχεία που μεταβιβάστηκαν ή την αναδιάρθρωση μιας ή περισσότερων οικονομικών οντοτήτων που συνενώθηκαν.

6. Μια συνένωση επιχειρήσεων μπορεί να συνεπάγεται τη δημιουργία σχέσης μητρικής — θυγατρικής εταιρείας, στην οποία ο αποκτών είναι η *μητρική εταιρεία* και ο αποκτώμενος είναι μια *θυγατρική* του αποκτώντος. Σε τέτοιες περιπτώσεις, ο αποκτών εφαρμόζει το παρόν ΔΠΧΑ στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις του. Περιλαμβάνει τα δικαιώματά του στον αποκτώμενο σε οποιεσδήποτε ατομικές οικονομικές καταστάσεις εκδίδει ως μια επένδυση σε θυγατρική (βλ. ΔΛΠ 27 *Ενοποιημένες και ατομικές οικονομικές καταστάσεις*).

7. Μια συνένωση επιχειρήσεων μπορεί να αφορά την αγορά των καθαρών περιουσιακών στοιχείων, περιλαμβανομένης οποιασδήποτε υπεραξίας, μιας άλλης οικονομικής οντότητας μάλλον, παρά την αγορά των μετοχών της άλλης οικονομικής οντότητας. Αυτή η συνένωση δεν καταλήγει σε σχέση μητρικής — θυγατρικής εταιρείας.

8. Οι συνενώσεις επιχειρήσεων στις οποίες μια οικονομική οντότητα αποκτά τον έλεγχο μιας άλλης οικονομικής οντότητας αλλά η ημερομηνία της απόκτησης του ελέγχου (δηλαδή η ημερομηνία της απόκτησης) δεν συμπίπτει με την ημερομηνία ή τις ημερομηνίες της απόκτησης των συμμετοχικών δικαιωμάτων (δηλαδή η *ημερομηνία* ή *ημερομηνίες ανταλλαγής*), περιλαμβάνονται στον ορισμό της συνένωσης επιχειρήσεων και επομένως στο πεδίο εφαρμογής αυτού του ΔΠΧΑ. Η περίπτωση αυτή μπορεί να προκύψει, για παράδειγμα, όταν μια εκδότρια συνάπτει συμφωνίες επαναγοράς μετοχών με κάποιους επενδυτές της και, ως αποτέλεσμα, αλλάζει ο έλεγχος της εκδότριας.

9. Αυτό το ΔΠΧΑ δεν καθορίζει τη λογιστικοποίηση για συμμετοχές σε κοινοπραξίες (βλ. ΔΛΠ 31 *Συμμετοχές σε κοινοπραξίες*).

Συνενώσεις επιχειρήσεων που αφορούν οικονομικές οντότητες τελούσες υπό κοινό έλεγχο

10. 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.

11. 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 του παρόντος ΔΠΧΑ όταν η ίδια ομάδα ατόμων έχει, ως αποτέλεσμα συμβατικών διακανονισμών, την τελική συλλογική ισχύ να κατευθύνει τις οικονομικές και επιχειρηματικές πολιτικές της κάθε συνενωμένης επιχείρησης ώστε να λαμβάνονται οφέλη από τις δραστηριότητές της και αυτή η τελική συλλογική ισχύ δεν είναι παροδική.

12. 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 ΔΠΧΑ για την παρουσίαση οικονομικών στοιχείων 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.

13. Η έκταση των *δικαιωμάτων μειοψηφίας* 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 του ομίλου σύμφωνα με το ΔΛΠ 27 είναι άσχετο στον καθορισμό κατά πόσο η συνένωση αφορά οικονομικές οντότητες τελούσες υπό κοινό έλεγχο.

ΛΟΓΙΣΤΙΚΉ ΜΈΘΟΔΟς

14. Όλες οι συνενώσεις επιχειρήσεων θα λογιστικοποιούνται με την εφαρμογή της μεθόδου της αγοράς.

15. Η μέθοδος της αγοράς εξετάζει τη συνένωση επιχειρήσεων από την πλευρά της συνενούμενης οικονομικής οντότητας που αναγνωρίζεται ως ο αποκτών. Ο αποκτών αγοράζει καθαρά περιουσιακά στοιχεία και αναγνωρίζει τα αποκτηθέντα περιουσιακά στοιχεία, και τις αναληφθείσες υποχρεώσεις και τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις, περιλαμβανομένων εκείνων που δεν είχαν αναγνωριστεί προηγουμένως από τον αποκτώμενο. Η επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων δεν επηρεάζεται από τη συναλλαγή, ούτε αναγνωρίζονται επιπρόσθετα περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις του αποκτώντος λόγω της συναλλαγής, διότι δεν αποτελούν αντικείμενο της συναλλαγής.

ΕΦΑΡΜΟΓΉ ΤΗς ΜΕΘΌΔΟΥ ΑΓΟΡΆς

16. Η εφαρμογή της μεθόδου της αγοράς συνεπάγεται τα ακόλουθα βήματα:

α) την αναγνώριση του αποκτώντος·

β) την επιμέτρηση του κόστους της συνένωσης επιχειρήσεων και

γ) τον επιμερισμό, κατά την ημερομηνία της απόκτησης, του κόστους της συνένωσης επιχειρήσεων στα αποκτηθέντα περιουσιακά στοιχεία και στις αναληφθείσες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες υποχρεώσεις.

Η αναγνώριση του αποκτώντος

17. Ο αποκτών θα αναγνωρίζεται για κάθε συνένωση επιχειρήσεων. Ο αποκτών είναι η συνενωμένη οικονομική οντότητα που αποκτά τον έλεγχο των άλλων συνενωμένων οικονομικών οντοτήτων ή επιχειρήσεων.

18. Επειδή η μέθοδος της αγοράς εξετάζει τη συνένωση επιχειρήσεων από την πλευρά του αποκτώντος, θεωρεί ότι ένα από τα μέρη της συναλλαγής μπορεί να αναγνωριστεί ως αποκτών.

19. Έλεγχος είναι η ισχύς να κατευθύνεις τις οικονομικές και επιχειρηματικές πολιτικές μιας οικονομικής οντότητας, ή επιχείρησης ούτως ώστε να λαμβάνεις οφέλη από τις δραστηριότητές της. Μια συνενωμένη οικονομική οντότητα θα θεωρείται ότι έχει αποκτήσει τον έλεγχο μιας άλλης συνενωμένης οικονομικής οντότητας όταν αποκτά περισσότερο από το ήμισυ των δικαιωμάτων ψήφου της άλλης οικονομικής οντότητας, εκτός αν μπορεί να αποδειχθεί ότι το ιδιοκτησιακό δικαίωμα αυτό δεν αποτελεί έλεγχο. Έστω και αν μία από τις συνενωμένες επιχειρήσεις δεν αποκτήσει περισσότερο από το ήμισυ των δικαιωμάτων ψήφου μιας άλλης συνενωμένης οικονομικής οντότητας, θα μπορούσε να αποκτήσει τον έλεγχο αυτής της άλλης οικονομικής οντότητας αν, ως αποτέλεσμα της συνένωσης, αποκτά:

α) ισχύ σε πέραν του ημίσεως των δικαιωμάτων ψήφου της άλλης οικονομικής οντότητας, δυνάμει συμφωνίας με άλλους επενδυτές, ή

β) το δικαίωμα να κατευθύνει την οικονομική και επιχειρηματική πολιτική της άλλης οικονομικής οντότητας, σύμφωνα με καταστατικό ή συμβατικό όρο, ή

γ) ισχύ να διορίζει ή να παύει την πλειονότητα των μελών του διοικητικού συμβουλίου ή ισοδύναμου διοικητικού οργάνου της άλλης οικονομικής οντότητας, ή

δ) ισχύ να ρίχνει την πλειοψηφία των ψήφων στις συνεδριάσεις του διοικητικού συμβουλίου ή ισοδύναμου διοικητικού οργάνου της άλλης οικονομικής οντότητας.

20. Παρότι μπορεί, μερικές φορές, να είναι δύσκολο να εντοπιστεί ο αποκτών, υπάρχουν συνήθως ενδείξεις της υπάρξεώς του. Για παράδειγμα:

α) αν η εύλογη αξία μιας εκ των συνενωμένων οικονομικών οντοτήτων είναι σημαντικά υψηλότερη από εκείνη της άλλης συνενωμένης οικονομικής οντότητας, η οικονομική οντότητα με την υψηλότερη εύλογη αξία είναι πιθανό να είναι ο αποκτών·

β) αν η συνένωση επιχειρήσεων πραγματοποιείται με την ανταλλαγή κοινών συμμετοχικών τίτλων με δικαίωμα ψήφου έναντι μετρητών ή άλλων περιουσιακών στοιχείων, η οικονομική οντότητα που παραχωρεί μετρητά ή άλλα περιουσιακά στοιχεία είναι πιθανό να είναι ο αποκτών και

γ) αν η συνένωση επιχειρήσεων καταλήγει στη δυνατότητα της διοίκησης της μιας συνενωμένης οικονομικής οντότητας να επιλέγει την ομάδα διοίκησης της προκύπτουσας συνενωμένης οικονομικής οντότητας, η οικονομική οντότητα της οποίας η διοίκηση έχει τη δυνατότητα αυτή είναι πιθανό να είναι ο αποκτών.

21. Σε συνένωση επιχειρήσεων που πραγματοποιείται μέσω ανταλλαγής συμμετοχικών τίτλων, η οικονομική οντότητα που εκδίδει τους συμμετοχικούς τίτλους συνήθως είναι και ο αποκτών. Ωστόσο, θα πρέπει να εξεταστούν όλα τα σχετικά γεγονότα και οι συνθήκες για να προσδιοριστεί ποια από τις συνενωμένες οικονομικές οντότητες έχει την ισχύ να κατευθύνει τις οικονομικές και επιχειρηματικές πολιτικές της άλλης οικονομικής οντότητας (ή οικονομικών οντοτήτων) ώστε να αντλεί οφέλη από τη δραστηριότητά της (ή τις δραστηριότητές τους). Σε κάποιες συνενώσεις επιχειρήσεων, που συχνά αποκαλούνται ανάστροφες αποκτήσεις, ο αποκτών είναι η οικονομική οντότητα της οποίας οι συμμετοχικοί τίτλοι έχουν αποκτηθεί και η εκδότρια οικονομική οντότητα είναι ο αποκτών. Αυτό θα μπορούσε να ήταν η περίπτωση όταν, για παράδειγμα, μια ιδιωτική οικονομική οντότητα κανονίζει την «απόκτησή» της από μια μικρότερη δημόσια οικονομική οντότητα ως μέσο εισαγωγής της σε χρηματιστήριο. Αν και από νομική άποψη η δημόσια οικονομική οντότητα θεωρείται ως η μητρική και η ιδιωτική οικονομική οντότητα θεωρείται ως η θυγατρική, η νόμιμη θυγατρική είναι ο αποκτών αν έχει την ισχύ να κατευθύνει τις οικονομικές και επιχειρηματικές πολιτικές της νόμιμης μητρικής εταιρείας ώστε να αντλεί οφέλη από τις δραστηριότητές της. Συνήθως, ο αποκτών είναι η μεγαλύτερη σε μέγεθος οικονομική οντότητα, όμως τα γεγονότα και οι συνθήκες που διέπουν μια συνένωση υποδεικνύουν κάποιες φορές ότι η μικρότερη οικονομική οντότητα αποκτά τη μεγαλύτερη οικονομική οντότητα. Παρέχεται καθοδήγηση για τη λογιστικοποίηση των ανάστροφων αποκτήσεων στις παραγράφους B1-B15 του προσαρτήματος B.

22. 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 θα αναγνωριστεί ως αποκτών βάσει των ενδείξεων που υπάρχουν.

23. Ομοίως, όταν μια συνένωση επιχειρήσεων αφορά περισσότερες από δύο συνενωμένες επιχειρήσεις, μια από τις συνενωμένες επιχειρήσεις που προϋπήρχε της συνένωσης θα αναγνωριστεί ως αποκτών βάσει των ενδείξεων που υπάρχουν. Ο προσδιορισμός του αποκτώντος στις περιπτώσεις αυτές θα λαμβάνει υπόψη, μεταξύ άλλων, ποια από τις συνενωμένες οικονομικές οντότητες έθεσε σε εφαρμογή τη συνένωση και αν τα περιουσιακά στοιχεία ή τα έσοδα μιας εκ των συνενωμένων οικονομικών οντοτήτων υπερβαίνουν σε σημαντικό βαθμό εκείνα των άλλων.

Κόστος συνένωσης επιχειρήσεων

24. Ο αποκτών θα επιμετρά το κόστος μιας συνένωσης επιχειρήσεων ως το σύνολο:

α) των εύλογων αξιών, κατά την ημερομηνία της ανταλλαγής, των περιουσιακών στοιχείων που παραχωρήθηκαν, των υποχρεώσεων που δημιουργήθηκαν ή αναλήφθηκαν και των συμμετοχικών τίτλων που εκδόθηκαν από τον αποκτώντα, ως αντάλλαγμα για τον έλεγχο του αποκτώμενου, πλέον

β) κάθε κόστους που αποδίδεται άμεσα στη συνένωση επιχειρήσεων.

25. Η ημερομηνία της απόκτησης είναι η ημερομηνία κατά την οποία ο αποκτών ουσιαστικά αποκτά τον έλεγχο του αποκτώμενου. Όταν αυτό επιτυγχάνεται μέσω μιας μόνο πράξης ανταλλαγής, η ημερομηνία της ανταλλαγής συμπίπτει με την ημερομηνία της απόκτησης. Όμως, μια συνένωση επιχειρήσεων μπορεί να περιλαμβάνει περισσότερες από μία πράξεις ανταλλαγής, για παράδειγμα όταν πραγματοποιείται σταδιακά με διαδοχικές αγορές μετοχών. Όταν συμβαίνει αυτό:

α) το κόστος της συνένωσης είναι το συνολικό κόστος των ξεχωριστών συναλλαγών και

β) η ημερομηνία της ανταλλαγής είναι η ημερομηνία της κάθε πράξης ανταλλαγής (δηλαδή, η ημερομηνία που κάθε ξεχωριστή επένδυση αναγνωρίζεται στις οικονομικές καταστάσεις του αποκτώντος), ενώ η ημερομηνία της απόκτησης είναι η ημερομηνία που ο αποκτών εξασφαλίζει τον έλεγχο του αποκτώμενου.

26. Σύμφωνα με την παράγραφο 24, τα περιουσιακά στοιχεία που παραχωρούνται και οι υποχρεώσεις που δημιουργούνται ή αναλαμβάνονται από τον αποκτώντα προκειμένου να αποκτήσει τον έλεγχο του αποκτώμενου, απαιτείται να επιμετρώνται στις εύλογες αξίες τους κατά την ημερομηνία της ανταλλαγής. Συνεπώς, όταν ο διακανονισμός ολόκληρου ή μέρους του κόστους της συνένωσης επιχειρήσεων αναβάλλεται, η εύλογη αξία εκείνου του αναβαλλόμενου συστατικού στοιχείου θα προσδιορίζεται με την προεξόφληση των καταβλητέων ποσών στην παρούσα αξία τους κατά την ημερομηνία της ανταλλαγής, λαμβάνοντας υπόψη κάθε υπερτίμηση ή μείωση που δύναται να δημιουργηθεί κατά τον διακανονισμό.

27. Η δημοσιευμένη τιμή κατά την ημερομηνία της ανταλλαγής ενός διαπραγματευόμενου συμμετοχικού τίτλου παρέχει την καλύτερη ένδειξη για την εύλογη αξία του τίτλου και θα χρησιμοποιείται με εξαίρεση κάποιες σπάνιες περιπτώσεις. Άλλες ενδείξεις και μέθοδοι αποτίμησης πρέπει επίσης να εξετάζονται μόνο στη σπάνια περίπτωση που μπορεί ο αποκτών να καταδείξει ότι η δημοσιευμένη τιμή κατά την ημερομηνία της ανταλλαγής δεν είναι αξιόπιστος δείκτης της εύλογης αξίας και ότι άλλες ενδείξεις και μέθοδοι αποτίμησης παρέχουν μια περισσότερο αξιόπιστη επιμέτρηση της εύλογης αξίας του συμμετοχικού τίτλου. Η δημοσιευμένη τιμή κατά την ημερομηνία ανταλλαγής δεν είναι αξιόπιστη, μόνον όταν έχει επηρεασθεί από μια στενότητα της αγοράς. Αν η δημοσιευμένη τιμή κατά την ημερομηνία της ανταλλαγής δεν είναι αξιόπιστος δείκτης ή αν δεν υφίσταται δημοσιευμένη τιμή για τους συμμετοχικούς τίτλους που έχουν εκδοθεί από τον αποκτώντα, η εύλογη αξία εκείνων των τίτλων θα μπορούσε, για παράδειγμα, να εκτιμηθεί με αναφορά στην αναλογία των δικαιωμάτων στην εύλογη αξία του αποκτώντος ή με αναφορά στην αναλογία των δικαιωμάτων της εύλογης αξίας στον αποκτώμενο, οποιαδήποτε είναι περισσότερο προφανής. Η εύλογη αξία κατά την ημερομηνία της ανταλλαγής των χρηματικών περιουσιακών στοιχείων που παραχωρήθηκαν σε κατόχους μετοχών του αποκτώμενου αντί συμμετοχικών τίτλων μπορεί επίσης να παρέχει μια ένδειξη της συνολικής εύλογης αξίας που παραχωρήθηκε από τον αποκτώντα ως αντάλλαγμα για τον έλεγχο του αποκτώμενου. Σε κάθε περίπτωση, θα λαμβάνονται υπόψη όλες οι πτυχές της συνένωσης, περιλαμβανομένων των σημαντικών παραγόντων που επηρέασαν τις διαπραγματεύσεις. Παρέχεται περαιτέρω καθοδήγηση για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας των συμμετοχικών τίτλων στο ΔΛΠ 39 *Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση*.

28. Το κόστος μιας συνένωσης επιχειρήσεων περιλαμβάνει τις υποχρεώσεις που δημιουργήθηκαν ή αναλήφθηκαν από τον αποκτώντα ως αντάλλαγμα για τον έλεγχο του αποκτώμενου. Μελλοντικές ζημίες ή άλλα κόστη που αναμένεται να δημιουργηθούν λόγω της συνένωσης δεν είναι υποχρεώσεις που δημιουργήθηκαν ή αναλήφθηκαν από τον αποκτώντα ως αντάλλαγμα για τον έλεγχο του αποκτώμενου και συνεπώς δεν περιλαμβάνονται στο κόστος της συνένωσης.

29. Στο κόστος μιας συνένωσης επιχειρήσεων περιλαμβάνεται κάθε κόστος που αποδίδεται άμεσα στη συνένωση, όπως οι επαγγελματικές αμοιβές που καταβάλλονται σε λογιστές, νομικούς συμβούλους, εκτιμητές και άλλους συμβούλους, για την πραγματοποίηση της συνένωσης. Γενικά έξοδα διοίκησης, περιλαμβανομένου και του κόστους λειτουργίας ενός τμήματος αποκτήσεων, καθώς και άλλα κόστη που δεν μπορούν άμεσα να αποδοθούν στη συγκεκριμένη συνένωση που λογιστικοποιείται, δεν περιλαμβάνονται στο κόστος της συνένωσης: αναγνωρίζονται ως έξοδα κατά την πραγματοποίησή τους.

30. Το κόστος της διευθέτησης και της έκδοσης χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της πράξης έκδοσης των υποχρεώσεων, έστω και αν οι υποχρεώσεις εκδίδονται για να πραγματοποιηθεί μια συνένωση επιχειρήσεων, και όχι κόστος που αποδίδεται άμεσα στη συνένωση. Συνεπώς, οι οικονομικές οντότητες δεν θα περιλαμβάνουν τέτοια κόστη στο κόστος μιας συνένωσης επιχειρήσεων. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 39, τέτοια κόστη θα περιλαμβάνονται στην αρχική επιμέτρηση της υποχρέωσης.

31. Ομοίως, το κόστος της έκδοσης συμμετοχικών τίτλων αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της πράξης έκδοσης συμμετοχικών τίτλων, έστω και αν οι συμμετοχικοί τίτλοι εκδίδονται για να πραγματοποιηθεί μια συνένωση επιχειρήσεων, και όχι κόστος που αποδίδεται άμεσα στη συνένωση. Συνεπώς, οι οικονομικές οντότητες δεν θα περιλαμβάνουν τέτοια κόστη στο κόστος μιας συνένωσης επιχειρήσεων. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 32 *Χρηματοοικονομικά μέσα: Παρουσίαση*, τα κόστη αυτά μειώνουν το προϊόν της έκδοσης συμμετοχικών τίτλων.

Προσαρμογές στο κόστος μιας συνένωσης επιχειρήσεων που εξαρτάται από μελλοντικά γεγονότα

32. 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.

33. 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, ακόμη και αν υπάρχει κάποια αβεβαιότητα. Αν τα μελλοντικά γεγονότα δεν συμβούν ή η εκτίμηση πρέπει να αναθεωρηθεί, το κόστος της συνένωσης επιχειρήσεων θα προσαρμοστεί ανάλογα.

34. Όμως, όταν 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 εκτιμηθεί αξιόπιστα. Αν η προσαρμογή μεταγενέστερα καταστεί πιθανή και δυνάμενη να εκτιμηθεί αξιόπιστα, το επιπλέον αντάλλαγμα θα θεωρείται ως προσαρμογή στο κόστος της συνένωσης.

35. Σε μερικές περιπτώσεις, ο αποκτών μπορεί να χρειάζεται να προβεί σε συμπληρωματική πληρωμή προς τον πωλητή, ως αποζημίωση για τη μείωση στην αξία των παραχωρηθέντων περιουσιακών στοιχείων, των εκδοθέντων συμμετοχικών τίτλων ή των υποχρεώσεων που δημιουργήθηκαν ή αναλήφθηκαν από τον αποκτώντα ως αντάλλαγμα για τον έλεγχο του αποκτώμενου. Αυτό συμβαίνει, για παράδειγμα, όταν ο αποκτών εγγυάται τη χρηματιστηριακή τιμή των συμμετοχικών ή χρεωστικών τίτλων που εξέδωσε ως μέρος του κόστους της συνένωσης επιχειρήσεων και απαιτείται να προβεί σε μια περαιτέρω έκδοση συμμετοχικών ή χρεωστικών τίτλων για την αποκατάσταση του αρχικώς προσδιορισμένου κόστους. Στις περιπτώσεις αυτές, δεν αναγνωρίζεται αύξηση του κόστους της συνένωσης επιχειρήσεων. Στην περίπτωση των συμμετοχικών τίτλων, η εύλογη αξία της επιπρόσθετης καταβολής αντισταθμίζεται με ισοδύναμη μείωση της αξίας που αποδίδεται στους συμμετοχικούς τίτλους που εκδόθηκαν αρχικά. Στην περίπτωση των χρεωστικών τίτλων, η επιπρόσθετη καταβολή θεωρείται μια μείωση του υπέρ το άρτιο ή μια αύξηση του υπό το άρτιο ποσού της αρχικής έκδοσης.

Επιμερισμός του κόστους συνένωσης επιχειρήσεων στα αποκτηθέντα περιουσιακά στοιχεία και τις αναληφθείσες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες υποχρεώσεις

36. Κατά την ημερομηνία της απόκτησης, ο αποκτών θα επιμερίσει το κόστος της συνένωσης επιχειρήσεων αναγνωρίζοντας τα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις και τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις της αποκτώμενης που πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης της παραγράφου 37, στις εύλογες αξίες τους εκείνης της ημερομηνίας, εκτός από μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία (ή ομάδες διάθεσης) που κατατάσσονται ως κατεχόμενα για πώληση σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5 *Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες,* που θα αναγνωρίζονται στην εύλογη αξία μείον το κόστος της πώλησης. Οποιαδήποτε διαφορά μεταξύ του κόστους της συνένωσης επιχειρήσεων και της συμμετοχής του αποκτώντος στην καθαρή εύλογη αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των ενδεχόμενων υποχρεώσεων που έχουν αναγνωριστεί κατ' αυτόν τον τρόπο θα λογιστικοποιούνται σύμφωνα με τις παραγράφους 51-57.

37. Ο αποκτών θα αναγνωρίζει ξεχωριστά τα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις και τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις του αποκτώμενου κατά την ημερομηνία της απόκτησης μόνον αν πληρούν τα ακόλουθα κριτήρια την ημερομηνία εκείνη:

α) στην περίπτωση περιουσιακού στοιχείου εκτός από *άυλο περιουσιακό στοιχείο,* είναι πιθανό τα συνδεδεμένα μελλοντικά οικονομικά οφέλη να εισρεύσουν στον αποκτώντα και η εύλογη αξία του να μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία·

β) στην περίπτωση υποχρέωσης εκτός από ενδεχόμενη υποχρέωση, είναι πιθανό να απαιτηθεί εκροή των πόρων που συνθέτουν τα οικονομικά οφέλη για τον διακανονισμό της δέσμευσης και η εύλογη αξία της να μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα·

γ) στην περίπτωση άυλου περιουσιακού στοιχείου ή ενδεχόμενης υποχρέωσης, η εύλογη αξία μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία.

38. Η κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων του αποκτώντος θα ενσωματώνει τα κέρδη και τις ζημίες του αποκτώμενου μετά την ημερομηνία της απόκτησης με την περίληψη των εσόδων και των εξόδων του αποκτώμενου βάσει του κόστους της συνένωσης επιχειρήσεων για τον αποκτώντα. Για παράδειγμα, το έξοδο απόσβεσης που περιλαμβάνεται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων μετά την ημερομηνία της απόκτησης που σχετίζεται με τα αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία του αποκτώμενου, θα βασίζεται στις εύλογες αξίες εκείνων των αποσβέσιμων περιουσιακών στοιχείων κατά την ημερομηνία της απόκτησης, δηλαδή το κόστος τους για τον αποκτώντα.

39. Η εφαρμογή της μεθόδου της αγοράς αρχίζει από την ημερομηνία της απόκτησης, που είναι η ημερομηνία κατά την οποία ο αποκτών ουσιαστικά αποκτά τον έλεγχο του αποκτώμενου. Επειδή ο έλεγχος είναι η ισχύς να κατευθύνεις τις οικονομικές και επιχειρηματικές πολιτικές μιας οικονομικής οντότητας ή επιχείρησης ώστε να αποκτάς οφέλη από τις δραστηριότητές της, δεν είναι αναγκαίο να έχει κλείσει ή οριστικοποιηθεί κατά το νόμο μια συναλλαγή προτού ο αποκτών αποκτήσει τον έλεγχο. Όλα τα σχετικά γεγονότα ή συνθήκες πέριξ μιας συνένωσης επιχειρήσεων πρέπει να λαμβάνονται υπόψη κατά τον προσδιορισμό του χρόνου που ο αποκτών απέκτησε τον έλεγχο.

40. Επειδή ο αποκτών αναγνωρίζει τα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις και τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις του αποκτώμενου που πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης της παραγράφου 37 στις εύλογες αξίες τους κατά την ημερομηνία της απόκτησης, οποιαδήποτε δικαίωμα της μειοψηφίας στον αποκτώμενο παρουσιάζεται στην αναλογία της μειοψηφίας επί της καθαρής εύλογης αξίας εκείνων των στοιχείων. Οι παράγραφοι Β16 και Β17 του προσαρτήματος Β παρέχουν καθοδήγηση για τον προσδιορισμό των εύλογων αξιών των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των ενδεχόμενων υποχρεώσεων του αποκτώμενου, για τους σκοπούς του επιμερισμού του κόστος μιας συνένωσης επιχειρήσεων.

Αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις του αποκτώμενου

41. Σύμφωνα με την παράγραφο 36, ο αποκτών αναγνωρίζει ξεχωριστά ως μέρος του επιμερισμού του κόστους της συνένωσης μόνο τα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις και τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις του αποκτώμενου που υπήρχαν κατά την ημερομηνία της απόκτησης και που πληρούν τις προϋποθέσεις αναγνώρισης της παραγράφου 37. Συνεπώς:

α) ο αποκτών θα αναγνωρίσει τις υποχρεώσεις για τη διακοπή ή τη μείωση των δραστηριοτήτων του αποκτώμενου ως μέρος του επιμερισμού του κόστους της συνένωσης μόνον όταν ο αποκτών έχει, κατά την ημερομηνία της απόκτησης, μια υφιστάμενη υποχρέωση για την αναδιάρθρωση που αναγνωρίζεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 37 *Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία* και

β) κατά τον επιμερισμό του κόστους της συνένωσης, ο αποκτών δεν θα αναγνωρίσει υποχρεώσεις για μελλοντικές ζημίες ή άλλα κόστη που αναμένεται να πραγματοποιηθούν λόγω της συνένωσης επιχειρήσεων.

42. Μια πληρωμή που η οικονομική οντότητα έχει δεσμευτεί συμβατικά να καταβάλει, για παράδειγμα, στους υπαλλήλους ή τους προμηθευτές της σε περίπτωση που αποκτηθεί στα πλαίσια μιας συνένωσης επιχειρήσεων είναι μια παρούσα δέσμευση της οικονομικής οντότητας που θεωρείται ενδεχόμενη δέσμευση έως ότου καταστεί πιθανή η πραγματοποίηση μιας συνένωσης επιχειρήσεων. Η συμβατική δέσμευση αναγνωρίζεται ως υποχρέωση από την οικονομική οντότητα σύμφωνα με το ΔΛΠ 37 όταν καταστεί πιθανή μια συνένωση επιχειρήσεων και η δέσμευση μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα. Συνεπώς, όταν πραγματοποιείται η συνένωση επιχειρήσεων, εκείνη η υποχρέωση του αποκτώμενου αναγνωρίζεται από τον αποκτώντα ως μέρος του επιμερισμού του κόστους της συνένωσης.

43. Όμως, το πρόγραμμα αναδιάρθρωσης ενός αποκτώμενου του οποίου η εκτέλεση εξαρτάται από την απόκτησή του στα πλαίσια μιας συνένωσης επιχειρήσεων δεν είναι, αμέσως πριν τη συνένωση επιχειρήσεων, παρούσα δέσμευση του αποκτώμενου. Ούτε αποτελεί ενδεχόμενη υποχρέωση του αποκτώμενου αμέσως πριν τη συνένωση διότι δεν είναι πιθανή δέσμευση που προκύπτει από παρελθόντα γεγονότα και της οποίας η ύπαρξη θα επιβεβαιωθεί μόνο από την πραγματοποίηση ή μη πραγματοποίηση ενός ή περισσότερων αβέβαιων μελλοντικών γεγονότων, που δεν εμπίπτουν ολοκληρωτικά στον έλεγχο του αποκτώμενου. Συνεπώς, ο αποκτών δεν θα αναγνωρίσει υποχρέωση για τέτοια προγράμματα αναδιάρθρωσης ως μέρος του επιμερισμού του κόστους της συνένωσης.

44. Τα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις που αναγνωρίζονται σύμφωνα με την παράγραφο 36 περιλαμβάνουν κάθε περιουσιακό στοιχείο και υποχρέωση του αποκτώμενου που αγοράζει ή αναλαμβάνει ο αποκτών, περιλαμβανομένων όλων των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων. Θα μπορούσαν επίσης να περιλάβουν περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που δεν είχαν αναγνωριστεί προηγουμένως στις οικονομικές καταστάσεις του αποκτώμενου, π.χ. επειδή δεν πληρούσαν τις προϋποθέσεις για αναγνώριση πριν από την απόκτηση. Για παράδειγμα, ένα φορολογικό όφελος που απορρέει από τις φορολογικές ζημίες του αποκτώμενου που δεν είχε αναγνωριστεί από τον αποκτώντα πριν τη συνένωση επιχειρήσεων πληροί τις προϋποθέσεις για αναγνώριση ως αναγνωρίσιμο περιουσιακό στοιχείο σύμφωνα με την παράγραφο 36 αν είναι πιθανό ότι ο αποκτών θα έχει φορολογητέα κέρδη μελλοντικά που θα μπορούν να συμψηφιστούν με το φορολογικό όφελος που δεν έχει αναγνωριστεί.

Άυλα περιουσιακά στοιχεία του αποκτώμενου

45. Σύμφωνα με την παράγραφο 37, ο αποκτών αναγνωρίζει ξεχωριστά ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο του αποκτώμενου κατά την ημερομηνία της απόκτησης μόνον εφόσον πληροί τον ορισμό του άυλου περιουσιακού στοιχείου στο ΔΛΠ 38 *Άυλα περιουσιακά στοιχεία* και η εύλογη αξία του μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα. Αυτό σημαίνει ότι ο αποκτών αναγνωρίζει ως περιουσιακό στοιχείο διακεκριμένα από την υπεραξία, ένα έργο έρευνας και ανάπτυξης σε εξέλιξη του αποκτώμενου αν το έργο πληροί τις προϋποθέσεις για ορισμό ως άυλο περιουσιακό στοιχείο και η εύλογη αξία του μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα. Το ΔΛΠ 38 παρέχει καθοδήγηση στον καθορισμό κατά πόσο η εύλογη αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που αποκτήθηκε σε συνένωση επιχειρήσεων μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.

46. Ένα μη χρηματικό περιουσιακό στοιχείο χωρίς φυσική υπόσταση πρέπει να είναι αναγνωρίσιμο για να πληροί τον ορισμό ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 38, ένα περιουσιακό στοιχείο πληροί το κριτήριο της αναγνωρισιμότητας στον ορισμό του άυλου περιουσιακού στοιχείου μόνον αν:

α) διαχωρίζεται, ήτοι μπορεί να διαχωριστεί ή να διαιρεθεί από την οικονομική οντότητα και να πωληθεί, μεταβιβαστεί, παραχωρηθεί, ενοικιαστεί ή ανταλλαγεί είτε μεμονωμένα είτε σε συνδυασμό με σχετικό συμβόλαιο, περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση ή

β) προκύπτει από συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα, ασχέτως αν τα δικαιώματα αυτά είναι μεταβιβάσιμα ή διαχωρίζονται από την οικονομική οντότητα ή από άλλα δικαιώματα και δεσμεύσεις.

Ενδεχόμενες υποχρεώσεις του αποκτώμενου

47. Η παράγραφος 37 καθορίζει ότι ο αποκτών αναγνωρίζει ξεχωριστά μια ενδεχόμενη υποχρέωση του αποκτώμενου ως μέρος του επιμερισμού του κόστους μιας συνένωσης επιχειρήσεων μόνον εάν η εύλογη αξία της μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα. Αν η εύλογη αξία της δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα:

α) υπάρχει προκύπτουσα επίδραση στο ποσό που αναγνωρίζεται ως υπεραξία ή που λογιστικοποιείται σύμφωνα με την παράγραφο 56 και

β) ο αποκτών θα γνωστοποιεί τις πληροφορίες γι' αυτήν την ενδεχόμενη υποχρέωση που απαιτούνται να γνωστοποιηθούν σύμφωνα με το ΔΛΠ 37.

Η παράγραφος Β16 σημείο 1 του προσαρτήματος Β παρέχει καθοδήγηση για τον καθορισμό της εύλογης αξίας μιας ενδεχόμενης υποχρέωσης.

48. Μετά την αρχική τους αναγνώριση, ο αποκτών θα επιμετρήσει τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις που αναγνωρίζονται ξεχωριστά σύμφωνα με την παράγραφο 36 στο μεγαλύτερο:

α) του ποσού που θα αναγνωριζόταν σύμφωνα με το ΔΛΠ 37 και

β) του ποσού που αναγνωρίστηκε αρχικά μείον, όπου αρμόζει, τη συνολική απόσβεση που αναγνωρίστηκε σύμφωνα με το ΔΛΠ 18 *Έσοδα*.

49. Η απαίτηση της παραγράφου 48 δεν εφαρμόζεται σε συμβάσεις που λογιστικοποιήθηκαν σύμφωνα με το ΔΛΠ 39. Όμως, δανειακές δεσμεύσεις που εξαιρούνται από το πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 39 που δεν αποτελούν δεσμεύσεις για παροχές δανείων σε επιτόκια χαμηλότερα από εκείνα της αγοράς λογιστικοποιούνται ως ενδεχόμενες υποχρεώσεις του αποκτώμενου αν, κατά την ημερομηνία της απόκτησης, δεν είναι πιθανό να απαιτηθεί εκροή πόρων που περικλείουν οικονομικά οφέλη για την εξόφληση της δέσμευσης ή αν το ποσό της δέσμευσης δεν μπορεί να επιμετρηθεί με επαρκή αξιοπιστία. Τέτοια δανειακή δέσμευση, σύμφωνα με την παράγραφο 37, αναγνωρίζεται ξεχωριστά ως μέρος του επιμερισμού του κόστους μιας συνένωσης μόνον εάν η εύλογη αξία της μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.

50. Οι ενδεχόμενες υποχρεώσεις που αναγνωρίζονται ξεχωριστά ως μέρος του επιμερισμού του κόστους μιας συνένωσης επιχειρήσεων είναι εκτός του πεδίου εφαρμογής του ΔΛΠ 37. Όμως, ο αποκτών θα γνωστοποιεί γι' αυτές τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις τις πληροφορίες που απαιτούνται να γνωστοποιηθούν σύμφωνα με το ΔΛΠ 37 για κάθε κατηγορία πρόβλεψης.

Υπεραξία

51. Την ημερομηνία της απόκτησης, ο αποκτών θα:

α) αναγνωρίσει την υπεραξία που αποκτήθηκε σε συνένωση επιχειρήσεων ως περιουσιακό στοιχείο και

β) επιμετρήσει αρχικά εκείνη την υπεραξία στο κόστος, όντας το υπερβάλλον κόστος της συνένωσης επιχειρήσεων πάνω από τη συμμετοχή του αποκτώντος στην καθαρή εύλογη αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, στις υποχρεώσεις και στις ενδεχόμενες υποχρεώσεις που έχουν αναγνωριστεί σύμφωνα με την παράγραφο 36.

52. Η υπεραξία που αποκτάται σε μια συνένωση επιχειρήσεων αντιπροσωπεύει μια καταβολή του αποκτώντος εν όψει μελλοντικών οικονομικών ωφελειών από περιουσιακά στοιχεία που δεν δύνανται να προσδιοριστούν μεμονωμένα και να αναγνωριστούν ιδιαιτέρως.

53. Υπάρχει προκύπτουσα επίδραση στο ποσό που αναγνωρίζεται ως υπεραξία κατά την ημερομηνία της απόκτησης (ή που λογιστικοποιείται σύμφωνα με την παράγραφο 56), ανάλογα με το βαθμό που τα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία, οι υποχρεώσεις και οι ενδεχόμενες υποχρεώσεις δεν πληρούν τα κριτήρια της παραγράφου 37 για ξεχωριστή αναγνώριση κατά την ημερομηνία της απόκτησης. Αυτό γιατί η υπεραξία επιμετράται ως το υπολειπόμενο κόστος της συνένωσης επιχειρήσεων μετά την αναγνώριση των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των ενδεχόμενων υποχρεώσεων του αποκτώμενου.

54. Μετά την αρχική αναγνώριση, ο αποκτών θα επιμετρά την αποκτηθείσα σε συνένωση επιχειρήσεων υπεραξία στο κόστος μείον οποιωνδήποτε σωρευμένων ζημιών απομείωσης.

55. Η υπεραξία που αποκτάται σε μια συνένωση επιχειρήσεων δεν θα αποσβένεται. Αντίθετα, ο αποκτών θα την εξετάζει για απομείωση αξίας σε ετήσια βάση ή και πιο συχνά αν τα γεγονότα ή οι μεταβολές των συνθηκών υποδεικνύουν ότι θα μπορούσε να απομειωθεί η αξία, σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 *Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων*.

Υπέρβαση της συμμετοχής του αποκτώντος στην καθαρή εύλογη αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των ενδεχόμενων υποχρεώσεων του αποκτώμενου πάνω από το κόστος

56. Αν η συμμετοχή του αποκτώντος στην καθαρή εύλογη αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, τις υποχρεώσεις και τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις που έχουν αναγνωριστεί σύμφωνα με την παράγραφο 36 υπερβαίνει το κόστος της συνένωσης επιχειρήσεων, ο αποκτών θα:

α) επανεκτιμήσει την αναγνώριση και την επιμέτρηση των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των ενδεχόμενων υποχρεώσεων και την επιμέτρηση του κόστους της συνένωσης και

β) αναγνωρίσει αμέσως στο κέρδος ή στη ζημία κάθε εναπομένουσα υπέρβαση μετά την επανεκτίμηση αυτή.

57. Κέρδος που αναγνωρίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 56 θα μπορούσε να συνίσταται από ένα ή περισσότερα από τα ακόλουθα συστατικά στοιχεία:

α) λάθη στην επιμέτρηση της εύλογης αξίας είτε του κόστους της συνένωσης είτε των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των ενδεχόμενων υποχρεώσεων του αποκτώμενου. Πιθανά μελλοντικά κόστη που προκύπτουν σε σχέση με τον αποκτώμενο που δεν αντικατοπτρίζονται ορθά στην εύλογη αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων ή των ενδεχόμενων υποχρεώσεων του αποκτώμενου είναι μια πιθανή αιτία τέτοιων λαθών·

β) μια απαίτηση σε λογιστικό πρότυπο για την επιμέτρηση αναγνωρίσιμων καθαρών περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν σε ποσό που δεν είναι η εύλογη αξία αλλά που θεωρείται ως να είναι η εύλογη αξία για τους σκοπούς του επιμερισμού του κόστους της συνένωσης. Για παράδειγμα, η καθοδήγηση του προσαρτήματος Β για τον προσδιορισμό των εύλογων αξιών των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων του αποκτώμενου απαιτεί το ποσό που εκχωρείται στα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις να μην είναι προεξοφλημένο·

γ) μια συμφέρουσα αγορά.

Συνένωση επιχειρήσεων που επιτυγχάνεται σταδιακά

58. Μια συνένωση επιχειρήσεων μπορεί να αφορά περισσότερες από μία συναλλαγές ανταλλαγής, για παράδειγμα όταν πραγματοποιείται σταδιακά με διαδοχικές αγορές μετοχών. Σε τέτοια περίπτωση, κάθε συναλλαγή ανταλλαγής θα αντιμετωπίζεται ξεχωριστά από τον αποκτώντα, χρησιμοποιώντας το κόστος της συναλλαγής και τις πληροφορίες για τις εύλογες αξίες κατά την ημερομηνία της κάθε συναλλαγής ανταλλαγής, για να προσδιορίσει το κόστος της υπεραξίας που συνδέεται με εκείνη την πράξη. Αυτό καταλήγει σε μια βήμα προς βήμα σύγκριση του κόστους των επιμέρους επενδύσεων, με τη συμμετοχή του αγοραστή στην εύλογη αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των ενδεχόμενων υποχρεώσεων του αποκτώμενου σε κάθε βήμα.

59. Όταν μια συνένωση επιχειρήσεων αφορά περισσότερες από μία συναλλαγές ανταλλαγής, οι εύλογες αξίες των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των ενδεχόμενων υποχρεώσεων μπορεί να διαφέρουν στην ημερομηνία κάθε συναλλαγής ανταλλαγής. Επειδή:

α) τα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία, οι υποχρεώσεις και οι ενδεχόμενες υποχρεώσεις του αποκτώμενου επαναδιατυπώνονται θεωρητικά στις εύλογες αξίες τους κατά την ημερομηνία κάθε συναλλαγής ανταλλαγής για να προσδιοριστεί το ποσό της υπεραξίας που συνδέεται με κάθε συναλλαγή και

β) τα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία, οι υποχρεώσεις και οι ενδεχόμενες υποχρεώσεις του αποκτώμενου πρέπει στη συνέχεια να αναγνωριστούν από τον αποκτώντα στις εύλογες αξίες τους κατά την ημερομηνία της απόκτησης.

κάθε προσαρμογή σε αυτές τις εύλογες αξίες που σχετίζεται με προηγούμενη κατοχή δικαιωμάτων του αποκτώντα είναι αναπροσαρμογή και θα λογιστικοποιείται ως τέτοια. Όμως, επειδή αυτή η αναπροσαρμογή προκύπτει κατά την αρχική αναγνώριση από τον αποκτώντα των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των ενδεχόμενων υποχρεώσεων του αποκτώμενου δεν σημαίνει ότι ο αποκτών έχει επιλέξει να εφαρμόσει μια λογιστική πολιτική αναπροσαρμογής αυτών των στοιχείων μετά την αρχική αναγνώριση σύμφωνα με, για παράδειγμα, το ΔΛΠ 16 *Ενσώματα πάγια*.

60. Προτού χαρακτηριστεί ως συνένωση επιχειρήσεων, μια συναλλαγή μπορεί να έχει τις ιδιότητες μιας επένδυσης σε συνδεδεμένη εταιρεία και να λογιστικοποιείται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης σύμφωνα με το ΔΛΠ 28 *Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις*. Σε τέτοια περίπτωση, οι εύλογες αξίες των αναγνωρίσιμων καθαρών περιουσιακών στοιχείων της εκδότριας κατά την ημερομηνία κάθε προγενέστερης συναλλαγής ανταλλαγής θα έχουν προσδιοριστεί προηγουμένως κατά την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης στην επένδυση.

Αρχική λογιστικοποίηση καθοριζόμενη προσωρινά

61. Η αρχική λογιστικοποίηση μιας συνένωσης επιχειρήσεων προϋποθέτει τον εντοπισμό και τον προσδιορισμό των εύλογων αξιών που θα εκχωρηθούν στα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις και τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις του αποκτώμενου και του κόστους της συνένωσης.

62. Αν η αρχική λογιστικοποίηση μιας συνένωσης επιχειρήσεων μπορεί να προσδιοριστεί μόνο προσωρινά μέχρι το τέλος της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιήθηκε η συνένωση, επειδή είτε οι εύλογες αξίες για εκχώρηση στα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις ή τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις του αποκτώμενου είτε το κόστος της συνένωσης μπορούν να προσδιοριστούν μόνο προσωρινά, ο αποκτών θα λογιστικοποιήσει τη συνένωση χρησιμοποιώντας εκείνες τις προσωρινές αξίες. Ο αποκτών θα αναγνωρίσει οποιαδήποτε προσαρμογή σ' εκείνες τις προσωρινές αξίες ως αποτέλεσμα της ολοκλήρωσης της αρχικής λογιστικοποίησης:

α) εντός δώδεκα μηνών από την ημερομηνία της απόκτησης και

β) από την ημερομηνία της απόκτησης. Συνεπώς:

i) η λογιστική αξία ενός αναγνωρίσιμου περιουσιακού στοιχείου, μιας υποχρέωσης ή μιας ενδεχόμενης υποχρέωσης που αναγνωρίζεται ή προσαρμόζεται ως αποτέλεσμα της ολοκλήρωσης της αρχικής λογιστικοποίησης, θα υπολογίζεται ως αν η εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία της απόκτησης είχε αναγνωριστεί από την ημερομηνία εκείνη,

ii) η υπεραξία ή οποιοδήποτε κέρδος που αναγνωρίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 56 θα προσαρμόζεται από την ημερομηνία της απόκτησης κατά ένα ποσό ίσο με την προσαρμογή στην εύλογη αξία κατά την ημερομηνία της απόκτησης του αναγνωρίσιμου περιουσιακού στοιχείου, της υποχρέωσης ή της ενδεχόμενης υποχρέωσης που αναγνωρίζεται ή προσαρμόζεται,

iii) η συγκριτική πληροφόρηση που παρουσιάζεται για περιόδους πριν από την ολοκλήρωση της αρχικής λογιστικοποίησης για τη συνένωση θα παρουσιάζεται ως αν η αρχική λογιστικοποίηση είχε ολοκληρωθεί από την ημερομηνία της απόκτησης. Αυτό περιλαμβάνει οποιαδήποτε επιπρόσθετη απόσβεση ή άλλη επίδραση στο κέρδος ή στη ζημιά που αναγνωρίζεται ως αποτέλεσμα της ολοκλήρωσης της αρχικής λογιστικοποίησης.

Προσαρμογές μετά την ολοκλήρωση της αρχικής λογιστικοποίησης

63. Εκτός όπως περιγράφεται στις παραγράφους 33, 34 και 65, οι προσαρμογές στην αρχική λογιστικοποίηση για μια συνένωση επιχειρήσεων μετά την ολοκλήρωσή της θα αναγνωρίζονται μόνο για διόρθωση λάθους σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 *Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη*. Οι προσαρμογές στην αρχική λογιστικοποίηση για μια συνένωση επιχειρήσεων όταν η λογιστικοποίηση αυτή έχει ολοκληρωθεί δεν θα αναγνωρίζονται για την επίδραση αλλαγών σε υπολογισμούς. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 8, η επίδραση μιας αλλαγής σε υπολογισμούς θα αναγνωρίζεται στην τρέχουσα και σε μελλοντικές περιόδους.

64. Το ΔΛΠ 8 απαιτεί μια οικονομική οντότητα να λογιστικοποιεί μια διόρθωση λάθους αναδρομικά και να παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις ως αν το λάθος δεν είχε συμβεί ποτέ, με την επαναδιατύπωση της συγκριτικής πληροφόρησης για την προγενέστερη περίοδο (τις προγενέστερες περιόδους) στην οποία συνέβη το λάθος. Συνεπώς, η λογιστική αξία ενός αναγνωρίσιμου περιουσιακού στοιχείου, μιας υποχρέωσης ή μιας ενδεχόμενης υποχρέωσης του αποκτώμενου που αναγνωρίζεται ή προσαρμόζεται ως αποτέλεσμα διόρθωσης λάθους, θα υπολογίζεται ως αν η εύλογη αξία ή η προσαρμοσμένη εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία της απόκτησης είχε αναγνωριστεί από την ημερομηνία εκείνη. Η υπεραξία ή οποιοδήποτε κέρδος που αναγνωρίζεται σε προγενέστερη περίοδο σύμφωνα με την παράγραφο 56 θα προσαρμόζεται αναδρομικά κατά ένα ποσό ίσο με την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία της απόκτησης (η την προσαρμογή της εύλογης αξίας κατά την ημερομηνία της απόκτησης) του αναγνωρίσιμου περιουσιακού στοιχείου, της υποχρέωσης ή της ενδεχόμενης υποχρέωσης που αναγνωρίζεται (ή προσαρμόζεται).

Αναγνώριση αναβαλλόμενων φορολογικών περιουσιακών στοιχείων μετά την ολοκλήρωση της αρχικής λογιστικοποίησης

65. Αν το δυνητικό όφελος των μεταφερόμενων εις νέο φορολογικών ζημιών ή άλλων αναβαλλόμενων φορολογικών περιουσιακών στοιχείων του αποκτώμενου δεν πληρούσε τα κριτήρια της παραγράφου 37 για ξεχωριστή αναγνώριση όταν μια συνένωση επιχειρήσεων λογιστικοποιήθηκε αρχικά αλλά πραγματοποιείται μεταγενέστερα, ο αποκτών θα αναγνωρίσει το όφελος αυτό ως έσοδο σύμφωνα με το ΔΛΠ 12 *Φόροι εισοδήματος*. Επιπρόσθετα, ο αποκτών θα:

α) μειώσει τη λογιστική αξία της υπεραξίας στο ποσό που θα είχε αναγνωριστεί αν το αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο είχε αναγνωριστεί ως αναγνωρίσιμο περιουσιακό στοιχείο από την ημερομηνία της απόκτησης και

β) αναγνωρίσει τη μείωση της λογιστικής αξίας της υπεραξίας ως έξοδο.

Όμως, η διαδικασία αυτή δεν θα καταλήξει στη δημιουργία υπέρβασης όπως περιγράφεται στην παράγραφο 56, ούτε θα αυξήσει το ποσό οποιουδήποτε κέρδους που αναγνωρίστηκε προηγουμένως σύμφωνα με την παράγραφο 56.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙς

66. Ο αποκτών γνωστοποιεί πληροφορίες που επιτρέπουν στους χρήστες των οικονομικών του καταστάσεων να αξιολογήσουν τη φύση και την οικονομική επίδραση των πραγματοποιηθέντων συνενώσεων επιχειρήσεων:

α) κατά τη διάρκεια της περιόδου·

β) μετά την ημερομηνία του ισολογισμού αλλά πριν οι οικονομικές καταστάσεις εγκριθούν για έκδοση.

67. Για εφαρμογή της αρχής της παραγράφου 66 στοιχείο α), ο αποκτών θα γνωστοποιήσει τις ακόλουθες πληροφορίες για κάθε συνένωση επιχειρήσεων που πραγματοποιήθηκε στην περίοδο:

α) τις επωνυμίες και περιγραφές των συνενωμένων οικονομικών οντοτήτων ή επιχειρήσεων·

β) την ημερομηνία της απόκτησης·

γ) το ποσοστό των συμμετοχικών τίτλων με δικαίωμα ψήφου που αποκτήθηκαν·

δ) το κόστος της συνένωσης και μια περιγραφή των συστατικών στοιχείων εκείνου του κόστους, περιλαμβανομένου οποιουδήποτε κόστους που αποδίδεται άμεσα στη συνένωση. Όταν συμμετοχικοί τίτλοι εκδίδονται ή θα εκδοθούν ως μέρος του κόστους, θα γνωστοποιούνται και τα ακόλουθα:

i) ο αριθμός των συμμετοχικών τίτλων που εκδίδονται ή θα εκδοθούν και

ii) η εύλογη αξία εκείνων των συμμετοχικών τίτλων και η βάση για τον προσδιορισμό εκείνης της εύλογης αξίας. Αν δεν υπάρχει δημοσιευμένη τιμή για τους συμμετοχικούς τίτλους κατά την ημερομηνία της ανταλλαγής, θα γνωστοποιούνται οι ουσιώδεις υποθέσεις που χρησιμοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας. Αν υπάρχει δημοσιευμένη τιμή κατά την ημερομηνία της ανταλλαγής αλλά δεν χρησιμοποιήθηκε ως βάση για τον προσδιορισμό του κόστους της συνένωσης, το γεγονός αυτό θα γνωστοποιείται μαζί με: τους λόγους για τους οποίους δεν χρησιμοποιήθηκε η δημοσιευμένη τιμή. τη μέθοδο και τις σημαντικές παραδοχές που χρησιμοποιήθηκαν προκειμένου να αποδοθεί μια αξία στους συμμετοχικούς τίτλους και το συνολικό ποσό της διαφοράς μεταξύ της αξίας που αποδόθηκε στους συμμετοχικούς τίτλους και την δημοσιευμένη τους τιμή·

ε) λεπτομέρειες οποιωνδήποτε επιχειρηματικών δραστηριοτήτων τις οποίες η οικονομική οντότητα έχει αποφασίσει να διαθέσει ως αποτέλεσμα της συνένωσης·

στ) τα ποσά που αναγνωρίστηκαν κατά την ημερομηνία απόκτησης για κάθε κατηγορία περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και ενδεχόμενων υποχρεώσεων του αποκτώμενου και, εκτός αν η γνωστοποίηση δεν είναι εφικτή, τις λογιστικές αξίες για κάθε μια από αυτές τις κατηγορίες, προσδιορισμένες σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ, αμέσως πριν τη συνένωση. Αν τέτοια γνωστοποίηση δεν είναι εφικτή, το γεγονός αυτό θα γνωστοποιείται, μαζί με μια εξήγηση ως προς το γιατί συμβαίνει αυτό·

ζ) το ποσό κάθε υπέρβασης που αναγνωρίστηκε στο κέρδος ή στη ζημία, σύμφωνα με την παράγραφο 56 και το συγκεκριμένο κονδύλι στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων στην οποία η υπέρβαση αναγνωρίστηκε·

η) μια περιγραφή των παραγόντων που συντέλεσαν σε ένα κόστος που καταλήγει στην αναγνώριση της υπεραξίας –μια περιγραφή κάθε άυλου περιουσιακού στοιχείου που δεν αναγνωρίστηκε ξεχωριστά από την υπεραξία και μια εξήγηση ως προς το γιατί η εύλογη αξία του άυλου περιουσιακού στοιχείου δεν μπορούσε να επιμετρηθεί αξιόπιστα– ή μια περιγραφή της φύσης οποιασδήποτε υπέρβασης που αναγνωρίστηκε στο κέρδος ή στη ζημιά σύμφωνα με την παράγραφο 56·

θ) το ποσό του κέρδους ή της ζημίας του αποκτώμενου από την ημερομηνία της απόκτησης που περιλαμβάνεται στο κέρδος ή στη ζημιά του αποκτώντος για την περίοδο, εκτός αν η γνωστοποίηση δεν είναι εφικτή. Αν τέτοια γνωστοποίηση δεν είναι εφικτή, το γεγονός αυτό θα γνωστοποιείται, μαζί με μια εξήγηση ως προς το γιατί συμβαίνει αυτό.

68. Οι πληροφορίες που πρέπει να γνωστοποιηθούν σύμφωνα με την παράγραφο 67 θα γνωστοποιούνται σε συνολική βάση για συνενώσεις επιχειρήσεων που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς που είναι επουσιώδεις σε μεμονωμένη βάση.

69. Αν η αρχική λογιστικοποίηση για μια συνένωση επιχειρήσεων που πραγματοποιήθηκε κατά τη διάρκεια της περιόδου είχε προσδιοριστεί προσωρινά όπως περιγράφεται στην παράγραφο 62, το γεγονός αυτό θα γνωστοποιείται μαζί με μια εξήγηση ως προς το γιατί συνέβη αυτό.

70. Για εφαρμογή της αρχής της παραγράφου 66 στοιχείο α), ο αποκτών θα γνωστοποιεί τις ακόλουθες πληροφορίες, εκτός αν τέτοια γνωστοποίηση δεν είναι εφικτή:

α) τα έσοδα της συνενωμένης οικονομικής οντότητας για την περίοδο, ως αν η ημερομηνία της απόκτησης για όλες τις συνενώσεις επιχειρήσεων που πραγματοποιήθηκαν στην περίοδο ήταν στην αρχή εκείνης της περιόδου·

β) το κέρδος ή τη ζημία της συνενωμένης οικονομικής οντότητας για την περίοδο, ως αν η ημερομηνία της απόκτησης για όλες τις συνενώσεις επιχειρήσεων που πραγματοποιήθηκαν στην περίοδο ήταν στην αρχή εκείνης της περιόδου.

Αν η γνωστοποίηση αυτών των πληροφοριών δεν είναι εφικτή, το γεγονός αυτό θα γνωστοποιείται, μαζί με μια εξήγηση γιατί συμβαίνει αυτό.

71. Για εφαρμογή της αρχής της παραγράφου 66 στοιχείο β), ο αποκτών θα γνωστοποιεί τις πληροφορίες που απαιτούνται από την παράγραφο 67 για κάθε συνένωση επιχειρήσεων που πραγματοποιήθηκε μετά την ημερομηνία του ισολογισμού αλλά πριν οι οικονομικές καταστάσεις εγκριθούν για έκδοση, εκτός αν τέτοια γνωστοποίηση δεν είναι εφικτή. Αν η γνωστοποίηση αυτών των πληροφοριών δεν είναι εφικτή, το γεγονός αυτό θα γνωστοποιείται, μαζί με μια εξήγηση γιατί συμβαίνει αυτό.

72. Ο αποκτών γνωστοποιεί πληροφορίες που επιτρέπουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να αξιολογήσουν την οικονομική επίδραση των κερδών, των ζημιών, των διορθώσεων λαθών και άλλων προσαρμογών που αναγνωρίστηκαν στην τρέχουσα περίοδο και που σχετίζονται με συνενώσεις επιχειρήσεων που πραγματοποιήθηκαν στην τρέχουσα ή σε προηγούμενες περιόδους.

73. Για εφαρμογή της αρχής της παραγράφου 72, ο αποκτών θα γνωστοποιεί τις πιο κάτω πληροφορίες:

α) το ποσό και μια εξήγηση οποιουδήποτε κέρδους ή οποιασδήποτε ζημίας που αναγνωρίστηκε στην τρέχουσα περίοδο που:

i) σχετίζεται με τα αποκτηθέντα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία ή τις αναληφθείσες υποχρεώσεις ή ενδεχόμενες υποχρεώσεις σε συνένωση επιχειρήσεων που πραγματοποιήθηκε στην τρέχουσα ή σε προηγούμενη περίοδο και

ii) είναι τέτοιου μεγέθους, φύσεως ή επίπτωσης που η γνωστοποίηση είναι σχετική για κατανόηση των χρηματοοικονομικών επιδόσεων της συνενωμένης οικονομικής οντότητας·

β) αν η αρχική λογιστικοποίηση για συνένωση επιχειρήσεων που πραγματοποιήθηκε στην αμέσως προηγούμενη περίοδο καθορίστηκε μόνο προσωρινά κατά το τέλος εκείνης της περιόδου, τα ποσά και τις εξηγήσεις των προσαρμογών στις προσωρινές αξίες που αναγνωρίστηκαν κατά τη διάρκεια της τρέχουσας περιόδου·

γ) τις πληροφορίες για διορθώσεις λαθών που απαιτούνται να γνωστοποιηθούν από το ΔΛΠ 8 για οποιαδήποτε αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις ή ενδεχόμενες υποχρεώσεις του αποκτώμενου ή αλλαγές στις αξίες που εκχωρήθηκαν σε εκείνα τα στοιχεία, που ο αποκτών αναγνωρίζει κατά τη διάρκεια της τρέχουσας περιόδου σύμφωνα με τις παραγράφους 63 και 64.

74. Ο αποκτών θα γνωστοποιεί πληροφορίες που επιτρέπουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να αξιολογήσουν τις αλλαγές στη λογιστική αξία της υπεραξίας κατά τη διάρκεια της περιόδου.

75. Για εφαρμογή της αρχής στην παράγραφο 74, η οικονομική οντότητα θα γνωστοποιήσει μια επαλήθευση της λογιστικής αξίας της υπεραξίας στην αρχή και στο τέλος της περιόδου, που να δείχνει ξεχωριστά:

α) το μεικτό ποσό και τις σωρευμένες ζημίες απομείωσης στην αρχή της περιόδου·

β) την πρόσθετη υπεραξία που αναγνωρίστηκε κατά τη διάρκεια της περιόδου εκτός από την υπεραξία που περιλαμβάνεται σε ομάδα διάθεσης που, κατά την απόκτηση, πληροί τα κριτήρια ώστε να ταξινομηθεί ως κατεχόμενη προς πώληση σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5·

γ) προσαρμογές που προκύπτουν από μεταγενέστερη αναγνώριση αναβαλλόμενων φορολογικών περιουσιακών στοιχείων κατά τη διάρκεια της περιόδου σύμφωνα με την παράγραφο 65·

δ) υπεραξία που περιλαμβανόταν σε ομάδα διάθεσης ταξινομημένη ως κατεχόμενη προς πώληση σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5 και υπεραξία που έπαψε να αναγνωρίζεται κατά τη διάρκεια της περιόδου χωρίς προηγουμένως να έχει συμπεριληφθεί σε ομάδα διάθεσης ταξινομημένη ως κατεχόμενη προς πώληση·

ε) ζημίες απομείωσης που αναγνωρίστηκαν στην περίοδο σύμφωνα με το ΔΛΠ 36·

στ) καθαρές συναλλαγματικές διαφορές που προέκυψαν κατά τη διάρκεια της περιόδου σύμφωνα με το ΔΛΠ 21 *Οι επιδράσεις μεταβολών των τιμών συναλλάγματος*·

ζ) οποιεσδήποτε άλλες αλλαγές στη λογιστική αξία κατά τη διάρκεια της περιόδου και

η) το μεικτό ποσό και τις σωρευμένες ζημίες απομείωσης στο τέλος της περιόδου.

76. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες για το ανακτήσιμο ποσό και την απομείωση της υπεραξίας, σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 επιπρόσθετα των πληροφοριών που απαιτούνται από την παράγραφο 75 στοιχείο ε).

77. Αν σε οποιαδήποτε κατάσταση η πληροφόρηση που απαιτείται να γνωστοποιηθεί από αυτό το ΔΠΧΑ δεν πληροί τους στόχους που εκτίθενται στις παραγράφους 66, 72 και 74, η οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί τέτοια πρόσθετη πληροφόρηση που είναι αναγκαία για να ικανοποιήσει αυτούς τους στόχους.

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΈς ΔΙΑΤΆΞΕΙς ΚΑΙ ΗΜΕΡΟΜΗΝΊΑ ΈΝΑΡΞΗς ΙΣΧΎΟς

78. Πλην των όσων προβλέπονται στην παράγραφο 85, το παρόν ΔΠΧΑ εφαρμόζεται στη λογιστικοποίηση των συνενώσεων επιχειρήσεων για τις οποίες η *ημερομηνία της απόκτησης* είναι την ή μετά την 31η Μαρτίου 2004. Το παρόν ΔΠΧΑ εφαρμόζεται επίσης στη λογιστικοποίηση για:

α) υπεραξία που προκύπτει από συνενώσεις επιχειρήσεων για τις οποίες η ημερομηνία συμφωνίας είναι την ή μετά την 31η Μαρτίου 2004, ή

β) οποιαδήποτε υπέρβαση της συμμετοχής του αποκτώντος στην καθαρή εύλογη αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των ενδεχόμενων υποχρεώσεων του αποκτώμενου πέραν του κόστους μιας συνένωσης επιχειρήσεων για τις οποίες η ημερομηνία απόκτησης είναι την ή μετά την 31η Μαρτίου 2004.

Υπεραξία που αναγνωρίστηκε προηγουμένως

79. Η οικονομική οντότητα θα εφαρμόζει αυτό το ΔΠΧΑ μελλοντικά, από την αρχή της πρώτης ετήσιας περιόδου που αρχίζει την ή μετά την 31η Μαρτίου 2004, σε αποκτηθείσα σε συνένωση επιχειρήσεων υπεραξία για την οποία η ημερομηνία συμφωνίας ήταν πριν από την 31η Μαρτίου 2004 και σε υπεραξία που προκύπτει από συμμετοχή σε από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα που αποκτήθηκε πριν από την 31η Μαρτίου 2004 και λογιστικοποιήθηκε με την εφαρμογή της αναλογικής ενοποίησης. Συνεπώς, μια οικονομική οντότητα θα:

α) διακόψει την απόσβεση τέτοιας υπεραξίας από την αρχή της πρώτης ετήσιας περιόδου που αρχίζει την ή μετά την 31η Μαρτίου 2004·

β) απαλείψει τη λογιστική αξία της σχετιζόμενης σωρευμένης απόσβεσης με αντίστοιχη μείωση της υπεραξίας στην αρχή της πρώτης ετήσιας περιόδου που αρχίζει την ή μετά την 31η Μαρτίου 2004 και

γ) εξετάσει την υπεραξία για απομείωση σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 (όπως αναθεωρήθηκε το 2004) από την αρχή της πρώτης ετήσιας περιόδου που άρχισε την ή μετά την 31η Μαρτίου 2004.

80. Αν μια οικονομική οντότητα είχε προηγουμένως αναγνωρίσει την υπεραξία ως μείωση των ιδίων κεφαλαίων, δεν θα αναγνωρίσει εκείνη την υπεραξία στο κέρδος ή στη ζημία όταν διαθέσει όλη ή μέρος της επιχείρησης με την οποία εκείνη η υπεραξία σχετίζεται ή όταν μια μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών με την οποία η υπεραξία σχετίζεται υποστεί απομείωση.

Αρνητική υπεραξία που αναγνωρίστηκε προηγουμένως

81. Η λογιστική αξία της αρνητικής υπεραξίας στην αρχή της πρώτης ετήσιας περιόδου που αρχίζει την ή μετά την 31η Μαρτίου 2004 που προέκυψε είτε

α) από συνένωση επιχειρήσεων για την οποία η ημερομηνία της συμφωνίας ήταν πριν από την 31η Μαρτίου 2004 είτε

β) από συμμετοχή σε από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα που αποκτήθηκε πριν από την 31η Μαρτίου 2004 και λογιστικοποιήθηκε με την εφαρμογή της αναλογικής ενοποίησης,

θα παύει να αναγνωρίζεται στην αρχή εκείνης της περιόδου, με αντίστοιχη προσαρμογή στο υπόλοιπο έναρξης των κερδών εις νέον.

Άυλα περιουσιακά στοιχεία που αναγνωρίστηκαν προηγουμένως

82. Η λογιστική αξία ενός στοιχείου που ταξινομήθηκε ως άυλο περιουσιακό στοιχείο που είτε:

α) αποκτήθηκε σε συνένωση επιχειρήσεων για την οποία η ημερομηνία της συμφωνίας ήταν πριν από την 31η Μαρτίου 2004 είτε

β) προκύπτει από συμμετοχή σε από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα που αποκτήθηκε πριν από την 31η Μαρτίου 2004 και λογιστικοποιήθηκε με την εφαρμογή της αναλογικής ενοποίησης

θα αναταξινομηθεί ως υπεραξία στην αρχή της πρώτης ετήσιας περιόδου που άρχισε την ή μετά την 31η Μαρτίου 2004, αν εκείνο το άυλο περιουσιακό στοιχείο δεν πληροί το κριτήριο της αναγνωρισιμότητας του ΔΛΠ 38 (όπως αναθεωρήθηκε το 2004).

Επενδύσεις που λογιστικοποιήθηκαν με τη μέθοδο της καθαρής θέσης

83. Για επενδύσεις που λογιστικοποιήθηκαν με την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης και που αποκτήθηκαν στις ή μετά την 31η Μαρτίου 2004, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτό το ΔΠΧΑ στη λογιστικοποίηση:

α) οποιασδήποτε αποκτηθείσας υπεραξίας που περιλαμβάνεται στη λογιστική αξία εκείνης της επένδυσης. Συνεπώς, η απόσβεση εκείνης της θεωρητικής υπεραξίας δεν θα περιλαμβάνεται στον προσδιορισμό της συμμετοχής της οικονομικής οντότητας στα κέρδη ή τις ζημίες της εκδότριας·

β) οποιασδήποτε υπέρβασης που περιλαμβάνεται στη λογιστική αξία της συμμετοχής της οικονομικής οντότητας στην καθαρή εύλογη αξία των καθαρών αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των ενδεχόμενων υποχρεώσεων της εκδότριας πέραν του κόστους της επένδυσης. Συνεπώς, η οικονομική οντότητα θα περιλαμβάνει εκείνη την υπέρβαση ως έσοδο στον προσδιορισμό του μεριδίου της οικονομικής οντότητας στα κέρδη ή τις ζημίες της εκδότριας στην περίοδο στην οποία αποκτήθηκε η επένδυση.

84. Για επενδύσεις που λογιστικοποιούνται με την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης και που αποκτήθηκαν πριν από την 31η Μαρτίου 2004:

α) η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτό το ΔΠΧΑ σε μελλοντική βάση, από την αρχή της πρώτης ετήσιας περιόδου που αρχίζει στις ή μετά την 31η Μαρτίου 2004, σε κάθε αποκτηθείσα υπεραξία που περιλαμβάνεται στη λογιστική αξία εκείνης της επένδυσης. Συνεπώς, από εκείνη την ημερομηνία, η οικονομική οντότητα θα πάψει να περιλαμβάνει την απόσβεση εκείνης της υπεραξίας στον προσδιορισμό της συμμετοχής της οικονομικής οντότητας στα κέρδη ή τις ζημίες της εκδότριας·

β) η οικονομική οντότητα θα διαγράψει κάθε αρνητική υπεραξία που είχε περιληφθεί στη λογιστική αξία της επένδυσης εκείνης στην αρχή της πρώτης ετήσιας περιόδου που αρχίζει στις ή μετά την 31η Μαρτίου 2004, με αντίστοιχη προσαρμογή στο υπόλοιπο έναρξης των κερδών εις νέων.

Περιορισμένη αναδρομική εφαρμογή

85. Η οικονομική οντότητα επιτρέπεται να εφαρμόζει τις απαιτήσεις του παρόντος ΔΠΧΑ σε υφιστάμενη υπεραξία ή υπεραξία που αποκτήθηκε μεταγενέστερα από, και σε συνενώσεις επιχειρήσεων που λαμβάνουν χώρα, οποιαδήποτε ημερομηνία πριν από τις ημερομηνίες έναρξης ισχύος που παρατίθενται στις παραγράφους 78-84 νοουμένου ότι:

α) οι αποτιμήσεις και οι λοιπές πληροφορίες που απαιτούνται για την εφαρμογή του ΔΠΧΑ σε παρελθούσες συνενώσεις επιχειρήσεων λήφθηκαν κατά το χρόνο που αυτές οι συνενώσεις λογιστικοποιήθηκαν αρχικά και

β) η οικονομική οντότητα επίσης εφαρμόζει το ΔΛΠ 36 (όπως αναθεωρήθηκε το 2004) και το ΔΛΠ 38 (όπως αναθεωρήθηκε το 2004) μελλοντικά από την ίδια εκείνη ημερομηνία και οι απαιτούμενες αποτιμήσεις και λοιπές πληροφορίες για την εφαρμογή αυτών των Προτύπων από εκείνη την ημερομηνία είχαν ληφθεί προηγουμένως από την οικονομική οντότητα, ώστε να μην υπάρχει ανάγκη προσδιορισμού των υπολογισμών που θα έπρεπε να είχαν γίνει σε προγενέστερη ημερομηνία.

ΑΝΆΚΛΗΣΗ ΆΛΛΩΝ ΑΝΑΚΟΙΝΏΣΕΩΝ

86. Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 22 *Συνενώσεις επιχειρήσεων* (όπως εκδόθηκε το 1998).

87. Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά τις ακόλουθες Διερμηνείες:

α) ΜΕΔ-9 *Συνενώσεις επιχειρήσεων — Ταξινόμηση είτε ως αγορές είτε ως συνενώσεις συμφερόντων·*

β) ΜΕΔ-22 *Συνενώσεις επιχειρήσεων — Μεταγενέστερη αναπροσαρμογή εύλογων αξιών και υπεραξίας που αρχικά αναγνωρίστηκαν* και

γ) ΜΕΔ-28 *Συνενώσεις επιχειρήσεων — «Ημερομηνία ανταλλαγής» και εύλογη αξία των συμμετοχικών τίτλων.*

Προσάρτημα Α

Καθορισμένοι όροι

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του ΔΠΧΑ

Ημερομηνία απόκτησης	Η ημερομηνία κατά την οποία ο αποκτών αναλαμβάνει ουσιαστικά τον **έλεγχο** του αποκτώμενου.
Ημερομηνία της συμφωνίας	Η ημερομηνία κατά την οποία επιτυγχάνεται μια ουσιαστική συμφωνία μεταξύ των συνενωμένων μερών και, στην περίπτωση οικονομικών οντοτήτων των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες σε χρηματιστήριο, η ημερομηνία που ανακοινώνεται στο κοινό. Σε περίπτωση επιθετικής εξαγοράς εταιρείας, η πρώτη ημερομηνία κατά την οποία επιτυγχάνεται ουσιαστική συμφωνία μεταξύ των συνενωμένων μερών είναι η ημερομηνία κατά την οποία επαρκής αριθμός των ιδιοκτητών του αποκτώμενου έχουν αποδεχθεί την προσφορά του αποκτώντος ώστε ο αποκτών να αποκτά των **έλεγχο** του αποκτώμενου.
Επιχείρηση	Μια ολοκληρωμένη σειρά δραστηριοτήτων και περιουσιακών στοιχείων που διεξάγονται και διοικούνται για να παράσχουν: α) απόδοση στους επενδυτές ή β) χαμηλότερα κόστη ή άλλα οικονομικά οφέλη άμεσα και αναλογικά σε δικαιούχους συμβολαίων ή συμμετέχοντες. Μια επιχείρηση συνήθως απαρτίζεται από εισροές, διαδικασίες που εφαρμόζονται επί αυτών των εισροών και τις προκύπτουσες εκροές που χρησιμοποιούνται ή που θα χρησιμοποιηθούν για την παραγωγή εσόδων. Αν μια μεταβιβαζόμενη σειρά δραστηριοτήτων και περιουσιακών στοιχείων περιέχει **υπεραξία**, η μεταβιβαζόμενη εκείνη σειρά θα θεωρείται επιχείρηση.
Συνένωση επιχειρήσεων	Η συσπείρωση ξεχωριστών οικονομικών οντοτήτων ή **επιχειρήσεων** σε μια **αναφέρουσα οικονομική οντότητα**.
Συνένωση επιχειρήσεων που αφορά οικονομικές οντότητες ή επιχειρήσεις που τελούν υπό κοινό έλεγχο	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 και ο **έλεγχος** αυτός δεν είναι παροδικός.
Ενδεχόμενη υποχρέωση	Η έννοια της ενδεχόμενης υποχρέωσης είναι εκείνη που καθορίστηκε στο ΔΛΠ 37 *Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία,* δηλαδή: 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.
Έλεγχος	Το δικαίωμα κατεύθυνσης των οικονομικών και επιχειρηματικών πολιτικών μιας οικονομικής οντότητας ή **επιχείρησης**, ούτως ώστε να λαμβάνονται οφέλη από τις δραστηριότητές της.
Ημερομηνία ανταλλαγής	Όταν μια **συνένωση επιχειρήσεων** επιτυγχάνεται μέσω μιας μοναδικής συναλλαγής ανταλλαγής, η ημερομηνία της ανταλλαγής είναι η **ημερομηνία της απόκτησης**. Όταν μια **συνένωση επιχειρήσεων** εμπεριέχει περισσότερες από μία συναλλαγές ανταλλαγής, για παράδειγμα όταν επιτυγχάνεται σταδιακά μέσω διαδοχικών αγορών μετοχών, η ημερομηνία της ανταλλαγής είναι η ημερομηνία κατά την οποία κάθε επιμέρους επένδυση αναγνωρίζεται στις οικονομικές καταστάσεις του αποκτώντος.
Εύλογη αξία	Το ποσό με το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί ή μια 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.

Υπεραξία	Μελλοντικά οικονομικά οφέλη που προκύπτουν από περιουσιακά στοιχεία που δεν μπορούν να προσδιοριστούν μεμονωμένα και να αναγνωριστούν ξεχωριστά.
Άυλο περιουσιακό στοιχείο	Η έννοια του άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι εκείνη που καθορίστηκε στο ΔΛΠ 38 *Άυλα περιουσιακά στοιχεία*, δηλαδή ένα αναγνωρίσιμο μη χρηματικό περιουσιακό στοιχείο χωρίς φυσική υπόσταση.
Κοινοπραξία	Η κοινοπραξία έχει την έννοια που δόθηκε στο ΔΛΠ 31 *Συμμετοχές σε κοινοπραξίες:* ένας συμβατικός διακανονισμός όπου δύο ή περισσότερα μέρη αναλαμβάνουν μια οικονομική δραστηριότητα που υπόκειται σε από κοινού έλεγχο.
Δικαιώματα μειοψηφίας	Το μέρος του κέρδους ή της ζημιάς και των καθαρών περιουσιακών στοιχείων μιας **θυγατρικής**, που αποδίδεται στα συμμετοχικά δικαιώματα που δεν ανήκουν, άμεσα ή έμμεσα μέσω **θυγατρικών**, στη **μητρική εταιρεία**.
Αμοιβαία οικονομική οντότητα	Μια οικονομική οντότητα εκτός από οικονομική οντότητα που κατέχεται από τον επενδυτή, όπως μια αλληλασφαλιστική εταιρεία ή ένας συνεταιρισμός, που παρέχει στους δικαιούχους ή τους μετέχοντες χαμηλότερο κόστος ή άλλα οικονομικά οφέλη άμεσα και κατ' αναλογία.
Μητρική εταιρεία	Μια οικονομική οντότητα που έχει μία ή περισσότερες **θυγατρικές**.
Πιθανό	Περισσότερο πιθανό να συμβεί από το να μη συμβεί.
Αναφέρουσα οικονομική οντότητα	Μια οικονομική οντότητα για την οποία υπάρχουν χρήστες που βασίζονται στις γενικές οικονομικές καταστάσεις της για πληροφορίες που τους χρησιμεύουν για τη λήψη αποφάσεων σχετικά με την κατανομή των πόρων. Αναφέρουσα οικονομική οντότητα μπορεί να είναι μία μοναδική οικονομική οντότητα ή ένας όμιλος που περιλαμβάνει μία **μητρική εταιρεία** και όλες τις **θυγατρικές της**.
Θυγατρική	Μια οικονομική οντότητα, περιλαμβανομένης μιας οικονομικής οντότητας χωρίς εταιρική μορφή όπως είναι ένας συνεταιρισμός, που **ελέγχεται** από μία άλλη οικονομική οντότητα (γνωστή ως **μητρική εταιρεία**).

Προσάρτημα Β

Παράρτημα των οδηγιών εφαρμογής

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του ΔΠΧΑ

Ανάστροφες αποκτήσεις

B1. Όπως σημειώνεται στην παράγραφο 21, σε κάποιες συνενώσεις επιχειρήσεων, που συχνά αποκαλούνται ανάστροφες αποκτήσεις, ο αποκτών είναι η οικονομική οντότητα της οποίας τα συμμετοχικά δικαιώματα έχουν αποκτηθεί και η εκδότρια οικονομική οντότητα είναι ο αποκτώμενος. Αυτό θα μπορούσε να ήταν η περίπτωση όταν, για παράδειγμα, μια ιδιωτική οικονομική οντότητα κανονίζει την «απόκτησή» της από μία μικρότερη δημόσια οικονομική οντότητα ως μέσο εισαγωγής της σε χρηματιστήριο. Αν και από νομική άποψη η δημόσια οικονομική οντότητα θεωρείται ως η μητρική και η ιδιωτική οικονομική οντότητα θεωρείται ως η θυγατρική, η νόμιμη θυγατρική είναι ο αποκτών αν έχει την ισχύ να κατευθύνει τις οικονομικές και επιχειρηματικές πολιτικές της νόμιμης μητρικής εταιρείας ώστε να αντλεί οφέλη από τις δραστηριότητές της.

B2. Η οικονομική οντότητα θα εφαρμόζει την καθοδήγηση των παραγράφων B3-B15 όταν λογιστικοποιεί ανάστροφη απόκτηση.

B3. Η λογιστικοποίηση ανάστροφης απόκτησης καθορίζει τον επιμερισμό του κόστους μιας συνένωσης επιχειρήσεων κατά την ημερομηνία της απόκτησης και δεν εφαρμόζεται σε συναλλαγές μετά τη συνένωση.

Κόστος της συνένωσης επιχειρήσεων

B4. Όταν εκδίδονται συμμετοχικοί τίτλοι ως μέρος του κόστους μιας συνένωσης επιχειρήσεων, η παράγραφος 24 απαιτεί το κόστος της συνένωσης να περιλαμβάνει την εύλογη αξία εκείνων των συμμετοχικών τίτλων κατά την ημερομηνία της ανταλλαγής. Η παράγραφος 27 σημειώνει ότι, εν απουσία αξιόπιστης δημοσιευμένης τιμής, η εύλογη αξία των συμμετοχικών τίτλων μπορεί να υπολογιστεί με αναφορά στην εύλογη αξία του αποκτώντος ή την εύλογη αξία του αποκτώμενου, όποια εκ των δύο είναι πιο έκδηλη.

B5. Σε μια ανάστροφη απόκτηση, το κόστος μιας συνένωσης επιχειρήσεων θεωρείται ότι επιβαρύνει τη νόμιμη θυγατρική (δηλαδή τον αποκτώντα για λογιστικούς σκοπούς) με τη μορφή συμμετοχικών τίτλων που εκδίδονται στους ιδιοκτήτες της νόμιμης μητρικής εταιρείας (στον αποκτώμενο για λογιστικούς σκοπούς). Αν η δημοσιευμένη τιμή των συμμετοχικών τίτλων της νόμιμης θυγατρικής χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό του κόστους της συνένωσης, θα γίνει υπολογισμός για να προσδιοριστεί ο αριθμός των συμμετοχικών τίτλων που θα έπρεπε να είχε εκδώσει η νόμιμη θυγατρική προκειμένου να παράσχει στους ιδιοκτήτες της νόμιμης μητρικής εταιρείας το ίδιο ποσοστό ιδιοκτησιακών δικαιωμάτων στη συνενωμένη οικονομική οντότητα που έχουν στη συνενωμένη οικονομική οντότητα λόγω της ανάστροφης απόκτησης. Η εύλογη αξία των συμμετοχικών τίτλων που υπολογίστηκε με αυτόν τον τρόπο θα χρησιμοποιείται ως κόστος της συνένωσης.

B6. Αν η εύλογη αξία των συμμετοχικών τίτλων της νόμιμης θυγατρικής δεν είναι έκδηλη κατά άλλον τρόπο, η συνολική εύλογη αξία όλων των εκδοθέντων συμμετοχικών τίτλων της νόμιμης μητρικής εταιρείας πριν από τη συνένωση επιχειρήσεων θα χρησιμοποιείται ως βάση για τον προσδιορισμό του κόστους της συνένωσης.

Κατάρτιση και παρουσίαση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων

B7. Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται μετά από μία ανάστροφη απόκτηση θα εκδίδονται με την ονομασία της νόμιμης μητρικής εταιρείας, αλλά θα περιγράφονται στις σημειώσεις ως η συνέχεια των οικονομικών καταστάσεων της νόμιμης θυγατρικής (δηλαδή του αποκτώντος για λογιστικούς σκοπούς). Επειδή τέτοιες ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις αντιπροσωπεύουν μια συνέχεια των οικονομικών καταστάσεων της νόμιμης θυγατρικής:

α) τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις της νόμιμης θυγατρικής θα αναγνωρίζονται και επιμετρώνται σε αυτές τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις στις λογιστικές τους αξίες πριν από τη συνένωση·

β) τα κέρδη εις νέον και άλλα υπόλοιπα των ιδίων κεφαλαίων που αναγνωρίζονται σε αυτές τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις θα είναι τα κέρδη εις νέον και άλλα υπόλοιπα των ιδίων κεφαλαίων της νόμιμης θυγατρικής αμέσως πριν από τη συνένωση επιχειρήσεων·

γ) το ποσό που αναγνωρίζεται ως εκδοθέντες συμμετοχικοί τίτλοι σ' εκείνες τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις θα προσδιορίζεται με την προσθήκη στους εκδοθέντες συμμετοχικούς τίτλους της νόμιμης θυγατρικής αμέσως πριν τη συνένωση επιχειρήσεων του κόστους της συνένωσης προσδιοριζόμενου όπως περιγράφεται στις παραγράφους B4-B6. Ωστόσο, η μετοχική δομή που εμφανίζεται σ' εκείνες τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις (δηλαδή ο αριθμός και το είδος των συμμετοχικών τίτλων που έχουν εκδοθεί) θα αντανακλά τη μετοχική δομή της νόμιμης μητρικής εταιρείας, περιλαμβανομένων των συμμετοχικών τίτλων που εκδόθηκαν από τη νόμιμη μητρική εταιρεία για την πραγματοποίηση της συνένωσης·

δ) Η συγκριτική πληροφόρηση που παρουσιάζεται σ' εκείνες τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις θα είναι της νόμιμης θυγατρικής.

B8. Η λογιστικοποίηση των ανάστροφων αποκτήσεων εφαρμόζεται μόνο σε ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Συνεπώς, στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις της νόμιμης μητρικής εταιρείας, αν υπάρχουν, η επένδυση στη νόμιμη θυγατρική λογιστικοποιείται σύμφωνα με τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 27 για τη λογιστικοποίηση των επενδύσεων στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις του επενδυτή.

B9. Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται μετά από μια ανάστροφη απόκτηση θα αντανακλούν τις εύλογες αξίες των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των ενδεχόμενων υποχρεώσεων της νόμιμης μητρικής εταιρείας (δηλαδή του αποκτώμενου για λογιστικούς σκοπούς). Συνεπώς, το κόστος της συνένωσης επιχειρήσεων θα επιμερίζεται με την επιμέτρηση των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των ενδεχόμενων υποχρεώσεων της νόμιμης μητρικής εταιρείας που πληρούν τα κριτήρια της αναγνώρισης της παραγράφου 37, στις εύλογες αξίες τους κατά την ημερομηνία της απόκτησης. Οποιαδήποτε υπέρβαση του κόστους της συνένωσης πέραν της συμμετοχής του αποκτώντος στην καθαρή εύλογη αξία εκείνων των στοιχείων θα λογιστικοποιείται σύμφωνα με τις παραγράφους 51-55. Οποιαδήποτε υπέρβαση της συμμετοχής του αποκτώντος στην καθαρή εύλογη αξία εκείνων των στοιχείων πέραν του κόστους της συνένωσης θα λογιστικοποιείται σύμφωνα με την παράγραφο 56.

Δικαιώματα μειοψηφίας

B10. Σε μερικές ανάστροφες αποκτήσεις, κάποιοι ιδιοκτήτες της νόμιμης θυγατρικής δεν ανταλλάσσουν τους συμμετοχικούς τους τίτλους με συμμετοχικούς τίτλους της νόμιμης μητρικής εταιρείας. Παρότι η οικονομική οντότητα της οποίας τους συμμετοχικούς τίτλους κατέχουν εκείνοι οι ιδιοκτήτες (η νόμιμη θυγατρική) απέκτησε μια άλλη οικονομική οντότητα (τη νόμιμη μητρική εταιρεία), οι ιδιοκτήτες εκείνοι θα θεωρούνται ως δικαιούχοι μειοψηφίας στις ενοποιημένες οικονομικές

καταστάσεις που καταρτίζονται μετά την ανάστροφη απόκτηση. Αυτό συμβαίνει διότι οι ιδιοκτήτες της νόμιμης θυγατρικής που δεν ανταλλάσσουν τους συμμετοχικούς τους τίτλους για συμμετοχικούς τίτλους της νόμιμης μητρικής εταιρείας έχουν δικαιώματα μόνο στα αποτελέσματα και τα καθαρά περιουσιακά στοιχεία της νόμιμης θυγατρικής και όχι στα αποτελέσματα και τα καθαρά περιουσιακά στοιχεία της συνενωμένης οικονομικής οντότητας. Αντίθετα, όλοι οι ιδιοκτήτες της νόμιμης μητρικής εταιρείας, καίτοι η νόμιμη μητρική εταιρεία θεωρείται ότι είναι ο αποκτών, έχουν δικαίωμα στα αποτελέσματα και τα καθαρά περιουσιακά στοιχεία της συνενωμένης οικονομικής οντότητας.

B11. Επειδή τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις της νόμιμης θυγατρικής αναγνωρίζονται και επιμετρώνται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις στις προ συνενώσεως λογιστικές τους αξίες, τα δικαιώματα της μειοψηφίας θα αντανακλούν την αναλογία των δικαιωμάτων των μετόχων της μειοψηφίας στις προ συνενώσεως λογιστικές αξίες των καθαρών περιουσιακών στοιχείων της νόμιμης θυγατρικής.

Κέρδη ανά μετοχή

B12. Όπως σημειώνεται στην παράγραφο B7 στοιχείο γ), η μετοχική δομή που εμφανίζεται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται μετά από μια ανάστροφη απόκτηση αντανακλά τη μετοχική δομή της νόμιμης μητρικής εταιρείας, περιλαμβανομένων των συμμετοχικών τίτλων που εκδόθηκαν από τη νόμιμη μητρική εταιρεία για την πραγματοποίηση της συνένωσης.

B13. Για τους σκοπούς του υπολογισμού του μέσου σταθμισμένου αριθμού κοινών μετοχών σε κυκλοφορία (του παρονομαστή) κατά τη διάρκεια της περιόδου στην οποία λαμβάνει χώρα η ανάστροφη απόκτηση:

α) ο αριθμός των κοινών μετοχών σε κυκλοφορία από την αρχή εκείνης της περιόδου μέχρι την ημερομηνία της απόκτησης θα θεωρείται ότι είναι ο αριθμός των κοινών μετοχών που εξέδωσε η νόμιμη μητρική εταιρεία στους ιδιοκτήτες της νόμιμης θυγατρικής και

β) ο αριθμός των κοινών μετοχών σε κυκλοφορία από την ημερομηνία της απόκτησης μέχρι το τέλος της περιόδου θα είναι ο πραγματικός αριθμός των κοινών μετοχών της νόμιμης μητρικής εταιρείας σε κυκλοφορία κατά τη διάρκεια εκείνης της περιόδου.

B14. Τα βασικά κέρδη ανά μετοχή που γνωστοποιούνται για κάθε συγκρίσιμη περίοδο πριν από την ημερομηνία της απόκτησης που παρουσιάζεται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις μετά από μια ανάστροφη απόκτηση θα υπολογίζεται με τη διαίρεση του κέρδους ή της ζημίας της νόμιμης θυγατρικής που αναλογεί σε κατόχους κοινών μετοχών σε κάθε μια εκ των περιόδων αυτών με τον αριθμό των κοινών μετοχών που εκδόθηκε από τη νόμιμη μητρική εταιρεία στους ιδιοκτήτες της νόμιμης θυγατρικής στα πλαίσια της ανάστροφης απόκτησης.

B15. Οι υπολογισμοί που περιγράφονται στις παραγράφους B13 και B14 υποθέτουν ότι δεν υπήρξαν αλλαγές στον αριθμό των εκδοθέντων κοινών μετοχών της νόμιμης θυγατρικής κατά τη διάρκεια των συγκρίσιμων περιόδων και από την αρχή της περιόδου που έλαβε χώρα η ανάστροφη απόκτηση μέχρι την ημερομηνία της απόκτησης. Ο υπολογισμός των κερδών ανά μετοχή θα προσαρμόζεται κατάλληλα ώστε να λαμβάνει υπόψη την επίδραση της μεταβολής του αριθμού των εκδοθέντων κοινών μετοχών της νόμιμης θυγατρικής σε εκείνες τις περιόδους.

Επιμερισμός του κόστους μιας συνένωσης επιχειρήσεων

B16. Αυτό το ΔΠΧΑ απαιτεί ο αποκτών να αναγνωρίζει τα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις και τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις που πληρούν τα σχετικά κριτήρια αναγνώρισης στις εύλογες αξίες τους κατά την ημερομηνία της απόκτησης. Για τους σκοπούς του επιμερισμού του κόστους μιας συνένωσης επιχειρήσεων, ο αποκτών θα χειριστεί τις ακόλουθες επιμετρήσεις ως εύλογες αξίες:

α) για χρηματοοικονομικά μέσα που διαπραγματεύονται σε ενεργό αγορά ο αποκτών θα χρησιμοποιεί τις τρέχουσες χρηματιστηριακές αξίες·

β) για χρηματοοικονομικά μέσα που δεν διαπραγματεύονται σε ενεργό αγορά ο αποκτών θα χρησιμοποιεί υπολογιζόμενες αξίες που λαμβάνουν υπόψη χαρακτηριστικά όπως είναι ο δείκτης τιμής προς κέρδη, οι μερισματικές αποδόσεις και οι αναμενόμενοι ρυθμοί αύξησης συγκρίσιμων μέσων οικονομικών οντοτήτων με όμοια χαρακτηριστικά·

γ) για απαιτήσεις, επωφελή συμβόλαια και άλλα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία ο αποκτών θα χρησιμοποιεί τις παρούσες αξίες των εισπρακτέων ποσών, προσδιοριζόμενες με τα κατάλληλα τρέχοντα επιτόκια, μείον προβλέψεις για αδυναμία είσπραξης και κόστη είσπραξης, αν χρειάζεται. Πάντως, για βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις, επωφελή συμβόλαια και άλλα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία δεν απαιτείται προεξόφληση στην παρούσα αξία, όταν η διαφορά μεταξύ του ονομαστικού ποσού και των προεξοφλημένων ποσών είναι επουσιώδης·

δ) για αποθέματα:

i) έτοιμων προϊόντων και εμπορευμάτων, ο αποκτών θα λαμβάνει τις τιμές πώλησης μείον το άθροισμα 1. του κόστους διάθεσης και 2. ενός λογικού περιθωρίου κέρδους για την προσπάθεια πωλήσεώς τους από την πλευρά του αποκτώντος με βάση το κέρδος για παρόμοια έτοιμα προϊόντα και εμπορεύματα,

ii) ημικατεργασμένων προϊόντων ο αποκτών θα χρησιμοποιεί τις τιμές πώλησης των έτοιμων προϊόντων, μείον το άθροισμα 1. του κόστους περάτωσης, 2. του κόστους διάθεσης και 3. ενός λογικού περιθωρίου κέρδους για την προσπάθεια περάτωσης και πώλησης, με βάση το κέρδος για όμοια έτοιμα προϊόντα και

iii) πρώτων υλών, ο αποκτών θα χρησιμοποιεί το τρέχον κόστος αντικατάστασης·

ε) για γη και κτήρια ο αποκτών θα χρησιμοποιεί τις τρέχουσες αγοραίες αξίες·

στ) για μηχανήματα και εξοπλισμό ο αποκτών θα χρησιμοποιεί την αγοραία αξία, κανονικά προσδιοριζόμενη με εκτίμηση. Αν δεν υπάρχει αγοραία ένδειξη στην οποία μπορεί να βασιστεί η εύλογη αξία, λόγω της ιδιάζουσας φύσης του στοιχείου των μηχανημάτων και εξοπλισμού και το στοιχείο πωλείται σπάνια, εκτός ως μέρος μιας συνεχιζόμενης επιχείρησης, ο αποκτών μπορεί να χρειαστεί να υπολογίσει την εύλογη αξία χρησιμοποιώντας μια προσέγγιση εσόδου ή αποσβεσμένου κόστους αντικατάστασης·

ζ) για άυλα περιουσιακά στοιχεία ο αποκτών θα προσδιορίζει την εύλογη αξία:

i) με αναφορά σε μια ενεργό αγορά, όπως ορίζεται στο ΔΛΠ 38. ή

ii) αν δεν υπάρχει ενεργός αγορά, πάνω σε μια βάση που αντανακλά τα ποσά που ο αποκτών θα πλήρωνε για το περιουσιακό στοιχείο σε μια συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς, βασιζόμενος στην καλύτερη διαθέσιμη πληροφόρηση (βλ. ΔΛΠ 38 για περαιτέρω καθοδήγηση στον προσδιορισμό της εύλογης αξίας ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που αποκτάται σε μια συνένωση επιχειρήσεων)·

η) για καθαρές απαιτήσεις ή υποχρεώσεις παροχών σε εργαζομένους για προγράμματα καθορισμένων παροχών, ο αποκτών θα χρησιμοποιεί την παρούσα αξία των δεσμεύσεων καθορισμένων παροχών μείον την εύλογη αξία των τυχόν περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος. Όμως, ένα περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται μόνον κατά την έκταση που είναι πιθανό να είναι διαθέσιμο στον αποκτώντα με τη μορφή επιστροφής χρημάτων από το πρόγραμμα ή μιας μείωσης σε μελλοντικές εισφορές·

θ) για φορολογικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις, ο αποκτών θα χρησιμοποιεί το ποσό του φορολογικού οφέλους που προκύπτει από φορολογικές ζημίες ή τους πληρωτέους φόρους σε σχέση με κέρδος ή ζημία, σύμφωνα με το ΔΛΠ 12,, που προσδιορίζεται από την πλευρά της συνενωμένης οικονομικής οντότητας. Τα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις προσδιορίζονται εφόσον ληφθούν υπόψη οι φορολογικές επιδράσεις της επαναδιατύπωσης των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των ενδεχόμενων υποχρεώσεων στην εύλογη αξία τους και δεν προεξοφλούνται·

ι) για λογαριασμούς και γραμμάτια πληρωτέα, μακροπρόθεσμα χρέη, υποχρεώσεις, δουλευμένα έξοδα και λοιπές πληρωτέες διεκδικήσεις, ο αποκτών θα χρησιμοποιεί τις παρούσες αξίες των ποσών που πρόκειται να καταβληθούν για τη ρύθμιση των υποχρεώσεων, προσδιοριζόμενες με τα κατάλληλα τρέχοντα επιτόκια. Όμως, δεν απαιτείται προεξόφληση για τις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις, όταν η διαφορά μεταξύ του ονομαστικού ποσού της υποχρέωσης και του προεξοφλημένου ποσού δεν είναι ουσιώδης·

ια) για επαχθείς συμβάσεις και άλλες αναγνωρίσιμες υποχρεώσεις του αποκτώμενου ο αποκτών θα χρησιμοποιεί τις παρούσες αξίες των ποσών που πρόκειται να καταβληθούν για τη ρύθμιση των δεσμεύσεων, οι οποίες προσδιορίζονται με τα κατάλληλα τρέχοντα επιτόκια·

ιβ) για ενδεχόμενες υποχρεώσεις του αποκτώμενου, ο αποκτών θα χρησιμοποιεί τα ποσά που ένα τρίτο μέρος θα χρέωνε για την ανάληψη εκείνων των ενδεχόμενων υποχρεώσεων. Τέτοιο ποσό θα αντανακλά όλες τις προσδοκίες σχετικά με πιθανές ταμιακές ροές και όχι τη μόνη πιο πιθανή ή την αναμενόμενη μέγιστη ή ελάχιστη ταμιακή ροή.

B17. Μέρος της πιο πάνω καθοδήγησης απαιτεί οι εύλογες αξίες να εκτιμώνται χρησιμοποιώντας τεχνικές παρούσας αξίας. Αν η καθοδήγηση για ένα συγκεκριμένο στοιχείο δεν αναφέρεται στη χρήση τεχνικών παρούσας αξίας, τέτοιες τεχνικές μπορούν να χρησιμοποιηθούν στην εκτίμηση της εύλογης αξίας αυτού του στοιχείου.

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.

3. Το παρόν ΔΠΧΑ δεν αναφέρεται σε άλλες απόψεις της λογιστικής των ασφαλιστών, όπως είναι η λογιστική αντιμετώπιση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που κατέχονται από ασφαλιστικούς φορείς και οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που εκδίδονται από ασφαλιστές (βλ. ΔΛΠ 32 *Χρηματοοικονομικά μέσα: Παρουσίαση*, ΔΛΠ 39 *Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση* και ΔΠΧΑ 7), παρά μόνο στις μεταβατικές διατάξεις της παραγράφου 45.

4. Η οικονομική οντότητα δεν εφαρμόζει το παρόν ΔΠΧΑ σε:

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*)·

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*)·

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, ενδεχόμενες καταβολές μισθωμάτων και παρόμοια στοιχεία) καθώς και η εγγύηση υπολειμματικής αξίας ενός μισθωτή που ενσωματώνεται σε μια χρηματοδοτική μίσθωση (βλ. ΔΛΠ 17 *Μισθώσεις*, ΔΛΠ 18 *Έσοδα* και ΔΛΠ 38 *Άυλα περιουσιακά στοιχεία*)·

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 μεταχείριση που ισχύει για ασφαλιστήρια συμβόλαια. Στην περίπτωση αυτή ο εκδότης δύναται να επιλέξει να εφαρμόσει το ΔΛΠ 39, το ΔΛΠ 32, το ΔΠΧΑ 7 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·

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.

5. Για λόγους διευκόλυνσης, το παρόν ΔΠΧΑ αναφέρεται σε κάθε οικονομική οντότητα που εκδίδει ασφαλιστήριο συμβόλαιο ως ασφαλιστικό φορέα, ασχέτως αν ο εκδότης θεωρείται ασφαλιστικός φορέας για νομικούς ή εποπτικούς σκοπούς.

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

7. Το ΔΛΠ 39 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 των εύλογων αξιών τους στα αποτελέσματα. Το ΔΛΠ 39 εφαρμόζεται σε παράγωγα που είναι ενσωματωμένα σε ασφαλιστήριο συμβόλαιο εκτός αν το ενσωματωμένο παράγωγο είναι το ίδιο ασφαλιστήριο συμβόλαιο.

8. Κατά παρέκκλιση των απαιτήσεων του ΔΛΠ 39, ο ασφαλιστικός φορέας δεν απαιτείται να διαχωρίσει και να επιμετρήσει στην εύλογη αξία το δικαίωμα προαίρεσης ενός ασφαλιζόμενου να εξαγοράσει ένα ασφαλιστήριο συμβόλαιο έναντι κάποιου σταθερού ποσού (ή έναντι ποσού που βασίζεται σε σταθερό ποσό και σε επιτόκιο), έστω και αν η τιμή άσκησης διαφέρει από τη λογιστική αξία της *ασφαλιστικής υποχρέωσης* του κύριου συμβολαίου. Όμως, η απαίτηση του ΔΛΠ 39 εφαρμόζεται σε δικαίωμα πώλησης σε ορισμένη τιμή ή δικαίωμα εξαγοράς τοις μετρητοίς το οποίο είναι ενσωματωμένο σε ασφαλιστήριο συμβόλαιο αν η αξία εξαγοράς κυμαίνεται ανάλογα με τις μεταβολές μιας χρηματοοικονομικής μεταβλητής (όπως είναι η τιμή ή ένας δείκτης μετοχών ή εμπορευμάτων) ή μιας μη χρηματοοικονομικής μεταβλητής που δεν αναφέρεται σε συγκεκριμένο συμβαλλόμενο. Επιπροσθέτως, η απαίτηση αυτή εφαρμόζεται αν η ικανότητα άσκησης δικαιώματος πώλησης σε ορισμένη τιμή ή εξαγοράς τοις μετρητοίς του κατόχου ενεργοποιείται από μεταβολή τέτοιας μεταβλητής (για παράδειγμα, δικαίωμα πώλησης σε ορισμένη τιμή που μπορεί να ασκηθεί εφόσον ένας δείκτης τιμών μετοχών φθάσει σε ένα προκαθορισμένο επίπεδο).

9. Η παράγραφος 8 εφαρμόζεται εξίσου σε δικαιώματα προαίρεσης εξαγοράς χρηματοοικονομικών μέσων που περιέχουν χαρακτηριστικό προαιρετικής συμμετοχής.

Διαχωρισμός των στοιχείων 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.

12. Για να προβεί στο διαχωρισμό ενός συμβολαίου, ο ασφαλιστικός φορέας:

α) εφαρμόζει το παρόν ΔΠΧΑ στο στοιχείο της ασφάλισης·

β) εφαρμόζει το ΔΛΠ 39 στο στοιχείο της κατάθεσης.

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 την ημερομηνία 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. Σε κάθε ημερομηνία 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.

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.

([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.

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:

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.

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.

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·

([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.

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.

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. Η σχετική προσαρμογή στην ασφαλιστική υποχρέωση (ή στα αναβαλλόμενα κόστη απόκτησης ή στα άυλα περιουσιακά στοιχεία) θα αναγνωρίζεται απευθείας στα ίδια κεφάλαια μόνον και μόνον όταν τα μη πραγματοποιηθέντα κέρδη ή οι μη πραγματοποιηθείσες ζημίες αναγνωρίζονται απευθείας στα ίδια κεφάλαια. Η πρακτική αυτή περιγράφεται και ως «σκιώδης λογιστική».

Ασφαλιστήρια συμβόλαια που αποκτώνται σε συνένωση επιχειρήσεων ή μεταβίβαση χαρτοφυλακίου

31. Προκειμένου να συμμορφώνεται με το 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

34. Κάποια ασφαλιστήρια συμβόλαια περιέχουν χαρακτηριστικό προαιρετικής συμμετοχής καθώς και *στοιχείο εγγύησης*. Ο εκδότης τέτοιου συμβολαίου:

α) δύναται, αλλά δεν απαιτείται, να αναγνωρίσει το στοιχείο της εγγύησης διακεκριμένα από το χαρακτηριστικό της προαιρετικής συμμετοχής. Αν ο εκδότης δεν τα αναγνωρίσει διακεκριμένα, θα κατατάξει ολόκληρο το συμβόλαιο ως υποχρέωση. Αν ο εκδότης τα κατατάξει ιδιαιτέρως, το στοιχείο της εγγύησης θα καταταγεί ως υποχρέωση·

β) σε περίπτωση που αναγνωρίσει το χαρακτηριστικό της προαιρετικής συμμετοχής διακεκριμένα από το στοιχείο της εγγύησης, θα κατατάξει το χαρακτηριστικό αυτό είτε ως υποχρέωση είτε ως διακεκριμένο στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων. Το παρόν 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·

γ) δύναται να αναγνωρίσει κάθε ασφάλιστρο που λαμβάνει ως έσοδο χωρίς να διαχωρίσει οποιοδήποτε μέρος σχετίζεται με το στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων. Η προκύπτουσες μεταβολές στο στοιχείο της εγγύησης και στο τμήμα του χαρακτηριστικού προαιρετικής συμμετοχής που κατατάσσεται ως υποχρέωση θα αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα. Αν μέρος ή όλο το χαρακτηριστικό προαιρετικής συμμετοχής κατατάσσεται στα ίδια κεφάλαια, μέρος του κέρδους ή της ζημίας δύναται να αποδοθεί σε εκείνο το χαρακτηριστικό (κατά τον ίδιο τρόπο που μέρος μπορεί να αποδίδεται σε δικαιώματα μειοψηφίας). Ο εκδότης θα αναγνωρίσει το μέρος του κέρδους ή της ζημίας του χαρακτηριστικού προαιρετικής συμμετοχής που αποδίδεται σε οποιοδήποτε στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων ως επιμερισμό του κέρδους ή της ζημίας και όχι ως έξοδο ή έσοδο (βλ. ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων*)·

δ) αν το συμβόλαιο περιέχει ενσωματωμένο παράγωγο που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 39, θα εφαρμόζει το ΔΛΠ 39 σε εκείνο το ενσωματωμένο παράγωγο·

ε) θα συνεχίσει να εφαρμόζει τις υπάρχουσες λογιστικές πολιτικές σε τέτοια συμβόλαια, από όλες τις απόψεις που περιγράφηκαν στις παραγράφους 14-20 και 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

35. Οι απαιτήσεις της παραγράφου 34 εφαρμόζονται επίσης σε χρηματοοικονομικά μέσα που περιέχουν χαρακτηριστικό προαιρετικής συμμετοχής. Επιπρόσθετα:

α) αν ο εκδότης κατατάξει ολόκληρο το χαρακτηριστικό της προαιρετικής συμμετοχής ως υποχρέωση, θα εφαρμόσει την εξέταση επάρκειας της ασφαλιστικής υποχρέωσης των παραγράφων 15-19 σε ολόκληρο το συμβόλαιο (ήτοι το στοιχείο της εγγύησης και στο χαρακτηριστικό της προαιρετικής συμμετοχής). Δεν επιβάλλεται ο εκδότης να προσδιορίσει το ποσό που θα προέκυπτε από την εφαρμογή του ΔΛΠ 39 στο στοιχείο της εγγύησης·

β) αν ο εκδότης κατατάξει ολόκληρο ή μέρος εκείνου του χαρακτηριστικού ως ιδιαίτερο στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων, η υποχρέωση που θα αναγνωριστεί για ολόκληρο το συμβόλαιο δεν θα υπολείπεται του ποσού που θα προέκυπτε

από την εφαρμογή του ΔΛΠ 39 στο στοιχείο της εγγύησης. Το ποσό θα περιέχει την εσωτερική αξία δικαιώματος προαίρεσης εξαγοράς του συμβολαίου, αλλά δεν απαιτείται να περιλαμβάνει τη χρονική αξία του αν η παράγραφος 9 εξαιρεί το δικαίωμα προαίρεσης αυτό από την επιμέτρηση στην εύλογη αξία. Δεν επιβάλλεται ο εκδότης να γνωστοποιήσει το ποσό που θα προέκυπτε από την εφαρμογή του ΔΛΠ 39 στο στοιχείο της εγγύησης, ούτε απαιτείται να παρουσιάζει διακεκριμένα αυτό το ποσό. Επιπροσθέτως, ο εκδότης δεν απαιτείται να προσδιορίσει το ποσό εκείνο αν η συνολική υποχρέωση που αναγνωρίζεται είναι εμφανώς μεγαλύτερη·

γ) αν και τα συμβόλαια αυτά είναι χρηματοοικονομικά μέσα, ο εκδότης δύναται να συνεχίσει να αναγνωρίζει τα ασφάλιστρα εκείνων των συμβολαίων ως έσοδα και να αναγνωρίζει ως έξοδο την προκύπτουσα αύξηση της λογιστικής αξίας της υποχρέωσης·

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.

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 κατάσταση 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·

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 39Α),

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·

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) ένας ασφαλιστής δεν απαιτείται να παρέχει την ανάλυση ληκτότητας που απαιτείται από την παράγραφο 39 στοιχείο α) του ΔΠΧΑ 7, εάν γνωστοποιεί αντί τούτης πληροφορίες σχετικά με το εκτιμώμενο χρονοδιάγραμμα των καθαρών εκροών μετρητών που προκύπτουν από αναγνωρισμένες ασφαλιστικές υποχρεώσεις. Αυτό μπορεί να έχει τη μορφή μιας ανάλυσης, με τους εκτιμώμενους χρόνους, των ποσών που αναγνωρίζονται στον ισολογισμό,

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:

α) ανάλυση ευαισθησίας που δείχνει τις επιπτώσεις στα αποτελέσματα και τα ίδια κεφάλαια της οντότητας από λογικά πιθανές την ημερομηνία του ισολογισμού μεταβολές της σχετικής μεταβλητής κινδύνου, τις μεθόδους και 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.

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

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.

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.

[1] Όταν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει το ΔΠΧΑ 7, η αναφορά στο ΔΛΠ 32 αντικαθίσταται με αναφορά στο ΔΠΧΑ 7.

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 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

45. Όταν ένας ασφαλιστής μεταβάλλει τις λογιστικές του πολιτικές που αφορούν σε ασφαλιστικές υποχρεώσεις, επιτρέπεται αλλά δεν επιβάλλεται, να ανακατατάξει κάποια ή όλα τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ως «στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων». Η ανακατάταξη αυτή επιτρέπεται αν ο ασφαλιστής μεταβάλλει τις λογιστικές πολιτικές κατά την πρώτη εφαρμογή του παρόντος ΔΠΧΑ και αν προβεί σε μεταγενέστερη μεταβολή που επιτρέπεται από την παράγραφο 22. Η ανακατάταξη αυτή αποτελεί αλλαγή λογιστικής πολιτικής και εφαρμόζεται το ΔΛΠ 8.

Προσάρτημα Α

Καθορισμένοι όροι

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του ΔΠΧΑ

Αντασφαλιζόμενος	Ο **ασφαλιζόμενος** σε συμβόλαιο **αντασφάλισης**.
Στοιχείο κατάθεσης	Ένα συμβατικό στοιχείο που δεν αντιμετωπίζεται λογιστικά ως παράγωγο σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 και που θα ενέπιπτε στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 39 αν ήταν ιδιαίτερο μέσο.
Συμβόλαιο 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.
Εύλογη αξία	Το ποσό με το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί ή μια 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.
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.
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.

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.

B3. 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.

B4. 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

B5. 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.

B6. 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.

B7. Πιθανότατα, η εφαρμογή του ΔΠΧΑ στα συμβόλαια που αναφέρονται στην παράγραφο B6 δεν θα είναι περισσότερο επαχθής από την εφαρμογή των ΔΠΧΑ που θα ήταν εφαρμοστέα αν τα συμβόλαια αυτά δεν ενέπιπταν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος ΔΠΧΑ:

α) δεν είναι πιθανό να υπάρχουν ουσιαστικές υποχρεώσεις για δυσλειτουργίες ή βλάβες που έχουν ήδη συμβεί·

β) στην περίπτωση εφαρμογής του ΔΛΠ 18 *Έσοδα*, ο πάροχος των υπηρεσιών θα αναγνώριζε τα έσοδα με αναφορά στο στάδιο ολοκλήρωσης (και υποκείμενα σε άλλα καθορισμένα κριτήρια). Η προσέγγιση αυτή είναι αποδεκτή και από το παρόν ΔΠΧΑ, που επιτρέπει στον πάροχο των υπηρεσιών να i) συνεχίσει τις υπάρχουσες λογιστικές πολιτικές για τα συμβόλαια αυτά εκτός αν περιλαμβάνουν πρακτικές που απαγορεύει η παράγραφος 14 και ii) να βελτιώσει τις λογιστικές του πολιτικές αν αυτό του επιτρέπεται από τις παραγράφους 22-30·

γ) ο πάροχος των υπηρεσιών εξετάζει αν το κόστος της εκπλήρωσης της συμβατικής του 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

B8. 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.

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.

B14. 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.

B15. 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.

B16. 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.

B17. 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

B18. Ακολουθούν παραδείγματα συμβολαίων που είναι ασφαλιστήρια συμβόλαια, εφόσον είναι σημαντική η μεταφορά ασφαλιστικού κινδύνου:

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)·

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)·

ζ) ασφάλιση πιστώσεων που προβλέπει συγκεκριμένες πληρωμές για την αποζημίωση του κατόχου λόγω ζημίας που υπέστη από την ανικανότητα συγκεκριμένου οφειλέτη να καταβάλλει πληρωμές εντός του καθορισμένου χρόνου 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 και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 32 [1] και του ΔΛΠ 39 και όχι του παρόντος ΔΠΧΑ [βλ. παράγραφο 4 στοιχείο δ)]. Παρά ταύτα, εάν ο εκδότης 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 ΔΛΠ 39 και το ΔΛΠ 32 [1] είτε το παρόν Πρότυπο για τα υπόψη συμβόλαια χρηματοοικονομικής εγγύησης·

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 B6 και B7 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.

B19. Τα ακόλουθα είναι παραδείγματα συμβολαίων που δεν είναι ασφαλιστήρια συμβόλαια:

α) συμβόλαια επένδυσης που έχουν τη νομική μορφή ενός ασφαλιστηρίου συμβολαίου αλλά που δεν εκθέτουν τον 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 B20 και B21)·

[1] Όταν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει το ΔΠΧΑ 7, η αναφορά στο ΔΛΠ 32 αντικαθίσταται με αναφορά στο ΔΠΧΑ 7.

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)·

ε) παράγωγα που εκθέτουν ένα μέρος σε χρηματοοικονομικό κίνδυνο αλλά όχι σε ασφαλιστικό κίνδυνο, διότι απαιτούν το μέρος να πραγματοποιεί πληρωμές αποκλειστικά βάσει των μεταβολών σε ένα ή περισσότερα καθορισμένα επιτόκια, μιας τιμής χρηματοοικονομικού μέσου, αγαθού, συναλλαγματικής ισοτιμίας, δείκτη τιμών ή συντελεστών, πιστωτικής διαβάθμισης ή πιστωτικού δείκτη ή άλλης μεταβλητής, με την προϋπόθεση, στην περίπτωση μη χρηματοοικονομικής μεταβλητής, ότι η μεταβλητή δεν αναφέρεται σε συγκεκριμένο συμβαλλόμενο (βλ. ΔΛΠ 39)·

στ) μία πιστωτικού χαρακτήρα εγγύηση (ή πιστωτική επιστολή, πιστωτικό παράγωγο αντιστάθμισης του πιστωτικού κινδύνου ή ασφάλισης πιστώσεων) που απαιτεί πληρωμές έστω και εάν ο κάτοχος δεν έχει υποστεί ζημία από την αδυναμία του οφειλέτη να πραγματοποιήσει τις πληρωμές στους καθορισμένους χρόνους (βλ. ΔΛΠ 39)·

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.

Β20. Αν τα συμβόλαια που περιγράφονται στην παράγραφο Β19 δημιουργούν χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις, εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής ου ΔΛΠ 39. Μεταξύ άλλων, αυτό σημαίνει ότι οι συμβαλλόμενοι χρησιμοποιούν ένα χειρισμό που είναι γνωστός και ως λογιστικός χειρισμός των καταθέσεων, που συνεπάγεται τα ακόλουθα:

α) το ένα μέρος αναγνωρίζει το αντάλλαγμα που λήφθηκε ως χρηματοοικονομική υποχρέωση και όχι ως έσοδο·

β) το άλλο μέρος αναγνωρίζει το αντάλλαγμα που καταβλήθηκε ως χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο και όχι ως έξοδο.

Β21. Αν τα συμβόλαια που περιγράφηκαν στην παράγραφο Β19 δεν δημιουργούν χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις, εφαρμόζεται το ΔΛΠ 18. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 18, η αναγνώριση εσόδου που σχετίζεται με συναλλαγή που συνεπάγεται την παροχή υπηρεσιών γίνεται με αναφορά στο στάδιο ολοκλήρωσης της συναλλαγής, αν η έκβαση της μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα.

Σημαντικός ασφαλιστικός κίνδυνος

Β22. Ένα συμβόλαιο είναι ασφαλιστήριο συμβόλαιο μόνο όταν μεταφέρει σημαντικό ασφαλιστικό κίνδυνο. 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·

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.

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.

([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.

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 στην όψη του ισολογισμού και τα αποτελέσματα των διακοπεισών δραστηριοτήτων να παρουσιάζονται διακεκριμένα στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων.

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* (καθώς αναθεωρήθηκε το 2003) 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 δημιουργίας ταμιακών ροών ή τμήμα μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών [2]. 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.

5. Οι διατάξεις επιμέτρησης του παρόντος ΔΠΧΑ [3] δεν εφαρμόζονται στα παρακάτω περιουσιακά στοιχεία τα οποία καλύπτονται από τα Πρότυπα που καταγράφονται, είτε ως διακεκριμένα περιουσιακά στοιχεία είτε ως τμήματα μιας ομάδας εκποίησης:

   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*)·

   γ) σε χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 39 *Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση*·

   δ) σε μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με τη μέθοδο της εύλογης αξίας του ΔΛΠ 40 *Επενδύσεις σε ακίνητα*·

   ε) σε μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στην εύλογη αξία μείον το κόστος του σημείου πώλησής τους, του ΔΛΠ 41 *Γεωργία*·

   στ) σε συμβατικά δικαιώματα καθώς αυτά ορίζονται στο ΔΠΧΑ 4 *Ασφαλιστήρια συμβόλαια*.

---

[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.

[2] 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.

[3] Εκτός από τις παραγράφους 18 και 19, που απαιτούν τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία να επιμετρώνται σύμφωνα με άλλα εφαρμοστέα ΔΠΧΑ.

ΚΑΤΆΤΑΞΗ ΜΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΎΝΤΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΏΝ ΣΤΟΙΧΕΊΩΝ (Η ΟΜΆΔΩΝ ΕΚΠΟΊΗΣΗΣ) ΩΣ ΚΑΤΕΧΌΜΕΝΩΝ ΠΡΟΣ ΠΏΛΗΣΗ

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*.

8. Για να είναι η πώληση πολύ πιθανή, το κατάλληλο επίπεδο της διοίκησης πρέπει να έχει δεσμευτεί σε πρόγραμμα πώλησης του περιουσιακού στοιχείου (ή της ομάδας εκποίησης) και να έχει ενεργοποιηθεί πρόγραμμα εξεύρεσης ενός αγοραστή. Επιπροσθέτως, το περιουσιακό στοιχείο (ή η ομάδα εκποίησης) πρέπει να είναι ενεργά διαπραγματεύσιμο στην αγορά σε τιμή που είναι λογική σε σχέση με την τρέχουσα εύλογη αξία του. Επίσης, η πώληση θα αναμένεται ότι πληροί τις προϋποθέσεις αναγνώρισης ως ολοκληρωμένης πώλησης ένα έτος από την ημερομηνία της κατάταξης, εκτός από τις παραχωρήσεις της παραγράφου 9 και οι ενέργειες που απαιτούνται για την ολοκλήρωση του προγράμματος θα πρέπει να υποδεικνύουν ότι δεν είναι πιθανό να γίνουν σημαντικές μεταβολές στο πρόγραμμα ή να ανακληθεί.

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.

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 μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, 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 μετά την ημερομηνία του ισολογισμού 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.

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.

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.

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*.

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.

Μεταβολές σε πρόγραμμα πώλησης

26. Αν η οικονομική οντότητα έχει κατατάξει περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα εκποίησης) ως κατεχόμενο προς πώληση, αλλά δεν πληρούνται πλέον τα κριτήρια των παραγράφων 7-9, η οικονομική οντότητα παύει να κατατάσσει το περιουσιακό στοιχείο (ή την ομάδα εκποίησης) ως κατεχόμενο προς πώληση.

27. Η οικονομική οντότητα επιμετρά ένα μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο που παύει να κατατάσσεται ως κατεχόμενο προς πώληση (ή που παύει να συμπεριλαμβάνεται σε ομάδα εκποίησης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση) στην χαμηλότερη αξία μεταξύ:

α) της λογιστικής αξίας πριν το περιουσιακό στοιχείο (ή η ομάδα εκποίησης) καταταχθεί ως κατεχόμενο προς πώληση, 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 και

β) του *ανακτήσιμου ποσού* του κατά την ημερομηνία της μεταγενέστερης απόφασης να μην πωληθεί [1].

[1] Αν το μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο αποτελεί μέρος μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών, το ανακτήσιμο ποσό του είναι η λογιστική αξία που θα είχε αναγνωριστεί μετά τον επιμερισμό κάθε ζημίας απομείωσης αξίας ανακύπτουσας επί εκείνης της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών, σύμφωνα με το ΔΛΠ 36.

28. Η οικονομική οντότητα περιλαμβάνει κάθε απαιτούμενη προσαρμογή της λογιστικής αξίας ενός μη κυκλοφορούντος περιουσιακού στοιχείου που παύει να κατατάσσεται ως κατεχόμενο προς πώληση στα έσοδα [1] από συνεχιζόμενες εκμεταλλεύσεις κατά την περίοδο που τα κριτήρια των παραγράφουν 7-9 παύουν να πληρούνται. Η οικονομική οντότητα παρουσιάζει την προσαρμογή εκείνη στην ίδια γραμμή της κατάστασης αποτελεσμάτων που χρησιμοποιήθηκε για την παρουσίαση του κέρδους ή 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. Διαφορετικά, τα εναπομένοντα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία της ομάδας που πληρούν μεμονωμένα τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενα προς πώληση επιμετρώνται μεμονωμένα στη χαμηλότερη αξία μεταξύ των λογιστικών αξιών τους και των εύλογων αξιών τους μείον το κόστος πωλήσής τους την ημερομηνία εκείνη. Κάθε μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο που δεν πληροί τα κριτήρια παύει να κατατάσσεται ως κατεχόμενο προς πώληση σύμφωνα με την παράγραφο 26.

ΠΑΡΟΥΣΊΑΣΗ 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).

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)·

[1] Εκτός αν το περιουσιακό στοιχείο αυτό είναι πάγιο περιουσιακό στοιχείο ή άυλο περιουσιακό στοιχείο που έχει αναπροσαρμοστεί σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 ή το ΔΛΠ 38 πριν από την κατάταξη του ως κατεχόμενο προς πώληση, οπότε η προσαρμογή θα αντιμετωπίζεται ως αύξηση ή μείωση λόγω προσαρμογής.

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).

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.

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 στην όψη του ισολογισμού είτε στις σημειώσεις, εκτός από τις εξαιρέσεις τις 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.

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 ΔΙ�ατΆΞΕΙΣ

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.

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	Περιουσιακό στοιχείο που πληροί οποιοδήποτε από τα ακόλουθα κριτήρια: α) αναμένεται να ρευστοποιηθεί ή προορίζεται για πώληση ή ανάλωση, κατά τη συνήθη πορεία του κύκλου εκμετάλλευσης της οικονομικής οντότητας· β) κατέχεται κυρίως για εμπορική εκμετάλλευση· γ) αναμένεται να ρευστοποιηθεί εντός δώδεκα μηνών από την ημερομηνία του ισολογισμού ή δ) συνιστά μετρητά ή ταμιακά ισοδύναμα εκτός αν υπάρχει περιορισμός ανταλλαγής ή χρήσης του για το διακανονισμό υποχρέωσης για τουλάχιστον δώδεκα μήνες μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.

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.
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 μεταβίβαστούν 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.
Εύλογη αξία	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.
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 ΠΏΛΗΣΗΣ

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:

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.

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*.

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).

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.

ΠΑΡΟΥΣΊΑΣΗ

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 ΑΞΊΑς

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.

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.

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.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΊΑ 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.

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 την ημερομηνία αναφοράς, καθώς και τον τρόπο με τον οποίο η οικονομική οντότητα διαχειρίζεται τους εν λόγω κινδύνους.

2. Οι αρχές του παρόντος ΔΠΧΑ συμπληρώνουν τις αρχές αναγνώρισης, επιμέτρησης και παρουσίασης χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων του ΔΛΠ 32 *Χρηματοοικονομικά μέσα: Παρουσίαση* και του ΔΛΠ 39 *Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση*.

ΠΕΔΊΟ ΕΦΑΡΜΟΓΉΣ

3. Το παρόν ΔΠΧΑ εφαρμόζεται από όλες τις οικονομικές οντότητες και για όλα τα χρηματοοικονομικά μέσα εκτός από:

   α) εκείνες τις συμμετοχές σε θυγατρικές, συγγενείς εταιρείες και κοινοπραξίες που αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 27 *Ενοποιημένες και ατομικές οικονομικές καταστάσεις*, το ΔΛΠ 28 *Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις* ή το ΔΛΠ 31 *Συμμετοχές σε κοινοπραξίες*. Ωστόσο, σε ορισμένες περιπτώσεις, το ΔΛΠ 27, το ΔΛΠ 28 ή το ΔΛΠ 31 επιτρέπουν σε μια οικονομική οντότητα να αντιμετωπίζει λογιστικά μια συμμετοχή σε θυγατρική, συγγενή εταιρεία ή σε κοινοπραξία βάσει του ΔΛΠ 39. Στις περιπτώσεις αυτές οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν τις απαιτήσεις γνωστοποίησης του ΔΛΠ 27, του ΔΛΠ 28 ή του ΔΛΠ 31, επιπλέον εκείνων του παρόντος ΔΠΧΑ. Επίσης, οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν το παρόν Πρότυπο σε παράγωγα που συνδέονται με συμμετοχές σε θυγατρικές ή συγγενείς εταιρείες ή κοινοπραξίες εκτός αν το παράγωγο ανταποκρίνεται στον ορισμό του συμμετοχικού τίτλου του ΔΛΠ 32·

   β) δικαιώματα και δεσμεύσεις εργοδοτών σύμφωνα με προγράμματα παροχών σε εργαζομένους στα οποία εφαρμόζεται το ΔΛΠ 19 *Παροχές σε εργαζομένους*·

   γ) συμβάσεις για ενδεχόμενη αντιπαροχή σε μια συνένωση επιχειρήσεων (βλ. ΔΠΧΑ 3 *Συνενώσεις επιχειρήσεων*). Η εξαίρεση αυτή αφορά μόνον τον αποκτώντα·

   δ) ασφαλιστήρια συμβόλαια όπως ορίζονται στο ΔΠΧΑ 4 *Ασφαλιστήρια συμβόλαια*. Ωστόσο, το παρόν ΔΠΧΑ εφαρμόζεται σε παράγωγα που ενσωματώνονται σε ασφαλιστήρια συμβόλαια εφόσον το ΔΛΠ 39 απαιτεί η οικονομική οντότητα να τα λογιστικοποιεί χωριστά. Επιπροσθέτως, ένας εκδότης εφαρμόζει το παρόν ΔΠΧΑ σε συμβόλαια χρηματοοικονομικής εγγύησης εάν ο εκδότης εφαρμόζει το ΔΛΠ 39 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·

   ε) χρηματοοικονομικά μέσα, συμβόλαια και δεσμεύσεις στο πλαίσιο πληρωμών που βασίζονται στην αξία των μετοχών, ως προς τα οποία ισχύει το ΔΠΧΑ 2 *Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών*, με τη διαφορά ότι το παρόν ΔΠΧΑ ισχύει για τα συμβόλαια που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των παραγράφων 5-7 του ΔΛΠ 39.

4. Το παρόν ΔΠΧΑ ισχύει για αναγνωρισμένα και μη χρηματοοικονομικά μέσα. Στα αναγνωρισμένα χρηματοοικονομικά μέσα περιλαμβάνονται χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 39. Στα μη αναγνωρισμένα χρηματοοικονομικά μέσα περιλαμβάνονται ορισμένα χρηματοοικονομικά μέσα τα οποία εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος ΔΠΧΑ μολονότι βρίσκονται εκτός του πεδίου εφαρμογής του ΔΛΠ 39 (όπως ορισμένες δανειακές δεσμεύσεις).

5. Το παρόν ΔΠΧΑ ισχύει για συμβόλαια αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικών στοιχείων τα οποία εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 39 (βλ. παραγράφους 5-7 του ΔΛΠ 39).

ΚΑΤΗΓΟΡΊΕΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΏΝ ΜΈΣΩΝ ΚΑΙ ΕΠΊΠΕΔΟ ΓΝΩΣΤΟΠΟΊΗΣΗΣ

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.

ΣΗΜΑΣΊΑ ΤΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΏΝ ΜΈΣΩΝ ΓΙΑ ΤΗΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΉ ΘΈΣΗ ΚΑΙ ΤΙΣ ΕΠΙΔΌΣΕΙΣ

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.

Ισολογισμός

Κατηγορίες χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων

8. Η λογιστική αξία καθεμίας από τις κάτωθι κατηγορίες, όπως ορίζονται στο ΔΛΠ 39, γνωστοποιείται είτε στον ισολογισμό είτε στο προσάρτημά του.

α) χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, εμφανίζοντας χωριστά i) όσα προσδιορίσθηκαν στην εύλογη αξία κατά την αρχική αναγνώριση και ii) όσα κατατάσσονται ως προοριζόμενα για εμπορική εκμετάλλευση σύμφωνα με το ΔΛΠ 39·

β) επενδύσεις που διακρατούνται μέχρι τη λήξη·

γ) δάνεια και απαιτήσεις·

δ) διαθέσιμα προς πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία,

ε) χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, εμφανίζοντας χωριστά i) όσες προσδιορίσθηκαν στην εύλογη αξία κατά την αρχική αναγνώριση και ii) όσες κατατάσσονται ως προοριζόμενες για εμπορική εκμετάλλευση σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 και

στ) χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις επιμετρώμενες στο αποσβεσμένο κόστος.

Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων

9. Εάν η οικονομική οντότητα έχει ορίσει ότι ένα δάνειο ή μια απαίτηση (ή μια ομάδα δανείων ή απαιτήσεων) έχει επιμετρηθεί στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, γνωστοποιεί:

α) τη μέγιστη έκθεση σε *πιστωτικό κίνδυνο* [βλ. παράγραφο 36 στοιχείο α)] του δανείου ή της απαίτησης (ή της ομάδας δανείων ή απαιτήσεων) κατά την ημερομηνία αναφοράς·

β) το ποσό κατά το οποίο τα συναφή πιστωτικά παράγωγα ή παρόμοια μέσα ελαττώνουν τη μέγιστη έκθεση στον πιστωτικό κίνδυνο·

γ) το ποσό της μεταβολής, τόσο κατά την περίοδο αναφοράς όσο και σωρευτικά, στην εύλογη αξία του δανείου ή της απαίτησης (ή της ομάδας δανείων ή απαιτήσεων) που μπορεί να αποδοθεί σε μεταβολές του πιστωτικού κινδύνου που περιέχει το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο, προσδιοριζόμενο:

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·

δ) το ποσό της μεταβολής στην εύλογη αξία οιωνδήποτε συναφών πιστωτικών παραγώγων ή παρόμοιων μέσων που σημειώθηκε τόσο κατά την περίοδο όσο και σωρευτικά από τότε που προσδιορίστηκε το δάνειο ή η απαίτηση.

10. Εάν η οικονομική οντότητα προσδιόρισε μια χρηματοοικονομική υποχρέωση στην εύλογη αξία της μέσω των αποτελεσμάτων σύμφωνα με την παράγραφο 9 του ΔΛΠ 39, τότε γνωστοποιεί:

α) το ποσό της μεταβολής, τόσο κατά την περίοδο αναφοράς όσο και σωρευτικά, στην εύλογη αξία της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης που αποδίδεται σε μεταβολές του πιστωτικού κινδύνου της υπόψη υποχρέωσης προσδιοριζόμενο:

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 (βλ. προσάρτημα Β παράγραφο Β4) 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 της υποχρέωσης.

Στις αλλαγές των συνθηκών της αγοράς που δημιουργούν κίνδυνο αγοράς περιλαμβάνονται οι μεταβολές σε επιτόκιο αναφοράς, τιμή χρηματοοικονομικού μέσου άλλης οικονομικής οντότητας, τιμή αγαθού, συναλλαγματικής ισοτιμίας ή σε δείκτη τιμών ή επιτοκίων. Για τα συμβόλαια που εμπεριέχουν χαρακτηριστικό συνδεδεμένο με μονάδες επενδυμένου κεφαλαίου (unit-linking), στις μεταβολές των συνθηκών της αγοράς συμπεριλαμβάνονται οι μεταβολές στην απόδοση ενός εσωτερικού ή εξωτερικού επενδυμένου κεφαλαίου·

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:

α) τις μεθόδους που χρησιμοποιήθηκαν προκειμένου να επιτευχθεί η συμμόρφωση με τις απαιτήσεις της παραγράφου 9 στοιχείο γ) και της παραγράφου 10 στοιχείο α)·

β) αν η οικονομική οντότητα θεωρεί ότι η γνωστοποίηση στην οποία έχει προβεί προκειμένου να συμμορφωθεί προς τις απαιτήσεις της παραγράφου 9 στοιχείο γ) και της παραγράφου 10 στοιχείο α) δεν αντιπροσωπεύει με αξιοπιστία τη μεταβολή στην εύλογη αξία του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης που οφείλεται σε μεταβολές του πιστωτικού κινδύνου, τους λόγους για το συμπέρασμα αυτό, καθώς και τους παράγοντες που η οικονομική οντότητα θεωρεί συναφείς.

Επανακατάταξη

12. Εάν η οικονομική οντότητα έχει επαναταξινομήσει χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο (σύμφωνα με τις παραγράφους 51-54 του ΔΛΠ 39) ως επιμετρώμενο:

α) στο κόστος ή στο αποσβεσμένο κόστος αντί στην εύλογη αξία· ή

β) στην εύλογη αξία του αντί στο κόστος ή στο αποσβεσμένο,

γνωστοποιεί το ποσό που έχει επαναταξινομηθεί από τη μια κατηγορία στην άλλη, καθώς και τους λόγους για την νέα αυτή κατάταξη.

12Α. Εάν η οικονομική οντότητα έχει επαναταξινομήσει χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο από την κατηγορία της εύλογης αξίας μέσω των αποτελεσμάτων σύμφωνα με τις παραγράφους 50Β ή 50Δ του ΔΛΠ 39 ή από την κατηγορία των διαθέσιμων για πώληση σύμφωνα με την παράγραφο 50Ε του ΔΛΠ 39, γνωστοποιεί:

α) το ποσό που έχει επαναταξινομηθεί από τη μια κατηγορία στην άλλη·

β) για κάθε περίοδο αναφοράς μέχρι την παύση της αναγνώρισης, τις λογιστικές αξίες και τις εύλογες αξίες όλων των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων τα οποία επαναταξινομήθηκαν στην τρέχουσα και σε προηγούμενες περιόδους αναφοράς·

γ) εάν χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο έχει επαναταξινομηθεί σύμφωνα με την παράγραφο 50Β, την σπάνια κατάσταση και τα γεγονότα και τις περιστάσεις που να τεκμηριώνουν τον σπάνιο χαρακτήρα της κατάστασης·

δ) για την περίοδο αναφοράς στην οποία επαναταξινομήθηκε το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο, την εύλογη αξία του κέρδους ή της ζημίας επί του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου που αναγνωρίστηκε στα αποτελέσματα ή σε άλλα συνολικά έσοδα κατά την εν λόγω περίοδο αναφοράς και στις προηγούμενες περιόδους αναφοράς·

ε) για κάθε περίοδο αναφοράς μετά την επαναταξινόμηση (συμπεριλαμβανομένης της περιόδου αναφοράς στην οποία επαναταξινομήθηκε το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο) μέχρι την παύση αναγνώρισης του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, την εύλογη αξία του κέρδους ή της ζημίας που θα είχε αναγνωριστεί στα αποτελέσματα ή σε άλλα συνολικά έσοδα εάν το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο δεν είχε επαναταξινομηθεί, και το κέρδος, τη ζημία, το έσοδο και τη δαπάνη που αναγνωρίστηκαν στα αποτελέσματα και

στ) το αποτελεσματικό επιτόκιο και τα εκτιμώμενα ποσά των ταμειακών ροών που αναμένει να εισπράξει η οικονομική οντότητα, κατά την ημερομηνία επαναταξινόμησης του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου.

Παύση αναγνώρισης

13. Η οικονομική μονάδα μπορεί να έχει μεταβιβάσει χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία με τέτοιο τρόπο που μέρος ή όλα τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για παύση αναγνώρισης (βλ. παραγράφους 15-37 του ΔΛΠ 39). Για κάθε κατηγορία τέτοιων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:

α) τη φύση των περιουσιακών στοιχείων·

β) τη φύση των κινδύνων και των ωφελειών που συνεπάγεται η ιδιοκτησία τους, στους οποίους παραμένει εκτεθειμένη η οικονομική οντότητα·

γ) όταν η οικονομική οντότητα συνεχίζει να αναγνωρίζει όλα τα περιουσιακά στοιχεία, τις λογιστικές αξίες των περιουσιακών στοιχείων και των συνδεδεμένων υποχρεώσεων και

δ) όταν η οικονομική οντότητα συνεχίζει να αναγνωρίζει τα περιουσιακά στοιχεία κατά το μέτρο της συνεχιζόμενης ανάμιξής της, τη συνολική λογιστική αξία των αρχικών περιουσιακών στοιχείων, την αξία των περιουσιακών στοιχείων που η οικονομική οντότητα συνεχίζει να αναγνωρίζει, καθώς και την λογιστική αξία των συνδεδεμένων υποχρεώσεων.

Εξασφαλίσεις

14. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:

α) τη λογιστική αξία των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που έχει ενεχυριάσει ως εξασφαλίσεις για υποχρεώσεις ή ενδεχόμενες υποχρεώσεις, περιλαμβανομένων και ποσών που έχουν ανακαταταγεί βάσει της παραγράφου 37 στοιχείο α) του ΔΛΠ 39 και

β) τους συμβατικούς όρους που σχετίζονται με την ενεχυρίαση αυτή.

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

16. Όταν τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία απομειώνονται εξαιτίας πιστωτικών ζημιών και η οικονομική οντότητα καταχωρεί την απομείωση σε χωριστό λογαριασμό (π.χ. λογαριασμό πρόβλεψης που χρησιμεύει για την καταχώριση μεμονωμένων απομειώσεων ή παρεμφερή λογαριασμό που χρησιμεύει για την καταχώριση μιας συλλογικής απομείωσης περιουσιακών στοιχείων) αντί να μειώσει απευθείας τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, τότε γνωστοποιεί συμφωνία των μεταβολών στον υπόψη λογαριασμό κατά την διάρκεια της περιόδου αναφοράς για κάθε κατηγορία περιουσιακών στοιχείων.

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 την ημερομηνία 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 την ημερομηνία 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 την ημερομηνία αναφοράς).

Κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων και καθαρή θέση

Έσοδα, έξοδα, κέρδη ή ζημίες

20. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τα ακόλουθα έσοδα, έξοδα, κέρδη ή ζημίες είτε στις οικονομικές τις καταστάσεις είτε στο προσάρτημα:

α) καθαρά κέρδη ή καθαρές ζημίες σε:

i) χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, εμφανίζοντας χωριστά εκείνα που αφορούν χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις που ορίσθηκαν κατά την αρχική αναγνώριση από εκείνα που αφορούν χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις που κατατάχθηκαν ως προοριζόμενα για εμπορική εκμετάλλευση σύμφωνα με το ΔΛΠ 39,

ii) διαθέσιμα προς πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, εμφανίζοντας χωριστά τα κέρδη ή ζημίες που αναγνωρίσθηκαν απευθείας στα ίδια κεφάλαια για την περίοδο από τα κέρδη ή ζημίες που έπαυσαν να αναγνωρίζονται στα ίδια κεφάλαια και αναγνωρίσθηκαν στα αποτελέσματα για την περίοδο,

iii) επενδύσεις που διακρατούνται μέχρι τη λήξη,

iv) δάνεια και απαιτήσεις, και

v) χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις στο αποσβεσμένο κόστος·

β) συνολικά έσοδα και έξοδα από τόκους (υπολογιζόμενα με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου) για χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που δεν απεικονίζονται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων·

γ) έσοδα και έξοδα από αμοιβές (πλην των ποσών που περιλαμβάνονται στον υπολογισμό του αποτελεσματικού επιτοκίου) προερχόμενα από:

i) χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή 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) έσοδα από δουλευμένους τόκους απομειωμένων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, σύμφωνα με την παράγραφο ΟΕ93 του ΔΛΠ 39 και

ε) το ποσό οποιασδήποτε ζημίας εξαιτίας απομείωσης για κάθε κατηγορία χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου.

Άλλες γνωστοποιήσεις

Λογιστικές πολιτικές

21. Σύμφωνα με την παράγραφο 108 του ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων*, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί, στην περίληψη των σημαντικών λογιστικών πολιτικών, την βάση (ή τις βάσεις) επιμέτρησης που χρησιμοποιήθηκαν για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων και τις λοιπές λογιστικές πολιτικές που χρησιμοποιήθηκαν και που είναι απαραίτητες για την κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων.

Λογιστική αντιστάθμισης

22. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί χωριστά τα ακόλουθα για κάθε τύπο αντιστάθμισης που περιγράφεται στο ΔΛΠ 39 (αντισταθμίσεις εύλογης αξίας, αντισταθμίσεις ταμιακών ροών και αντισταθμίσεις καθαρών επενδύσεων σε εκμετάλλευση στο εξωτερικό):

α) περιγραφή των διαφόρων τύπων αντιστάθμισης·

β) περιγραφή των χρηματοοικονομικών μέσων που έχουν προσδιορισθεί ως αντισταθμιστικά μέσα και της εύλογης αξίας τους την ημερομηνία αναφοράς και

γ) τη φύση των αντισταθμιζόμενων κινδύνων.

23. Όσον αφορά τις αντισταθμίσεις ταμιακών ροών, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:

α) τις περιόδους κατά τις οποίες αναμένεται να πραγματοποιηθούν οι ταμιακές ροές και πότε αναμένεται να επηρεάσουν τα αποτελέσματα·

β) περιγραφή των προσδοκώμενων συναλλαγών για τις οποίες είχε παλαιότερα εφαρμοσθεί λογιστική αντιστάθμισης, και οι οποίες δεν προβλέπεται ότι θα πραγματοποιηθούν πλέον·

γ) το ποσό που αναγνωρίσθηκε στα ίδια κεφάλαια κατά την περίοδο·

δ) το ποσό που αφαιρέθηκε από τα ίδια κεφάλαια και περιλήφθηκε στα αποτελέσματα για την περίοδο, εμφανίζοντας το ποσό που περιλαμβάνεται σε κάθε συγκεκριμένο κονδύλιο της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων και

ε) το ποσό που αφαιρέθηκε από τα ίδια κεφάλαια κατά την περίοδο και περιλήφθηκε στο αρχικό κόστος ή άλλη λογιστική αξία ενός μη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή μιας μη χρηματοοικονομικής υποχρέωσης, των οποίων η απόκτηση ή πραγματοποίηση ήταν μια αντισταθμιζόμενη πολύ πιθανή προσδοκώμενη συναλλαγή.

24. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί χωριστά:

α) κέρδη ή ζημίες, σε αντισταθμίσεις εύλογης αξίας:

i) επί του μέσου αντιστάθμισης και

ii) επί του αντισταθμιζόμενου στοιχείου που συνδέεται με τον αντισταθμιζόμενο κίνδυνο·

β) την αναποτελεσματικότητα που αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, η οποία οφείλεται σε αντισταθμίσεις ταμιακών ροών και

γ) την αναποτελεσματικότητα που αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, η οποία οφείλεται σε αντισταθμίσεις καθαρών επενδύσεων σε εκμεταλλεύσεις στο εξωτερικό.

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.

27. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:

α) τις μεθόδους και, όταν χρησιμοποιείται μια τεχνική επιμέτρησης τις παραδοχές που λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των εύλογων αξιών για κάθε κατηγορία χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων. Για παράδειγμα, κατά περίπτωση, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες σχετικά με τις παραδοχές που σχετίζονται με συντελεστές προπληρωμών, ποσοστά εκτιμώμενων ζημιών από επισφάλειες και επιτόκια ή προεξοφλητικά επιτόκια·

β) αν οι εύλογες αξίες προσδιορίζονται, εν όλω ή εν μέρει, απευθείας με αναφορά σε δημοσιευμένες τιμές συναλλαγής ενεργού αγοράς ή αν εκτιμώνται με τη χρήση τεχνικής επιμέτρησης (βλ. παραγράφους ΟΕ71-ΟΕ79 του ΔΛΠ 39)·

γ) αν οι εύλογες αξίες που αναγνωρίζονται ή γνωστοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις προσδιορίζονται εν όλω ή εν μέρει με τεχνική επιμέτρησης βασιζόμενη σε παραδοχές που δεν υποστηρίζονται από τιμές παρατηρήσιμων συναλλαγών της αγοράς που αφορούν το ίδιο μέσο (δηλαδή χωρίς τροποποίηση ή ανασκευή του μέσου) και χωρίς να λαμβάνονται υπόψη διαθέσιμα δεδομένα από παρατηρήσιμες αγορές. Αν η αντικατάσταση οποιασδήποτε τέτοιας παραδοχής με λογικά πιθανή εναλλακτική παραδοχή θα κατέληγε σε σημαντικά διαφορετική εύλογη αξία, η οικονομική οντότητα δηλώνει το γεγονός αυτό καθώς και τον αντίκτυπο των μεταβολών αυτών. Για τον σκοπό αυτόν, η σημαντικότητα κρίνεται σε σχέση με τα αποτελέσματα και το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων ή, όταν οι μεταβολές στην εύλογη αξία αναγνωρίζονται στα ίδια κεφάλαια, το σύνολο των ίδιων κεφαλαίων·

δ) εάν ισχύει η περίπτωση γ), το συνολικό ποσό της μεταβολής της εύλογης αξίας που εκτιμήθηκε με τη χρήση τεχνικής επιμέτρησης που αναγνωρίσθηκε στα αποτελέσματα της περιόδου.

28. Αν η αγορά για ένα χρηματοοικονομικό μέσο δεν είναι ενεργός, η οικονομική οντότητα καθορίζει την εύλογη αξία χρησιμοποιώντας μια τεχνική επιμέτρησης (βλ. παραγράφους ΟΕ74-ΟΕ79 του ΔΛΠ 39). Ωστόσο, η καλύτερη απόδειξη της εύλογης αξίας ενός χρηματοοικονομικού μέσου κατά την αρχική αναγνώριση είναι η τιμή συναλλαγής (ήτοι η εύλογη αξία του ανταλλάγματος που λήφθηκε ή καταβλήθηκε), εκτός εάν πληρούνται οι προϋποθέσεις που περιγράφονται στην παράγραφο ΟΕ76 του ΔΛΠ 39. Έπεται ότι ενδέχεται να υπάρχει διαφορά μεταξύ της εύλογης αξίας στην αρχική αναγνώριση και του ποσού που θα προσδιοριζόταν την ημερομηνία εκείνη με βάση την τεχνική επιμέτρησης. Εάν υφίσταται τέτοια διαφορά, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί, για κάθε κατηγορία χρηματοοικονομικού μέσου:

α) τη λογιστική πολιτική που εφαρμόζει όσον αφορά την αναγνώριση της εν λόγω διαφοράς στα αποτελέσματα χρήσεως ώστε να αντικατοπτρίζεται η μεταβολή στους παράγοντες (περιλαμβανομένου του χρόνου) που οι συμμετέχοντες στην αγορά θα λάμβαναν υπόψη για τον καθορισμό της τιμής (βλ. παράγραφο ΟΕ76 του ΔΛΠ 39), και

β) την αθροιστική διαφορά που δεν έχει ακόμη αναγνωρισθεί στα αποτελέσματα στην αρχή και στο τέλος της περιόδου, καθώς και συμφωνία των μεταβολών στο υπόλοιπο της διαφοράς αυτής.

29. Δεν απαιτούνται γνωστοποιήσεις στην εύλογη αξία:

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·

β) για μια επένδυση σε συμμετοχικούς τίτλους για τους οποίους δεν υπάρχουν χρηματιστηριακές τιμές σε ενεργό αγορά, 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 με αξιοπιστία ή

γ) για μια σύμβαση που περιλαμβάνει ένα στοιχείο προαιρετικής συμμετοχής (όπως περιγράφεται στο ΔΠΧΑ 4), εάν η εύλογη αξία του στοιχείου αυτού δεν μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία.

30. Στις περιπτώσεις που περιγράφονται στις παραγράφους 29 στοιχεία β) και γ), η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες προκειμένου να βοηθήσει τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να βγάλουν τα δικά τους συμπεράσματα ως προς την έκταση των δυνατών διαφορών μεταξύ της λογιστικής αξίας των υπόψη χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων και της εύλογης αξίας τους, όπως:

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·

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 την ημερομηνία 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.

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

34. Για κάθε είδος κινδύνου που απορρέει από χρηματοοικονομικά μέσα, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:

α) περιληπτικά ποσοτικά δεδομένα σχετικά με την έκθεσή της στον εκάστοτε κίνδυνο κατά την ημερομηνία 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 πληροφορίες που απαιτούνται στις παραγράφους 36-42, στο μέτρο που δεν παρέχονται βάσει του στοιχείου α) εκτός εάν ο κίνδυνος δεν είναι σημαντικός (βλ. παραγράφους 29-31 του ΔΛΠ 1 όπου αναπτύσσεται η έννοια της σημαντικότητας)·

γ) τις συγκεντρώσεις κινδύνου εάν δεν προκύπτουν σαφώς από τα στοιχεία που γνωστοποιούνται βάσει των στοιχείων α) και β).

35. Εάν τα ποσοτικά στοιχεία που γνωστοποιούνται ως έχουν κατά την ημερομηνία 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

36. Για κάθε κατηγορία χρηματοοικονομικού μέσου, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:

α) το αντιπροσωπευτικό μέγεθος της μέγιστης έκθεσής της σε πιστωτικό κίνδυνο κατά την ημερομηνία αναφοράς χωρίς να λαμβάνονται υπόψη οι εξασφαλίσεις που έχει λάβει ή άλλες πιστωτικές αναβαθμίσεις (π.χ. συμφωνίες συμψηφισμού που δεν ικανοποιούν τα κριτήρια συμψηφισμού σύμφωνα με το ΔΛΠ 32)·

β) όσον αφορά το γνωστοποιούμενο στο σημείο α) ποσό, περιγραφή των εξασφαλίσεων που έχουν ληφθεί καθώς και άλλων πιστωτικών αναβαθμίσεων·

γ) πληροφορίες σχετικά με την πιστωτική ποιότητα των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που δεν είναι σε καθυστέρηση ή απομειωμένα, και

δ) τη λογιστική αξία των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που θα ήταν σε καθυστέρηση ή απομειωμένα και τα οποία έχουν αποτελέσει αντικείμενο αναδιαπραγμάτευσης.

Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία σε καθυστέρηση ή που έχουν υποστεί απομείωση αξίας

37. Για κάθε κατηγορία χρηματοοικονομικού μέσου, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:

α) ανάλυση της ηλικίας των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που ήταν σε καθυστέρηση αλλά όχι απομειωμένα κατά την ημερομηνία αναφοράς·

β) ανάλυση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που προσδιορίζονται σε μεμονωμένη βάση ως απομειωμένα κατά την ημερομηνία αναφοράς, περιλαμβανομένων των παραγόντων τους οποίους η οικονομική οντότητα έλαβε υπόψη για να τα χαρακτηρίσει απομειωμένα και

γ) όσον αφορά τα ποσά που γνωστοποιούνται με βάση τα στοιχεία α) και β), περιγραφή των εξασφαλίσεων που έχει λάβει η οικονομική οντότητα, καθώς και των άλλων πιστωτικών ενισχύσεων, με εκτίμηση της εύλογης αξίας τους, εάν αυτό είναι εφικτό.

Ληφθείσες εξασφαλίσεις και άλλες πιστωτικές αναβαθμίσεις

38. Όταν στην οικονομική οντότητα περιέρχονται κατά την περίοδο χρηματοοικονομικά ή μη χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία είτε με την απόκτηση της κυριότητας παρασχεθεισών εξασφαλίσεων είτε με την ενεργοποίηση άλλων πιστωτικών αναβαθμίσεων (π.χ. εγγυήσεις), και τα υπόψη περιουσιακά στοιχεία πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης άλλων προτύπων, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:

α) τη φύση και τη λογιστική αξία των αποκτηθέντων 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.

Κίνδυνος ρευστότητας

39. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:

α) ανάλυση ληκτότητας χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων που δείχνει τις συμβατικές οφειλές που απομένουν και

β) περιγραφή του τρόπου με τον οποίο διαχειρίζεται τον κίνδυνο ρευστότητας που ενέχει το στοιχείο α).

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 την ημερομηνία 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.

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.

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.

44Ε. Η *επαναταξινόμηση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων* (τροποποιήσεις των ΔΛΠ 39 και ΔΠΧΑ 7), που εκδόθηκε τον Οκτώβριο του 2008, τροποποίησε την παράγραφο 12 και πρόσθεσε την παράγραφο 12Α. Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν τις εν λόγω τροποποιήσεις από την 1η Ιουλίου 2008.

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.
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.
Κίνδυνος ρευστότητας	Ο κίνδυνος να αντιμετωπίσει η οικονομική οντότητα δυσκολίες στην εκπλήρωση δεσμεύσεων συνδεόμενων με χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις.
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**.
Άλλοι κίνδυνοι τιμών	Ο κίνδυνος η εύλογη αξία ή οι μελλοντικές ταμιακές 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.
Σε καθυστέρηση	Ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο είναι σε καθυστέρηση (ληξιπρόθεσμο) όταν ένας αντισυμβαλλόμενος δεν έχει πραγματοποιήσει μια πληρωμή κατά τον συμβατικά καθορισμένο χρόνο.

Οι όροι που ακολουθούν προσδιορίζονται στην παράγραφο 11 του ΔΛΠ 32 ή στην παράγραφο 9 του ΔΛΠ 39 και χρησιμοποιούνται στο παρόν ΔΠΧΑ με την έννοια που τους αποδίδεται στα εν λόγω διεθνή λογιστικά πρότυπα:

— αποσβεσμένο κόστος ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή χρηματοοικονομικής υποχρέωσης,

— διαθέσιμα προς πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία,

— παύση αναγνώρισης,

— παράγωγο,

— μέθοδος του πραγματικού επιτοκίου,

— συμμετοχικός τίτλος,

— εύλογη αξία,

— χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο,

— χρηματοοικονομικό μέσο,

— χρηματοοικονομική υποχρέωση,

— χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή χρηματοοικονομική υποχρέωση στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων,

— συμβόλαιο χρηματοοικονομικής εγγύησης,

— χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή χρηματοοικονομική υποχρέωση που προορίζεται για εμπορική εκμετάλλευση,

— προσδοκώμενη συναλλαγή,

— μέσο αντιστάθμισης,

— επενδύσεις που διακρατούνται μέχρι τη λήξη,

— δάνεια και απαιτήσεις,

— σύμβαση/συμβόλαιο κανονικής παράδοσης.

Προσάρτημα Β

Οδηγίες εφαρμογής

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του ΔΠΧΑ

ΚΑΤΗΓΟΡΊΕΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΏΝ ΜΈΣΩΝ ΚΑΙ ΕΠΊΠΕΔΟ ΓΝΩΣΤΟΠΟΊΗΣΗΣ (ΠΑΡΆΓΡΑΦΟΣ 6)

Β1. Η παράγραφος 6 απαιτεί από την οικονομική οντότητα να ομαδοποιεί τα χρηματοοικονομικά μέσα σε κατηγορίες οι οποίες ανταποκρίνονται στη φύση των γνωστοποιούμενων πληροφοριών και λαμβάνουν υπόψη τα χαρακτηριστικά των υπόψη 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 ΔΛΠ 39 (οι οποίες καθορίζουν τον τρόπο επιμέτρησης των χρηματοοικονομικών μέσων και το που αναγνωρίζονται οι μεταβολές στην εύλογη αξία).

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.

ΣΗΜΑΣΊΑ ΤΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΏΝ ΜΈΣΩΝ ΓΙΑ ΤΗΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΉ ΘΈΣΗ ΚΑΙ ΤΙΣ ΕΠΙΔΌΣΕΙΣ

Χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων (παράγραφοι 10 και 11)

Β4. Όταν η οικονομική οντότητα προσδιορίζει μια χρηματοοικονομική υποχρέωση στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, η παράγραφος 10 στοιχείο α) απαιτεί από αυτήν να γνωστοποιήσει το ποσό της μεταβολής στην εύλογη αξία της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης που αποδίδεται σε μεταβολές του πιστωτικού κινδύνου της υπόψη υποχρέωσης. Η παράγραφος 10 στοιχείο α) σημείο i) επιτρέπει στην οικονομική οντότητα να προσδιορίσει το ποσό αυτό ως το ποσό της μεταβολής στην εύλογη αξία της υποχρέωσης που δεν μπορεί να αποδοθεί σε μεταβολές των συνθηκών της αγοράς που δημιουργούν κίνδυνο αγοράς. Αν οι μόνες σχετικές αλλαγές στις συνθήκες της αγοράς για μια υποχρέωση είναι οι μεταβολές σε ένα τρέχον επιτόκιο (αναφοράς), το ποσό αυτό μπορεί να υπολογιστεί ως εξής:

α) κατ' αρχήν η οικονομική οντότητα υπολογίζει τον εσωτερικό συντελεστή απόδοσης της υποχρέωσης στην αρχή της περιόδου, χρησιμοποιώντας τις παρατηρήσιμες αγοραίες τιμές της υποχρέωσης και τις συμβατικές χρηματορροές της υποχρέωσης στην αρχή της περιόδου. Αφαιρεί από τον εσωτερικό συντελεστή απόδοσης το παρατηρήσιμο/τρέχον επιτόκιο (αναφοράς) της αγοράς κατά την αρχή της περιόδου, για να φθάσει στο συνθετικό στοιχείο του εσωτερικού συντελεστή απόδοσης που αφορά το συγκεκριμένο μέσο·

β) στη συνέχεια, η οικονομική οντότητα υπολογίζει την παρούσα αξία των ταμιακών ροών που συνδέονται με την υποχρέωση, χρησιμοποιώντας τις συμβατικές ταμιακές ροές της υποχρέωσης στο τέλος της περιόδου και ένα προεξοφλητικό επιτόκιο ίσο προς το άθροισμα i) του τρέχοντος επιτοκίου (αναφοράς) στο τέλος της περιόδου και ii) του συνθετικού στοιχείου του εσωτερικού συντελεστή απόδοσης που αφορά το συγκεκριμένο μέσο, όπως προσδιορίστηκε στο στοιχείο α)·

γ) η διαφορά ανάμεσα στην τρέχουσα αγοραία τιμή της υποχρέωσης κατά τη 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). Αυτό είναι το ποσό που γνωστοποιείται.

Το προαναφερθέν παράδειγμα υποθέτει ότι οι μεταβολές στην εύλογη αξία που οφείλονται σε παράγοντες διαφορετικούς από τις αλλαγές του πιστωτικού κινδύνου του μέσου ή από τις μεταβολές των επιτοκίων, δεν είναι σημαντικές. Αν στο παράδειγμα αυτό, το μέσο εμπεριέχει ενσωματωμένο παράγωγο, η μεταβολή της εύλογης αξίας του ενσωματωμένου παραγώγου δεν λαμβάνεται υπόψη κατά τον καθορισμό του ποσού που πρέπει να γνωστοποιηθεί βάσει της παραγράφου 10 στοιχείο α).

Λοιπές γνωστοποιήσεις — λογιστικές πολιτικές (παράγραφος 21)

B5. Η παράγραφος 21 απαιτεί να γνωστοποιείται η βάση (ή οι βάσεις) επιμέτρησης που χρησιμοποιήθηκαν για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων και οι λοιπές λογιστικές πολιτικές που χρησιμοποιήθηκαν και που είναι απαραίτητες για την κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων. Όσον αφορά τα χρηματοοικονομικά μέσα, η γνωστοποίηση δύναται να περιλαμβάνει:

α) για χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που προσδιορίζονται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων:

i) τη φύση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων που η οικονομική οντότητα έχει προσδιορίσει στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων,

ii) τα κριτήρια για τον προσδιορισμό τέτοιων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων κατά την αρχική αναγνώριση και

iii) τον τρόπο με τον οποίο η οικονομική οντότητα ικανοποίησε τις προϋποθέσεις των παραγράφων 9, 11Α ή 12 του ΔΛΠ 39 για τον προσδιορισμό αυτόν. Για μέσα που προσδιορίστηκαν σύμφωνα με το στοιχείο β) σημείο i) του ορισμού του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων στο ΔΛΠ 39, η γνωστοποίηση περιλαμβάνει αφηγηματική περιγραφή των συνθηκών που διέπουν την ανακολουθία στην επιμέτρηση ή την αναγνώριση που θα ανέκυπτε σε διαφορετική περίπτωση. Για τα μέσα που προσδιορίστηκαν σύμφωνα με το στοιχείο β) σημείο ii) του ορισμού του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων στο ΔΛΠ 39, η γνωστοποίηση αυτή περιέχει αφηγηματική περιγραφή που εξηγεί τον τρόπο με τον οποίο ο προσδιορισμός στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων συμφωνεί με την τεκμηριωμένη στρατηγική διαχείρισης κινδύνων ή επενδύσεων της οικονομικής οντότητας·

β) τα κριτήρια προσδιορισμού χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ως διαθέσιμων προς πώληση·

γ) αν οι συμβάσεις κανονικής παράδοσης χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων καταχωρίζονται λογιστικά την ημερομηνία συναλλαγής ή την ημερομηνία διακανονισμού (βλ. παράγραφο 38 του ΔΛΠ 39)·

δ) όταν χρησιμοποιείται λογαριασμός πρόβλεψης προκειμένου να μειωθεί η λογιστική αξία χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων απομειωμένων εξαιτίας πιστωτικών ζημιών:

i) τα κριτήρια με τα οποία προσδιορίζεται πότε ελαττώνεται απευθείας η λογιστική αξία απομειωμένων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων (ή, αυξάνεται απευθείας σε περίπτωση αναστροφής μιας απομείωσης) και πότε χρησιμοποιείται ο λογαριασμός πρόβλεψης και

ii) τα κριτήρια παύση αναγνώρισης ποσών που χρεώνονται στον λογαριασμό πρόβλεψης έναντι της λογιστικής αξίας απομειωμένων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων (βλ. παράγραφο 16)·

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·

στ) τα κριτήρια με βάση τα οποία η οικονομική οντότητα προσδιορίζει ότι αποδεικνύεται αντικειμενικά η ύπαρξη ζημίας εξαιτίας απομείωσης [βλ. παράγραφο 20 στοιχείο ε)]·

ζ) όταν οι όροι χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που διαφορετικά θα ήταν σε καθυστέρηση ή απομειωμένα έχουν αποτελέσει αντικείμενο αναδιαπραγμάτευσης, τη λογιστική πολιτική που εφαρμόζεται για χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία τα οποία υπόκεινται σε επαναδιαπραγματευθέντες όρους [βλ. παράγραφος 36 στοιχείο δ)].

Η παράγραφος 113 του ΔΛΠ 1 απαιτεί επίσης από τις οικονομικές οντότητες να γνωστοποιούν στην περίληψη των σημαντικών λογιστικών πολιτικών ή άλλες σημειώσεις, τις κρίσεις της διοίκησης κατά τη διαδικασία της εφαρμογής των λογιστικών πολιτικών της οικονομικής οντότητας που έχουν την σημαντικότερη επίδραση στα ποσά που αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις, εκτός εκείνων που αφορούν σε εκτιμήσεις.

ΦΥΣΗ ΚΑΙ ΕΚΤΑΣΗ ΤΩΝ ΚΙΝΔΥΝΩΝ ΠΟΥ ΑΠΟΡΡΕΟΥΝ ΑΠΟ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ (ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΙ 31-42)

B6. 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.

Ποσοτικές γνωστοποιήσεις (παράγραφος 34)

B7. 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.

B8. 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.

Μέγιστη έκθεση σε πιστωτικό κίνδυνο [παράγραφος 36 στοιχείο α)]

B9. Η παράγραφος 36 στοιχείο α) απαιτεί τη γνωστοποίηση του ποσού που αντιπροσωπεύει την μέγιστη έκθεση της οικονομικής οντότητας σε πιστωτικό κίνδυνο. Για ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο, αυτό είναι κατά κανόνα η ακαθάριστη λογιστική αξία, που δεν περιλαμβάνει:

α) τα ποσά που συμψηφίζονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 32 και

β) ζημίες απομείωσης αναγνωριζόμενες σύμφωνα με το ΔΛΠ 39.

B10. Οι δραστηριότητες που δημιουργούν πιστωτικό κίνδυνο και η σχετική μέγιστη έκθεση σε πιστωτικό κίνδυνο περιλαμβάνουν τα κάτωθι, χωρίς να περιορίζονται σε αυτά:

α) χορήγηση δανείων και απαιτήσεων σε πελάτες και οι καταθέσεις σε άλλες οικονομικές οντότητες. Στις περιπτώσεις αυτές, η μέγιστη έκθεση σε πιστωτικό κίνδυνο ισούται με τη λογιστική αξία των σχετικών χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων·

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 την ημερομηνία 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.

Ανάλυση συμβατικής ληκτότητας [παράγραφος 39 στοιχείο α)]

B11. Κατά την ανάλυση βάσει των συμβατικών ημερομηνιών λήξεως για χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις η οποία απαιτείται από την παράγραφο 39 στοιχείο α), μια οικονομική οντότητα βασίζεται στην κρίση της προκειμένου να προσδιορίσει τον κατάλληλο αριθμό χρονικών περιόδων. Για παράδειγμα, μια 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.

B12. 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 οικονομική οντότητα. Για παράδειγμα, οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις τις οποίες η οικονομική οντότητα καλείται να εξοφλήσει κατόπιν αιτήσεως (π.χ. καταθέσεις όψεως) περιλαμβάνονται στην νωρίτερη χρονική περίοδο.

B13. Όταν η οικονομική οντότητα έχει δεσμευθεί να πληρώσει ορισμένα ποσά σε δόσεις, κάθε δόση αφορά στην νωρίτερη περίοδο κατά την οποία η οικονομική 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.

B14. Τα γνωστοποιούμενα στην ανάλυση ληκτότητας ποσά είναι οι συμβατικές απροεξόφλητες ταμιακές ροές, όπως:

α) ακαθάριστες δεσμεύσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης (πριν από την αφαίρεση των χρηματοδοτικών επιβαρύνσεων)·

β) τιμές αναφερόμενες σε προθεσμιακές συμφωνίες αγοράς χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων έναντι μετρητών·

γ) καθαρά ποσά συμβάσεων ανταλλαγής επιτοκίου κυμαινόμενο-πληρωμής/σταθερό-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 στον ισολογισμό διότι το ποσό στον ισολογισμό βασίζεται σε προεξοφλημένες ταμιακές ροές.

B15. Κατά περίπτωση, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί χωριστά την ανάλυση των παράγωγων χρηματοοικονομικών μέσων από την ανάλυση των μη παράγωγων χρηματοοικονομικών μέσων στην ανάλυση βάσει των συμβατικών ημερομηνιών λήξεων για χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που απαιτείται βάσει της παραγράφου 39 στοιχείο α). Για παράδειγμα, είναι σκόπιμο να γίνεται διάκριση μεταξύ ταμιακών ροών από παράγωγα χρηματοοικονομικά μέσα και μη παράγωγα χρηματοοικονομικά μέσα όταν οι προερχόμενες από παράγωγα χρηματοοικονομικά μέσα ταμιακές ροές διακανονίζονται σε ακαθάριστη βάση. Τούτο, διότι οι ακαθάριστες ταμιακές εκροές ενδέχεται να συνοδεύονται από σχετικές εισροές.

B16. Όταν το πληρωτέο ποσό δεν έχει καθοριστεί, το γνωστοποιούμενο ποσό προσδιορίζεται βάσει των όρων που ισχύουν κατά την ημερομηνία 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 κατά την ημερομηνία αναφοράς.

Κίνδυνος αγοράς — Ανάλυση ευαισθησίας (παράγραφοι 40 και 41)

B17. Η παράγραφος 40 στοιχείο α) απαιτεί ανάλυση ευαισθησίας για κάθε είδος κινδύνου αγοράς στο οποίο εκτίθεται η οντότητα. Σύμφωνα με την παράγραφο B3 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.

B18. 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.

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

B22. *Κίνδυνος επιτοκίου* προκύπτει σε τοκοφόρα χρηματοοικονομικά μέσα αναγνωρισμένα στον ισολογισμό (π.χ. δάνεια και απαιτήσεις, εκδοθέντες χρεωστικοί τίτλοι) και σε ορισμένα χρηματοοικονομικά μέσα που δεν αναγνωρίζονται σε αυτόν (π.χ. ορισμένες δανειακές δεσμεύσεις).

Συναλλαγματικός κίνδυνος

B23. *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.

B24. Ανάλυση ευαισθησίας γνωστοποιείται για κάθε νόμισμα στο οποίο η οικονομική οντότητα έχει σημαντική έκθεση.

Άλλοι κίνδυνοι τιμών

B25. *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.

B26. 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.

B27. Σύμφωνα με την παράγραφο 40 στοιχείο α), η ευαισθησία των αποτελεσμάτων (που οφείλεται, για παράδειγμα, σε μέσα που κατατάσσονται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων και στην απομείωση της αξίας διαθέσιμων προς πώληση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων) γνωστοποιείται χωριστά από την ευαισθησία των ιδίων κεφαλαίων (που οφείλεται, για παράδειγμα, σε μέσα που κατατάσσονται ως διαθέσιμα προς πώληση).

B28. 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.

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 ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

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·

   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.

ΤΟΜΈΙΣ 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.

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 κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων:

α) γενικές πληροφορίες, όπως περιγράφεται στην παράγραφο 22·

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.

Οι συμφωνίες των ποσών του ισολογισμού για τους προς αναφορά τομείς με τα ποσά του ισολογισμού της οικονομικής οντότητας απαιτούνται για κάθε ημερομηνία κατά την οποία παρουσιάζεται ο ισολογισμός. Οι πληροφορίες για προηγούμενες περιόδους πρέπει να επαναδιατυπώνονται, όπως περιγράφεται στις παραγράφους 29 και 30.

Γενικές πληροφορίες

22. Μια οικονομική 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), και

β) τύπους προϊόντων και υπηρεσιών από όπου απορρέουν τα έσοδα του κάθε προς αναφορά τομέα.

Πληροφόρηση για το κέρδος ή τη ζημία, τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις

23. Μια οικονομική οντότητα παρουσιάζει την επιμέτρηση του κέρδους ή της ζημίας και των συνολικών περιουσιακών στοιχείων για κάθε τομέα προς παρουσίαση. Μια οικονομική οντότητα παρουσιάζει την επιμέτρηση των υποχρεώσεων για κάθε τομέα προς παρουσίαση εάν ένα τέτοιο μέγεθος παρέχεται τακτικά στον επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων. Μια οικονομική οντότητα γνωστοποιεί επίσης τα ακόλουθα στοιχεία για κάθε προς αναφορά τομέα εάν τα ποσά που ορίζονται περιλαμβάνονται στην εκτίμηση του κέρδους ή της ζημίας 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 του κέρδους ή της ζημίας του τομέα:

α) έσοδα από εξωτερικούς πελάτες·

β) έσοδα από συναλλαγές με άλλους λειτουργικούς τομείς της ίδιας οικονομικής οντότητας·

γ) έσοδα από τόκους·

δ) έξοδα από τόκους·

ε) αποσβέσεις·

στ) ουσιώδη στοιχεία των εσόδων και εξόδων που γνωστοποιούνται σύμφωνα με την παράγραφο 86 του ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων*·

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.

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:

α) το ποσό της επένδυσης από συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες που παρακολουθούνται με τη χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης, και

β) τα ποσά των προσθηκών στα 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 (βλ. ΔΛΠ 19 *Παροχές σε εργαζομένους*, παράγραφοι 54-58) και τα δικαιώματα που ανακύπτουν βάσει ασφαλιστήριων συμβολαίων.

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.

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

([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 μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.

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

28. Μια οικονομική οντότητα παρουσιάζει τις ακόλουθες συμφωνίες:

α) τη συμφωνία μεταξύ του συνόλου των εσόδων των προς αναφορά τομέων και των εσόδων της οικονομικής οντότητας·

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·

γ) τη συμφωνία μεταξύ του συνόλου των περιουσιακών στοιχείων των προς αναφορά τομέων με τα περιουσιακά στοιχεία της οικονομικής οντότητας·

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 ΣΎΝΟΛΟ ΤΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΉΣ ΟΝΤΌΤΗΤΑΣ

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 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.

Πληροφορίες για σημαντικούς πελάτες

34. Μια οικονομική οντότητα παρέχει πληροφορίες για το βαθμό εξάρτησής της από τους σημαντικούς πελάτες της. Εάν τα έσοδα από συναλλαγές με έναν εξωτερικό πελάτη ανέρχονται σε 10 % ή περισσότερο των εσόδων μιας οικονομικής 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 παρουσιάζουν αυτά τα έσοδα. Η οικονομική οντότητα δεν υποχρεούται να αποκαλύψει την ταυτότητα ενός σημαντικού πελάτη ή του ποσού ανά τομέα των εσόδων που προέρχονται από αυτόν τον πελάτη. Για τους σκοπούς του παρόντος ΔΠΧΑ, μια ομάδα οικονομικών οντοτήτων η οποία, εν γνώσει της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας, τελεί υπό κοινό έλεγχο, θεωρείται ως ένας ενιαίος πελάτης. Μια δημόσια αρχή (εθνική, κρατική, περιφερειακή, εδαφική, τοπική ή ξένη) και οι οντότητες οι οποίες, εν γνώσει της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας, τελούν υπό τον έλεγχο αυτής της δημόσιας αρχής θεωρούνται ως ένας ενιαίος πελάτης.

([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 μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΈΣ ΔΙ�ατΆΞΕΙΣ ΚΑΙ ΗΜΕΡΟΜΗΝΊΑ ΈΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΎΟΣ

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.

36. Οι πληροφορίες κατά τομέα προηγούμενων ετών οι οποίες παρουσιάζονται ως συγκριτικές πληροφορίες για το έτος έναρξης της εφαρμογής επαναδιατυπώνονται ώστε να ανταποκρίνονται στις απαιτήσεις του παρόντος ΔΠΧΑ, εκτός εάν οι απαιτούμενες πληροφορίες δεν είναι διαθέσιμες και το κόστος ανάπτυξής τους είναι υπερβολικό.

ΑΝΆΚΛΗΣΗ ΤΟΥ ΔΛΠ 14

37. Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 14 *Πληροφόρηση κατά τομέα.*

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.

ΔΙΕΡΜΗΝΕΊΑ ΕΔΔΠΧΑ 1

Μεταβολές σε υφιστάμενες υποχρεώσεις παροπλισμού, αποκατάστασης και συναφείς υποχρεώσεις

ΠΑΡΑΠΟΜΠΈς

— ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων* (όπως αναθεωρήθηκε το 2003)

— 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*

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

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 και

   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:

   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:

i) μια μείωση της υποχρέωσης [με την επιφύλαξη του στοιχείου β)] να πιστώνεται απευθείας στο 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,

ii) μια αύξηση της υποχρέωσης να αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, με τη διαφορά ότι θα χρεώνεται απευθείας στο πλεόνασμα αναπροσαρμογής 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·

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. Κάθε τέτοια αναπροσαρμογή θα λαμβάνεται υπόψη κατά τον προσδιορισμό των ποσών που μεταφέρονται στα αποτελέσματα και τα ίδια κεφάλαια βάσει του στοιχείου α). Αν απαιτείται αναπροσαρμογή, αναπροσαρμόζονται όλα τα περιουσιακά στοιχεία εκείνης της κατηγορίας·

δ) το ΔΛΠ 1 απαιτεί την γνωστοποίηση στην κατάσταση μεταβολών των ίδιων κεφαλαίων, κάθε στοιχείου των εσόδων ή των εξόδων που αναγνωρίζεται απευθείας στα ίδια κεφάλαια. Κατά τη συμμόρφωση με την απαίτηση αυτή, η μεταβολή του πλεονάσματος αναπροσαρμογής που προκύπτει από τη μεταβολή της υποχρέωσης εξατομικεύεται και γνωστοποιείται αναλόγως.

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.

8. Η περιοδική αναστροφή της προεξόφλησης αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα ως χρηματοδοτικό κόστος όταν πραγματοποιείται. Η επιτρεπόμενη εναλλακτική μεταχείριση της κεφαλαιοποίησης βάσει του ΔΛΠ 23, δεν επιτρέπεται.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΊΑ ΈΝΑΡΞΗς ΙΣΧΎ�Ος

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.

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.

ΔΙΕΡΜΗΝΕΊΑ ΕΔΔΠΧΑ 2

Μετοχές μελών σε συνεταιριστικές οικονομικές οντότητες και παρεμφερή μέσα

ΠΑΡΑΠΟΜΠΈΣ

— ΔΛΠ 32 *Χρηματοοικονομικά μέσα: Γνωστοποίηση και παρουσίαση* (όπως αναθεωρήθηκε το 2003) ([1])

— ΔΛΠ 39 *Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση* (όπως αναθεωρήθηκε το 2003)

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 ΕΦΑΡΜΟΓΉΣ

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;

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.

6. Οι μετοχές μελών που θα κατατάσσονταν ως ίδια κεφάλαια εάν τα μέλη δεν είχαν δικαίωμα να ζητήσουν εξόφληση είναι ίδια κεφάλαια αν συντρέχει οποιαδήποτε από τις προϋποθέσεις που περιγράφεται στις παραγράφους 7 και 8. Οι καταθέσεις όψεως, περιλαμβανομένων των τρεχούμενων λογαριασμών, των καταθετικών λογαριασμών και τις παρόμοιες συμβάσεις που προκύπτουν όταν τα μέλη φέρονται ως πελάτες, είναι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις της οικονομικής οντότητας.

7. Οι μετοχές των μελών θεωρούνται ίδια κεφάλαια αν η οικονομική οντότητα έχει άνευ όρων δικαίωμα να αρνηθεί να εξοφλήσει τις μετοχές των μελών.

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.

([1]) Τον Αύγουστο του 2005, το ΔΛΠ 32 τροποποιήθηκε ως ΔΛΠ 32 *Χρηματοοικονομικά μέσα: Παρουσίαση*.

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. Τα μερίδια των μελών που υπερβαίνουν το ύψος της απαγόρευσης της εξόφλησης είναι υποχρεώσεις, εκτός αν η οντότητα έχει άνευ όρων δικαίωμα να αρνηθεί να εξοφλήσει, όπως περιγράφεται στην παράγραφο 7. Σε ορισμένες περιπτώσεις, ο αριθμός των μεριδίων ή το ύψος του καταβεβλημένου κεφαλαίου που υπόκειται στην απαγόρευση εξόφλησης δύναται να μεταβληθεί από καιρό εις καιρό. Μια τέτοια μεταβολή στην απαγόρευση εξόφλησης οδηγεί σε μια μεταφορά ανάμεσα σε χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις και ίδια κεφάλαια.

10. Κατά την αρχική αναγνώριση, η οικονομική οντότητα θα επιμετρήσει τη χρηματοοικονομική της υποχρέωση για εξόφληση στην εύλογη αξία. Για τις μετοχές μελών με χαρακτηριστικό εξόφλησης, η οικονομική οντότητα επιμετρά την εύλογη αξία της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης για εξόφληση σε ποσό όχι χαμηλότερο από το μέγιστο καταβλητέο ποσό σύμφωνα με τους όρους της προεξόφλησης του καταστατικού της ή του εφαρμοστέου νόμου, προεξοφλημένο από την πρώτη ημερομηνία που το ποσό αυτό θα μπορούσε να γίνει απαιτητό (βλ. παράδειγμα 3).

11. Όπως ορίζεται στην παράγραφο 35 του ΔΛΠ 32, οι διανομές σε κατόχους συμμετοχικών τίτλων αναγνωρίζονται απευθείας στα ίδια κεφάλαια, καθαρά από κάθε όφελος φόρου εισοδήματος. Οι τόκοι, τα μερίσματα και άλλες αποδόσεις που σχετίζονται με χρηματοοικονομικά μέσα που κατατάσσονται ως χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις είναι έξοδα, ανεξάρτητα αν τα ποσά που καταβάλλονται χαρακτηρίζονται σύμφωνα με τον νόμο ως μερίσματα, τόκοι ή αλλιώς.

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.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΊΑ ΈΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΎΟΣ

14. Η ημερομηνία έναρξης ισχύος και οι μεταβατικές διατάξεις αυτής της Διερμηνείας είναι ίδιες με εκείνες του ΔΛΠ 32 (όπως αναθεωρήθηκε το 2003). 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.

Προσάρτημα

Παράδειγμα της εφαρμογής της συναίνεσης

Το προσάρτημα αυτό αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της Διερμηνείας.

Α1. Στο προσάρτημα αυτό παρατίθενται επτά παραδείγματα εφαρμογής της συναίνεσης της ΕΔΔΠΧΑ Τα παραδείγματα αυτά δεν εξαντλούν το θέμα. Είναι πιθανό η δομή των γεγονότων να είναι άλλη. Σε κάθε παράδειγμα γίνεται η υπόθεση ότι δεν υφίστανται άλλες προϋποθέσεις που θα απαιτούσαν το χρηματοοικονομικό μέσο να καταταχθεί ως χρηματοοικονομική υποχρέωση εκτός από εκείνες που παρουσιάζονται στα δεδομένα του παραδείγματος.

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:

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.]

ΑΠΑΓΟΡΕΥΣΕΙΣ ΕΞΟΦΛΗΣΗΣ (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.

A7. 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

A8. Οι μετοχές των μελών, πέραν εκείνων για τις οποίες υπάρχει απαγόρευση εξαρτήσεως, είναι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις. Η συλλογική οικονομική οντότητα επιμετρά αυτήν την χρηματοοικονομική υποχρέωση στην εύλογη αξία κατά την αρχική αναγνώριση. «Η εύλογη αξία μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης με χαρακτηριστικό απαίτησης (π.χ. μια κατάθεση όψεως) δεν είναι χαμηλότερη από το ποσό που είναι πληρωτέο κατ' απαίτηση…». Συνεπώς η συλλογική οικονομική οντότητα κατατάσσει ως χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις το μέγιστο ποσό που είναι καταβλητέο κατ' απαίτηση σύμφωνα με τις διατάξεις περί εξόφλησης.

A9. 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

A10. Μετά την αλλαγή του καταστατικού της, μπορεί πλέον να απαιτηθεί από τη συλλογική οντότητα να εξοφλήσει μέχρι το 25 τοις εκατό των μεριδίων της σε κυκλοφορία ή μέχρι 50 000 μερίδια έναντι ΝΜ20 έκαστο. Συνεπώς, την 1η Ιανουαρίου 20Χ3, η συνεταιριστική οικονομική οντότητα κατατάσσει ως χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις ένα ποσό ύψους ΝΜ1 000 000, που είναι το μέγιστο ποσό που είναι καταβλητέο κατ' απαίτηση σύμφωνα με τις διατάξεις περί εξόφλησης, όπως προσδιορίζονται σύμφωνα με την παράγραφο 49 του ΔΛΠ 39. Συνεπώς, την 1η Ιανουαρίου 20Χ3 μεταφέρει ένα ποσό 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.

Παράδειγμα 4

Δεδομένα

A11. 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

A12. 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:

… χρηματοοικονομικό μέσο που δίδει στον κάτοχο το δικαίωμα να το πωλήσει στον εκδότη έναντι μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού στοιχείου (ένα διαθέσιμο από τον κάτοχο ή «puttable» μέσο για το οποίο ο κάτοχος έχει το δικαίωμα να απαιτήσει από τον εκδότη να εξαγοράσει το χρηματοοικονομικό αυτό στοιχείο πριν τη λήξη του) είναι χρηματοοικονομική υποχρέωση. Αυτό ισχύει ακόμα και όταν το ποσό των μετρητών ή των άλλων χρηματοοικονομικών μέσων προσδιορίζεται βάσει κάποιου δείκτη ή άλλου στοιχείου που έχει τη δυνατότητα να αυξηθεί ή να μειωθεί ή όταν η νομική μορφή του διαθέσιμου από τον κάτοχο μέσου δίνει στον τελευταίο υπολειμματικό δικαίωμα στα περιουσιακά στοιχεία του εκδότη. Η ύπαρξη δικαιώματος προαίρεσης που δίδει στον κάτοχο το δικαίωμα να πωλήσει το μέσο στον εκδότη έναντι μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου σημαίνει ότι το διαθέσιμο μέσο ανταποκρίνεται στον ορισμό της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης.

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.

Παράδειγμα 7

Δεδομένα

A18. 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

A19. 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 (NM125 000) εάν εξοφλήσει όλες τις λοιπές υποχρεώσεις της (NM75 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.

ΔΙΕΡΜΗΝΕΊΑ ΕΔΔΠΧΑ 4

Ο προσδιορισμός του εάν μια συμφωνία εμπεριέχει μίσθωση

ΠΑΡΑΠΟΜΠΈς

— 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)

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

4. Η παρούσα Διερμηνεία δεν εφαρμόζεται σε συμφωνίες που είναι ή που εμπεριέχουν μισθώσεις που εξαιρούνται από το πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 17.

ΖΗΤΉΜΑΤΑ

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·

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.

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 εύλογη αξία 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 ([1])·

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.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΊΑ 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.

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΈς ΔΙ�ατΆΞΕΙς

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.

([1]) Ήτοι το διαφορικό επιτόκιο δανεισμού του μισθωτή, καθώς ορίστηκε στην παράγραφο 4 του ΔΛΠ 17.

ΔΙΕΡΜΗΝΕΊΑ ΕΔΔΠΧΑ 5

Δικαιώματα συμμετοχών σε ταμεία παροπλισμού, αποκατάστασης και περιβαλλοντικής εξυγίανσης

ΠΑΡΑΠΟΜΠΈΣ

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

— ΔΛΠ 27 *Ενοποιημένες και ατομικές οικονομικές καταστάσεις*

— ΔΛΠ 28 *Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις*

— ΔΛΠ 31 *Συμμετοχές σε κοινοπραξίες*

— ΔΛΠ 37 *Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία*

— ΔΛΠ 39 *Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση* (όπως αναθεωρήθηκε το 2003)

— 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·

   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.

ΠΕΔΊΟ 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.

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 ΔΛΠ 39 και όχι στο πεδίο εφαρμογής της παρούσας Διερμηνείας.

ΖΗΤΉΜΑΤΑ

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.

8. Ο συνεισφέρων θα προσδιορίσει αν έχει τον έλεγχο, τον από κοινού έλεγχο ή σημαντική επιρροή επί του ταμείου σύμφωνα με το ΔΛΠ 27, ΔΛΠ 28, ΔΛΠ 31 και τη διερμηνεία ΜΕΔ-12. Σε καταφατική περίπτωση, ο συνεισφέρων θα λογιστικοποιήσει τη συμμετοχή του στο ταμείο σύμφωνα με τα Πρότυπα εκείνα.

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:

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.

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΈΣ ΔΙ�ατΆΞΕΙΣ

15. Οι μεταβολές των λογιστικών πολιτικών λογιστικοποιούνται σύμφωνα με τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 8.

ΔΙΕΡΜΗΝΕΊΑ ΕΔΔΠΧΑ 6

Υποχρεώσεις που απορρέουν από τη συμμετοχή σε συγκεκριμένη αγορά — Απόβλητα ηλεκτρολογικού και ηλεκτρονικού εξοπλισμού

ΠΑΡΑΠΟΜΠΈς

— 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.

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.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΊΑ 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 ΔΙ�ατΆΞΕΙς

11. Οι μεταβολές των λογιστικών πολιτικών θα λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 8.

ΔΙΕΡΜΗΝΕΊΑ ΕΔΔΠΧΑ 7

Εφαρμογή της προσέγγισης της επαναδιατύπωσης βάσει του ΔΛΠ 29 Χρηματοοικονομική αναφορά σε υπερπληθωριστικές οικονομίες

ΠΑΡΑΠΟΜΠΈΣ

— 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.

ΖΗΤΉΜΑΤΑ

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, ο ισολογισμός 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 τον ισολογισμό κλεισίματος 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 ισολογισμού κλεισίματος 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·

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 του ισολογισμού κλεισίματος της ίδιας περιόδου.

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.

[1] Η διαπίστωση υπερπληθωρισμού βασίζεται στο πως η οντότητα αντιλαμβάνεται την κατάσταση με βάση τα κριτήρια που αναφέρονται στην παράγραφο 3 του 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.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΊΑ 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.

ΔΙΕΡΜΗΝΕΊΑ ΕΔΔΠΧΑ 8

Πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 2

ΠΑΡΑΠΟΜΠΈΣ

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

— ΔΠΧΑ 2 *Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών*

ΠΛΑΊΣΙΟ

1. Το ΔΠΧΑ 2 εφαρμόζεται σε συναλλαγές σχετικά με παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών, στις οποίες η οικονομική οντότητα λαμβάνει ή αποκτά αγαθά ή υπηρεσίες. Στα «αγαθά» συμπεριλαμβάνονται τα αποθέματα, τα αναλώσιμα, τα ενσώματα πάγια, τα άυλα περιουσιακά στοιχεία και άλλα μη χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία (ΔΠΧΑ 2 παράγραφος 5). Κατά συνέπεια, εκτός από τις ειδικές συναλλαγές που εξαιρούνται από το πεδίο εφαρμογής του, το ΔΠΧΑ 2 εφαρμόζεται σε όλες τις συναλλαγές στις οποίες η οικονομική οντότητα λαμβάνει μη χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή υπηρεσίες ως αντάλλαγμα για συμμετοχικούς τίτλους της ίδιας της οικονομικής οντότητας. Το ΔΠΧΑ 2 εφαρμόζεται επίσης σε συναλλαγές στις οποίες η οικονομική οντότητα αναλαμβάνει υποχρεώσεις, σχετικά με αγαθά ή με υπηρεσίες που λαμβάνει, που βασίζονται στη τιμή (ή την αξία) των μετοχών της οικονομικής οντότητας ή άλλων συμμετοχικών τίτλων της οικονομικής οντότητας.

2. Ωστόσο, σε ορισμένες περιπτώσεις ενδέχεται να είναι δύσκολο να αποδειχθεί ότι τα αγαθά ή οι υπηρεσίες έχουν ληφθεί (ή πρόκειται να ληφθούν). Παραδείγματος χάρη, μια οικονομική οντότητα ενδέχεται να παραχωρήσει μετοχές σε φιλανθρωπικό οργανισμό έναντι μηδενικού ανταλλάγματος. Συνήθως δεν είναι δυνατό να προσδιοριστούν τα συγκεκριμένα αγαθά ή υπηρεσίες που λαμβάνονται σε αντάλλαγμα για μια τέτοια συναλλαγή. Παρόμοια κατάσταση ενδέχεται να προκύψει σε συναλλαγές με άλλα μέρη.

3. Το ΔΠΧΑ 2 απαιτεί οι παροχές σε εργαζόμενους που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών να επιμετρώνται με αναφορά στην εύλογη αξία των συμμετοχικών τίτλων κατά την ημερομηνία της παραχώρησης (ΔΠΧΑ 2 παράγραφος 11) ([1]). Συνεπώς, η οικονομική οντότητα δεν απαιτείται να επιμετρά άμεσα την εύλογη αξία των υπηρεσιών που λήφθηκαν από εργαζόμενους.

4. Για συναλλαγές στις οποίες οι παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών πραγματοποιούνται σε άλλα μέρη εκτός από εργαζόμενους, το ΔΠΧΑ 2 ορίζει ότι πρέπει να γίνει η υπόθεση ότι η εύλογη αξία των υπηρεσιών ή αγαθών που έχουν ληφθεί μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα. Σε τέτοιου είδους περιπτώσεις, το ΔΠΧΑ 2 απαιτεί η συναλλαγή να επιμετράται στην εύλογη αξία των αγαθών ή των υπηρεσιών, κατά την ημερομηνία που η οικονομική οντότητα λαμβάνει τα αγαθά ή ο αντισυμβαλλόμενος παρέχει την υπηρεσία (ΔΠΧΑ 2 παράγραφος 13). Συνεπώς, υπάρχει μια υποκείμενη παραδοχή ότι η οικονομική οντότητα είναι σε θέση να προσδιορίζει τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που λαμβάνει από μέρη εκτός των εργαζομένων. Αυτό θέτει το ερώτημα κατά πόσο το ΔΠΧΑ εφαρμόζεται όταν δεν υπάρχουν προσδιορίσιμα αγαθά ή υπηρεσίες. Αυτό με τη σειρά του θέτει ένα περαιτέρω ερώτημα: εάν η οικονομική οντότητα έχει προβεί σε παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και το προσδιορίσιμο αντάλλαγμα που έχει ληφθεί (εφόσον υπάρχει) φαίνεται να είναι μικρότερο από την εύλογη αξία της αμοιβής βάσει των παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών, η κατάσταση αυτή υποδηλώνει ότι έχουν ληφθεί αγαθά ή υπηρεσίες, ακόμη και αν δεν έχουν προσδιοριστεί σαφώς, και κατά συνέπεια εφαρμόζεται το ΔΠΧΑ 2;

5. Θα πρέπει να σημειωθεί ότι η φράση «εύλογη αξία των παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών» αναφέρεται στην εύλογη αξία της συγκεκριμένης παροχής βάσει της αξίας των μετοχών. Παραδείγματος χάρη, μια οικονομική οντότητα ενδέχεται να οφείλει, βάσει της εθνικής νομοθεσίας, να εκδίδει κάποιο μέρος των μετοχών της σε υπηκόους μιας συγκεκριμένης χώρας, οι οποίες να μπορούν να μεταβιβαστούν μόνο σε άλλους υπηκόους της χώρας αυτής. Ένας τέτοιος περιορισμός στη μεταβίβαση των μετοχών ενδέχεται να επηρεάζει την εύλογη αξία των σχετικών μετοχών, και συνεπώς οι μετοχές αυτές ενδέχεται να έχουν εύλογη αξία μικρότερη από την εύλογη αξία που θα είχαν οι ίδιες μετοχές που δεν υπόκεινται σε αυτό τον περιορισμό. Σε μια τέτοια κατάσταση, εάν προκύψει το ερώτημα της παραγράφου 4 για τις μετοχές που υπόκεινται στον περιορισμό, η φράση «εύλογη αξία των παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών» θα πρέπει να αναφέρεται στην εύλογη αξία των μετοχών που υπόκεινται στον περιορισμό, και όχι στην εύλογη αξία άλλων μετοχών για τις οποίες δεν υπάρχουν περιορισμοί.

ΠΕΔΊΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

6. Το ΔΠΧΑ 2 εφαρμόζεται σε συναλλαγές στις οποίες μια οικονομική οντότητα ή οι μέτοχοι μιας οικονομικής οντότητας παραχωρούν συμμετοχικούς τίτλους ([2]) ή αναλαμβάνουν υποχρέωση να μεταβιβάσουν μετρητά ή άλλα περιουσιακά στοιχεία για ποσά που βασίζονται στη τιμή (ή την αξία) των μετοχών της οικονομικής οντότητας ή άλλων συμμετοχικών τίτλων της οικονομικής οντότητας. Η διερμηνεία αυτή εφαρμόζεται στις συναλλαγές αυτές όταν το προσδιορίσιμο αντάλλαγμα που έχει ληφθεί (ή που πρόκειται να ληφθεί) από την οικονομική οντότητα, περιλαμβανομένων των μετρητών και της εύλογης αξίας του προσδιορίσιμου ανταλλάγματος που δεν είναι σε μετρητά (εφόσον υπάρχει), φαίνεται να είναι χαμηλότερο από την εύλογη αξία των συμμετοχικών τίτλων που παραχωρούνται ή των υποχρεώσεων που αναλαμβάνονται. Ωστόσο, η διερμηνεία αυτή δεν εφαρμόζεται σε συναλλαγές που εξαιρούνται από το πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 2 σύμφωνα με τις παραγράφους 3-6 αυτού του ΔΠΧΑ.

([1]) Σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 2, κάθε αναφορά σε εργαζόμενους θα περιλαμβάνει και άλλους που παρέχουν παρόμοιες υπηρεσίες.

([2]) Αυτά περιλαμβάνουν συμμετοχικούς τίτλους της οικονομικής οντότητας, της μητρικής της οικονομικής οντότητας και άλλων οικονομικών οντοτήτων στον ίδιο όμιλο με την οικονομική οντότητα.

ΘΈΜΑ

7. Το θέμα που εξετάζεται στη διερμηνεία είναι κατά πόσο το ΔΠΧΑ 2 εφαρμόζεται σε συναλλαγές για τις οποίες η οικονομική οντότητα δεν μπορεί να προσδιορίσει μέρος ή το σύνολο των λαμβανόμενων αγαθών ή υπηρεσιών.

ΣΥΝΑΊΝΕΣΗ

8. Το ΔΠΧΑ 2 εφαρμόζεται σε συγκεκριμένες συναλλαγές κατά τις οποίες λαμβάνονται αγαθά ή υπηρεσίες, όπως συναλλαγές στις οποίες μια οικονομική οντότητα λαμβάνει αγαθά ή υπηρεσίες ως αντάλλαγμα για συμμετοχικούς τίτλους της οικονομικής οντότητας αυτής. Αυτό περιλαμβάνει συναλλαγές για τις οποίες η οικονομική οντότητα δεν μπορεί να προσδιορίσει μέρος ή το σύνολο των λαμβανόμενων αγαθών ή υπηρεσιών.

9. Εάν δεν είναι δυνατόν να προσδιοριστούν συγκεκριμένα αγαθά ή υπηρεσίες, άλλες περιστάσεις ενδέχεται να υποδηλώνουν ότι αγαθά ή υπηρεσίες λήφθηκαν (ή πρόκειται να ληφθούν) και στην περίπτωση αυτή ισχύει το ΔΠΧΑ 2. Ειδικότερα, εάν το προσδιορίσιμο αντάλλαγμα που έχει ληφθεί (εφόσον υπάρχει) 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) άλλο αντάλλαγμα (δηλαδή μη προσδιορίσιμα αγαθά ή υπηρεσίες).

10. Η οικονομική οντότητα θα επιμετρά τα προσδιορίσιμα αγαθά ή υπηρεσίες που έχει λάβει σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 2.

11. Η οικονομική οντότητα θα επιμετρά τα μη προσδιορίσιμα αγαθά ή υπηρεσίες που έχει λάβει (ή πρόκειται να λάβει) ως τη διαφορά μεταξύ της εύλογης αξίας των παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και της εύλογης αξίας οποιωνδήποτε προσδιορίσιμων αγαθών ή υπηρεσιών έχει λάβει (ή πρόκειται να λάβει).

12. Η οικονομική οντότητα θα επιμετρά τα μη προσδιορίσιμα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχει λάβει κατά την ημερομηνία της παραχώρησης. Ωστόσο, για συναλλαγές που διακανονίζονται σε μετρητά οι υποχρεώσεις θα επιμετρώνται εκ νέου σε κάθε ημερομηνία αναφοράς μέχρις ότου διακανονιστούν.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΊΑ ΈΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΎΟΣ

13. Η παρούσα Διερμηνεία τίθεται σε εφαρμογή, από τις οικονομικές οντότητες, για τις ετήσιες διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από ή μετά την 1η Μαΐου 2006. Η εφαρμογή νωρίτερα ενθαρρύνεται. Αν μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει την παρούσα διερμηνεία για περίοδο που αρχίζει πριν από την 1η Μαΐου 2006, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΈΣ ΔΙΑΤΆΞΕΙΣ

14. Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν την παρούσα διερμηνεία αναδρομικά σύμφωνα με τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 8, με την επιφύλαξη των μεταβατικών διατάξεων του ΔΠΧΑ 2.

ΔΙΕΡΜΗΝΕΊΑ 9 ΤΗΣ ΕΔΔΠΧΑ

Επανεκτίμηση των ενσωματωμένων παραγώγων

ΠΑΡΑΠΟΜΠΈΣ

— ΔΛΠ 39 *Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση*

— ΔΠΧΑ 1 *Πρώτη εφαρμογή των διεθνών προτύπων χρηματοοικονομικής αναφοράς*

— ΔΠΧΑ 3 *Συνενώσεις επιχειρήσεων*

ΠΛΑΊΣΙΟ

1. Η παράγραφος 10 του ΔΛΠ 39 περιγράφει το ενσωματωμένο παράγωγο ως «συνθετικό στοιχείο ενός υβριδικού (σύνθετου) χρηματοοικονομικού μέσου που περιλαμβάνει και ένα μη παράγωγο κύριο συμβόλαιο –με αποτέλεσμα μερικές από τις ταμιακές ροές του σύνθετου μέσου να κυμαίνονται κατά τρόπο όμοιο με ένα αυτοτελές παράγωγο».

2. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 39, παράγραφος 11, το ενσωματωμένο παράγωγο πρέπει να διαχωρίζεται από το κύριο συμβόλαιο και να αντιμετωπίζεται λογιστικά ως παράγωγο μόνο όταν πληρούνται οι ακόλουθοι όροι:

   α) τα οικονομικά χαρακτηριστικά και οι κίνδυνοι του ενσωματωμένου παραγώγου δεν είναι στενά συνδεδεμένα με τα οικονομικά χαρακτηριστικά και τους κινδύνους του κυρίου συμβολαίου·

   β) ένα ιδιαίτερο χρηματοοικονομικό μέσο με τους ίδιους όρους όπως το ενσωματωμένο παράγωγο θα πληρούσε τον ορισμό ενός παραγώγου και

   γ) το υβριδικό (σύνθετο) μέσο δεν επιμετράται στην εύλογη αξία με αναγνώριση των μεταβολών στην εύλογη αξία στα αποτελέσματα (ήτοι ένα παράγωγο που ενσωματώνεται σε χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή χρηματοοικονομική υποχρέωση στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων δεν είναι διαχωρισμένο).

ΠΕΔΊΟ ΕΦΑΡΜΟΓΉΣ

3. Με την επιφύλαξη των παραγράφων 4 και 5 κατωτέρω, η Διερμηνεία αυτή εφαρμόζεται σε όλα τα ενσωματωμένα παράγωγα εντός του πεδίου εφαρμογής του ΔΛΠ 39.

4. Η παρούσα Διερμηνεία δεν εξετάζει τα θέματα της νέας επιμέτρησης που προκύπτουν από την επανεκτίμηση των ενσωματωμένων παραγώγων.

5. Η παρούσα Διερμηνεία δεν εξετάζει την απόκτηση συμβολαίων με ενσωματωμένα παράγωγα σε συνένωση επιχειρήσεων ούτε την πιθανή νέα επιμέτρησή τους κατά την ημερομηνία της απόκτησης.

ΖΗΤΉΜΑΤΑ

6. Το ΔΛΠ 39 απαιτεί από μια οικονομική οντότητα, όταν συνάπτει για πρώτη φορά συμβόλαιο, να εκτιμά κατά πόσο τυχόν ενσωματωμένα παράγωγα που εμπεριέχονται στο συμβόλαιο πρέπει να διαχωριστούν από το κύριο συμβόλαιο και να υπολογίζονται ως παράγωγα βάσει του Προτύπου. Η παρούσα Διερμηνεία εξετάζει τα ακόλουθα θέματα:

   α) το ΔΛΠ 39 απαιτεί η εκτίμηση αυτή να πραγματοποιείται μόνο όταν η οντότητα συνάπτει για πρώτη φορά συμβόλαιο, ή θα πρέπει η εκτίμηση να επανεξετάζεται καθόλη τη διάρκεια του συμβολαίου;

   β) θα πρέπει οι για πρώτη φορά υιοθετούσες οικονομικές οντότητες να πραγματοποιούν την εκτίμησή τους με βάση τις συνθήκες που υφίσταντο όταν συνήψαν για πρώτη φορά συμβόλαιο, ή με βάση εκείνες που επικρατούν όταν υιοθετούν για πρώτη φορά τα ΔΠΧΑ;

ΣΥΝΑΊΝΕΣΗ

7. Μια οικονομική οντότητα θα εκτιμά κατά πόσο ένα ενσωματωμένο παράγωγο θα πρέπει να διαχωρίζεται από το κύριο συμβόλαιο και να αντιμετωπίζεται λογιστικά ως παράγωγο όταν η οικονομική οντότητα συνάπτει για πρώτη φορά το συμβόλαιο. Απαγορεύεται η μεταγενέστερη επανεκτίμηση εκτός εάν υπάρχει μεταβολή στους όρους του συμβολαίου που τροποποιεί ουσιαστικά τις ταμιακές ροές οι οποίες θα απαιτούνταν διαφορετικά βάσει του συμβολαίου, περίπτωση κατά την οποία απαιτείται επανεκτίμηση. Η οικονομική οντότητα προσδιορίζει κατά πόσο μια τροποποίηση των ταμιακών ροών είναι σημαντική, εξετάζοντας τον βαθμό στον οποίο οι αναμενόμενες μελλοντικές ταμιακές 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 προηγούμενες αναμενόμενες ταμιακές ροές βάσει του συμβολαίου.

8. Μια οικονομική οντότητα που υιοθετεί 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 συνήψε για πρώτη φορά το συμβόλαιο και την ημερομηνία της επανεκτίμησης που απαιτείται βάσει της παραγράφου 7.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΊΑ ΈΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΎΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΉ ΠΕΡΊΟΔΟΣ

9. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν ΔΠΧΑ για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιουνίου 2006 ή αργότερα. Η εφαρμογή νωρίτερα ενθαρρύνεται. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει τη Διερμηνεία για λογιστικές περιόδους που αρχίζουν πριν από την 1η Ιουνίου 2006, αυτό το γεγονός πρέπει να γνωστοποιείται. Η Διερμηνεία εφαρμόζεται αναδρομικά.

ΔΙΕΡΜΗΝΕΊΑ ΕΔΔΠΧΑ 10

Ενδιάμεση οικονομική αναφορά και απομείωση

ΠΑΡΑΠΟΜΠΈΣ

— ΔΛΠ 34 *Ενδιάμεση οικονομική αναφορά*

— ΔΛΠ 36 *Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων*

— ΔΛΠ 39 *Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση*

ΠΛΑΊΣΙΟ

1. Μια οικονομική οντότητα υποχρεούται να εκτιμά την υπεραξία για απομείωση σε κάθε ημερομηνία χρηματοοικονομικής αναφοράς, να εκτιμά τις επενδύσεις σε συμμετοχικούς τίτλους και σε χρηματοοικονομικά μέσα που επιμετρώνται στο κόστος για απομείωση σε κάθε ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και, εφόσον είναι αναγκαίο, να αναγνωρίζει ζημία απομείωσης κατά την ημερομηνία εκείνη σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 και το ΔΛΠ 39. Ωστόσο ενδέχεται, σε μεταγενέστερη ημερομηνία χρηματοοικονομικής αναφοράς ή κλεισίματος του ισολογισμού, 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 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 και επί ορισμένων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων στο ΔΛΠ 39, καθώς και το αποτέλεσμα της αλληλεπίδρασης αυτής σε μεταγενέστερες ενδιάμεσες και ετήσιες οικονομικές καταστάσεις.

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».

5. Η παράγραφος 69 του ΔΛΠ 39 αναφέρει ότι «Οι ζημίες απομείωσης που είχαν αναγνωριστεί στα αποτελέσματα για επένδυση σε συμμετοχικό τίτλο κατατασσόμενο ως διαθέσιμο προς πώληση δεν αναστρέφονται μέσω των αποτελεσμάτων».

6. Η παράγραφος 66 του ΔΛΠ 39 προβλέπει ότι δεν αναστρέφονται ζημίες απομείωσης επί χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου που επιμετράται στο κόστος (όπως η ζημία απομείωσης επί μη εισηγμένου συμμετοχικού τίτλου που δεν εμφανίζεται στην εύλογη αξία του επειδή αυτή δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα).

7. Στη Διερμηνεία εξετάζεται το ακόλουθο ερώτημα:

   Πρέπει μια οικονομική οντότητα να αναστρέφει ζημίες απομείωσης οι οποίες έχουν αναγνωριστεί ενδιάμεσα και αφορούν υπεραξία και επενδύσεις σε συμμετοχικούς τίτλους και χρηματοοικονομικά μέσα που επιμετρώνται στο κόστος, εάν, σε περίπτωση που είχε γίνει εκτίμηση της απομείωσης της αξίας σε μεταγενέστερη ημερομηνία κλεισίματος των οικονομικών καταστάσεων, δεν θα είχε αναγνωριστεί ζημία, ή θα είχε αναγνωριστεί μικρότερη ζημία;

ΟΜΌΦΩΝΗ ΑΠΟΔΟΧΉ

8. Μια οικονομική οντότητα δεν αναστρέφει ζημία απομείωσης που έχει αναγνωριστεί σε προηγούμενη ενδιάμεση περίοδο σε σχέση με υπεραξία ή επένδυση σε συμμετοχικό τίτλο ή σε χρηματοοικονομικό στοιχείο που επιμετράται στο κόστος.

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.

ΔΙΕΡΜΗΝΕΊΑ ΕΔΔΠΧΑ 11

ΔΠΧΑ 2 — Συναλλαγές ομίλου και ιδίων μετοχών

ΠΑΡΑΠΟΜΠΈΣ

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

— ΔΛΠ 32 *Χρηματοοικονομικά μέσα: Παρουσίαση*

— ΔΠΧΑ 2 *Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών*

ΖΗΤΉΜΑΤΑ

1. Στην παρούσα Διερμηνεία θίγονται δύο θέματα. Το πρώτο αφορά το κατά πόσον οι κατωτέρω συναλλαγές πρέπει να λογιστικοποιούνται ως διακανονιζόμενες με συμμετοχικούς τίτλους ή ως διακανονιζόμενες τοις μετρητοίς σύμφωνα με τις απαιτήσεις του ΔΠΧΑ 2:

   α) μια οικονομική οντότητα παραχωρεί στους εργαζομένους της δικαιώματα επί συμμετοχικών τίτλων της ίδιας της οντότητας (παραδείγματος χάρη μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης) και είτε επιλέγει είτε οφείλει να αγοράσει συμμετοχικούς τίτλους (παραδείγματος χάρη ίδιες μετοχές) από άλλο μέρος προκειμένου να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις της έναντι των εργαζομένων της· και

   β) στους εργαζομένους μιας οικονομικής οντότητας παρέχονται δικαιώματα σε συμμετοχικούς τίτλους της οντότητας (παραδείγματος χάρη μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης), είτε από την ίδια την οικονομική οντότητα είτε από τους μετόχους της, και οι μέτοχοι της οντότητας παρέχουν τους απαιτούμενους συμμετοχικούς τίτλους.

2. Το δεύτερο θέμα αφορά συμφωνίες παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών, οι οποίες περιλαμβάνουν δύο ή περισσότερες οικονομικές οντότητες μέσα στον ίδιο όμιλο. Για παράδειγμα, στους εργαζομένους μιας θυγατρικής παρέχονται δικαιώματα σε συμμετοχικούς τίτλους της μητρικής ως αντάλλαγμα για τις υπηρεσίες που παρασχέθηκαν στη θυγατρική. Το ΔΠΧΑ 2 αναφέρει στην παράγραφο 3 ότι:

   Για τους σκοπούς του παρόντος ΔΠΧΑ, μεταβιβάσεις των συμμετοχικών τίτλων μιας οικονομικής οντότητας από τους μετόχους της σε μέρη που έχουν προμηθεύσει αγαθά ή υπηρεσίες στην οικονομική οντότητα(συμπεριλαμβανομένων των εργαζόμενων) είναι συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών, εκτός αν η μεταβίβαση γίνεται για σαφώς διαφορετικό σκοπό από την πληρωμή για αγαθά ή υπηρεσίες που προμηθεύτηκε η οικονομική οντότητα. *Αυτό ισχύει και για μεταβιβάσεις συμμετοχικών τίτλων της μητρικής εταιρείας της οντότητας ή συμμετοχικών τίτλων άλλης οντότητας του ιδίου ομίλου, σε μέρη που έχουν προμηθεύσει αγαθά και υπηρεσίες στην οντότητα.*[Η έμφαση με πλάγια γράμματα προστέθηκε.]

   Ωστόσο, το ΔΠΧΑ 2 δεν παρέχει οδηγίες ως προς τον τρόπο λογιστικοποίησης των συναλλαγών αυτών στις ατομικές ή μεμονωμένες οικονομικές καταστάσεις κάθε οικονομικής οντότητας του ομίλου.

3. Κατά συνέπεια, το δεύτερο θέμα εξετάζει 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 αναγκαίους συμμετοχικούς τίτλους· και

   β) η θυγατρική παραχωρεί στους εργαζομένους της δικαιώματα επί μετοχικών τίτλων της μητρικής της: η θυγατρική έχει την υποχρέωση να παράσχει στους εργαζομένους τους αναγκαίους συμμετοχικούς τίτλους.

4. Η παρούσα Διερμηνεία αφορά τον τρόπο με τον οποίο οι συμφωνίες παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών που αναφέρονται στην παράγραφο 3 πρέπει να εμφανίζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της θυγατρικής η οποία λαμβάνει υπηρεσίες από τους εργαζομένους.

5. Είναι δυνατόν να υπάρξει συμφωνία μεταξύ μητρικής και της θυγατρικής της που να απαιτεί από τη θυγατρική να καταβάλει στη μητρική αμοιβή για την παροχή των συμμετοχικών τίτλων στους εργαζομένους. Η παρούσα Διερμηνεία δεν εξετάζει με ποιον τρόπο πρέπει να λογιστικοποιείται μια τέτοιου είδους συμφωνία πληρωμής εντός ενός ομίλου.

6. Μολονότι η παρούσα Διερμηνεία εστιάζεται σε συναλλαγές με εργαζομένους, εφαρμόζεται επίσης σε παρόμοιες συναλλαγές παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών, με προμηθευτές αγαθών ή υπηρεσιών που δεν είναι εργαζόμενοι.

ΟΜΌΦΩΝΗ ΑΠΟΔΟΧΉ

Συμφωνίες παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών, στις οποίες περιλαμβάνονται ίδιοι συμμετοχικοί τίτλοι της οικονομικής οντότητας (παράγραφος 1)

7. Οι συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών, στις οποίες μια οικονομική οντότητα λαμβάνει υπηρεσίες με αντάλλαγμα την παροχή συμμετοχικών τίτλων της ίδιας της οικονομικής οντότητας θα θεωρούνται ότι διακανονίζονται με συμμετοχικούς τίτλους. Αυτό ισχύει ανεξάρτητα από το εάν η οντότητα επιλέγει ή υποχρεούται να αγοράσει τους εν λόγω συμμετοχικούς της τίτλους από άλλο μέρος προκειμένου να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις της προς τους εργαζομένους της βάσει συμφωνίας παροχών εξαρτώνται από την αξία των μετοχών. Το ίδιο ισχύει ανεξάρτητα από το εάν:

α) τα δικαιώματα των εργαζομένων σε συμμετοχικούς τίτλους της οικονομικής οντότητας παραχωρήθηκαν από την ίδια την οικονομική οντότητα ή από μέτοχο (μετόχους) της, ή

β) η συμφωνία παροχής που εξαρτάται από την αξία των μετοχών διακανονίστηκε από την ίδια την οικονομική οντότητα ή από μέτοχό (μετόχους) της.

Συμφωνίες παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών στις οποίες περιλαμβάνονται συμμετοχικοί τίτλοι της μητρικής εταιρείας

Μια μητρική εταιρεία χορηγεί δικαιώματα σε συμμετοχικούς τίτλους προς τους εργαζομένους της θυγατρικής της [παράγραφος 3 στοιχείο α)]

8. Υπό την προϋπόθεση ότι η συμφωνία παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών θεωρείται ότι διακανονίζεται με συμμετοχικούς τίτλους στις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρείας, 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 οι οποίες διακανονίζονται με συμμετοχικούς τίτλους, με αντίστοιχη αύξηση η οποία αναγνωρίζεται στα ίδια κεφάλαια ως εισφορά από τη μητρική εταιρεία.

9. Μια μητρική εταιρεία μπορεί 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 μπορεί 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 για παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών. 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 εν λόγω δικαιώματα επί των συμμετοχικών τίτλων χορηγήθηκαν αρχικά από την μητρική εταιρεία όπως ορίζεται στο προσάρτημα Α του ΔΠΧΑ 2, και ανάλογα με το τμήμα της περιόδου κατοχύρωσης που υπηρέτησε ο εργαζόμενος σε κάθε θυγατρική.

10. Ένας τέτοιος εργαζόμενος, αφού μετακινηθεί μεταξύ οικονομικών οντοτήτων του ιδίου ομίλου, είναι πιθανό να μην ικανοποιεί κάποια από τις προϋποθέσεις κατοχύρωσης πλην της συνθήκης της αγοράς, σύμφωνα με τον ορισμό στο προσάρτημα Α του ΔΠΧΑ 2, π.χ. εάν ο εργαζόμενος εγκαταλείψει τον όμιλο προτού συμπληρώσει μια καθορισμένη περίοδο υπηρεσίας. Στην περίπτωση αυτή, κάθε θυγατρική θα προσαρμόζει το ποσό που είχε προηγουμένως αναγνωρίσει σε σχέση με τις ληφθείσες υπηρεσίες από τον εργαζόμενο, σύμφωνα με τις αρχές της παραγράφου 19 του ΔΠΧΑ 2. Επομένως, εάν τα δικαιώματα σε συμμετοχικούς τίτλους που παραχωρήθηκαν από τη μητρική εταιρεία δεν κατοχυρωθούν λόγω αδυναμίας του εργαζομένου να εκπληρώσει κάποια προϋπόθεση κατοχύρωσης, πλην εκτός από τις συνθήκες της αγοράς, κανένα ποσό δεν αναγνωρίζεται σε σωρευτική βάση για τις υπηρεσίες που λήφθηκαν από τον εν λόγω εργαζόμενο στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις οιασδήποτε θυγατρικής.

Μια θυγατρική παραχωρεί στους εργαζομένους της δικαιώματα επί συμμετοχικών τίτλων της μητρικής της [παράγραφος 3 στοιχείο β)]

11. Η θυγατρική λογιστικοποιεί τη συναλλαγή με τους εργαζομένους της ως διακανονισθείσα τοις μετρητοίς. Η παρούσα διάταξη εφαρμόζεται ανεξάρτητα από τον τρόπο με τον οποίο η θυγατρική αποκτά τους συμμετοχικούς τίτλους προκειμένου να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις της έναντι των εργαζομένων της.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΊΑ ΈΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΎΟΣ

12. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν ΔΠΧΑ για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Μαρτίου 2007 ή αργότερα. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει την παρούσα Διερμηνεία για περίοδο η οποία αρχίζει πριν από την 1η Μαρτίου 2007, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

ΜΕΤΆΒΑΣΗ

13. Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν την παρούσα Διερμηνεία αναδρομικά σύμφωνα με τις διατάξεις του ΔΛΠ 8, με την επιφύλαξη των μεταβατικών διατάξεων του ΔΠΧΑ 2.

ΔΙΕΡΜΗΝΕΊΑ ΜΕΔ-7

Εισαγωγή του ευρώ

ΠΑΡΑΠΟΜΠΈΣ

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

— ΔΛΠ 10 *Γεγονότα μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού* (όπως αναθεωρήθηκε το 2003)

— ΔΛΠ 21 *Οι επιδράσεις μεταβολών των τιμών συναλλάγματος* (όπως αναθεωρήθηκε το 2003)

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·

β) σωρευμένες συναλλαγματικές διαφορές που σχετίζονται με τη μετατροπή οικονομικών καταστάσεων αλλοδαπών οικονομικών οντοτήτων πρέπει να συνεχίσουν να ταξινομούνται ως ίδια κεφάλαια και πρέπει να αναγνωρίζονται ως έσοδο ή έξοδο μόνο κατά τη διάθεση της καθαρής επένδυσης στην αλλοδαπή εκμετάλλευση και

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.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΊΑ ΟΜΌΦΩΝΗΣ ΑΠΟΔΟΧΉΣ

Οκτώβριος 1997.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΊΑ 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.

ΔΙΕΡΜΗΝΕΊΑ ΜΕΔ-10

Κρατική υποστήριξη — Καμία ειδική σχέση με επιχειρηματικές δραστηριότητες

ΠΑΡΑΠΟΜΠΈΣ

— 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 ίδια κεφάλαια.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΊΑ ΣΥΝΑΊΝΕΣΗΣ

Ιανουάριος 1998.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΊΑ ΈΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΎΟΣ

Η παρούσα Διερμηνεία τίθεται σε ισχύ από την 1η Αυγούστου 1998. Οι μεταβολές των λογιστικών πολιτικών λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 8.

ΔΙΕΡΜΗΝΕΊΑ ΜΕΔ-12

Ενοποίηση — Οικονομικές οντότητες ειδικού σκοπού

ΠΑΡΑΠΟΜΠΈΣ

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

— ΔΛΠ 19 *Παροχές σε εργαζομένους*

— ΔΛΠ 27 *Ενοποιημένες και ατομικές οικονομικές καταστάσεις*

— ΔΛΠ 32 *Χρηματοοικονομικά μέσα: Παρουσίαση*

— ΔΠΧΑ 2 *Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών*

ΘΈΜΑ

1. Μια οικονομική οντότητα μπορεί να συσταθεί για να επιτελέσει έναν περιορισμένο και σαφώς περιγεγραμμένο στόχο (π.χ. μια μίσθωση, δραστηριότητες έρευνας και ανάπτυξης ή τιτλοποίηση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων). Μια οικονομική οντότητα ειδικού σκοπού [ΟΟΕΣ] μπορεί να λάβει τη μορφή κεφαλαιουχικής εταιρείας, καταπιστεύματος, προσωπικής εταιρείας ή οικονομικής οντότητας άλλου τύπου. Οι ΟΟΕΣ συχνά ιδρύονται με νομικές διευθετήσεις που θέτουν αυστηρούς και ορισμένες φορές μόνιμους περιορισμούς στις αρμοδιότητες λήψης αποφάσεων του διοικητικού συμβουλίου, διαχειριστή ή διευθυντή όσον αφορά τις δραστηριότητες της ΟΟΕΣ. Συχνά, αυτές οι διατάξεις ορίζουν ότι η πολιτική που καθοδηγεί τις συνεχείς δραστηριότητες της ΟΟΕΣ δεν μπορεί να τροποποιηθεί από άλλους, εκτός ίσως από τους ιδρυτές ή χρηματοδότες της (δηλαδή, λειτουργούν υπό το λεγόμενο καθεστώς «αυτόματου πιλότου»).

2. Ο ανάδοχος (ή η οικονομική οντότητα για λογαριασμό της οποίας έχει συσταθεί η ΟΟΕΣ) συχνά μεταβιβάζει περιουσιακά στοιχεία στην ΟΟΕΣ, αποκτά το δικαίωμα να χρησιμοποιεί περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται από την ΟΟΕΣ ή εκτελεί υπηρεσίες για λογαριασμό της ΟΟΕΣ, ενώ άλλα μέρη («κεφαλαιοδότες») μπορεί να παρέχουν την χρηματοδότηση στην ΟΟΕΣ. Μια οικονομική οντότητα που συναλλάσσεται με μια ΟΟΕΣ (συχνά ο ιδρυτής ή ο ανάδοχος) μπορεί στην ουσία να ελέγχει την ΟΟΕΣ.

3. Ένα δικαίωμα νομής σε μια ΟΟΕΣ μπορεί, για παράδειγμα, να λάβει τη μορφή χρεωστικού τίτλου, συμμετοχικού τίτλου, δικαιώματος συμμετοχής, υπολειπόμενου δικαιώματος ή μίσθωσης. Ορισμένα δικαιώματα νομής μπορεί απλώς να παρέχουν στον κάτοχο ένα καθορισμένο ή δηλωμένο ποσοστό απόδοσης, ενόσω άλλα παρέχουν στον κάτοχο δικαιώματα ή προσβάσεις σε άλλα μελλοντικά οικονομικά οφέλη από τις δραστηριότητες της ΟΟΕΣ. Στις περισσότερες περιπτώσεις, ο ιδρυτής ή ο ανάδοχος (ή η οικονομική οντότητα για λογαριασμό της οποίας συστάθηκε η ΟΟΕΣ) διατηρεί σημαντικό δικαίωμα νομής επί των δραστηριοτήτων της ΟΟΕΣ, μολονότι η συμμετοχή του στα ίδια κεφάλαια της ΟΟΕΣ μπορεί να είναι μικρή ή ανύπαρκτη.

4. Το ΔΛΠ 27 απαιτεί την ενοποίηση οικονομικών οντοτήτων που ελέγχονται από την αναφέρουσα οικονομική οντότητα. Όμως, το Πρότυπο δεν παρέχει ρητές οδηγίες για την ενοποίηση των ΟΟΕΣ.

5. Το θέμα είναι κάτω από ποιες συνθήκες μια οικονομική οντότητα πρέπει να ενοποιεί μια ΟΟΕΣ.

6. Η παρούσα Διερμηνεία δεν εφαρμόζεται σε προγράμματα παροχών εξόδου από την υπηρεσία ή σε άλλα προγράμματα μακροπρόθεσμων παροχών σε εργαζόμενους στα οποία εφαρμόζεται το ΔΛΠ 19.

7. Η μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων από μια οικονομική οντότητα σε μια ΟΟΕΣ μπορεί να πληροί τις προϋποθέσεις ώστε να θεωρηθεί ως πώληση από την οικονομική οντότητα. Ακόμη και αν η μεταβίβαση θεωρηθεί ως πώληση, οι διατάξεις του ΔΛΠ 27 και της παρούσας Διερμηνείας μπορεί να σημαίνουν ότι η οικονομική οντότητα πρέπει να ενοποιεί την ΟΟΕΣ. Η παρούσα διερμηνεία δεν αφορά τις περιπτώσεις στις οποίες η μέθοδος πώλησης πρέπει να εφαρμόζεται για την οικονομική οντότητα ή η απάλειψη των συνεπειών μιας τέτοιας πώλησης κατά την ενοποίηση.

ΟΜΌΦΩΝΗ ΑΠΟΔΟΧΉ

8. Μια ΟΟΕΣ ενοποιείται όταν η ουσία της σχέσης μεταξύ μιας οικονομικής οντότητας και της ΟΟΕΣ δείχνει ότι η ΟΟΕΣ ελέγχεται από την εν λόγω οικονομική οντότητα.

9. Στο πλαίσιο μιας ΟΟΕΣ, ο έλεγχος μπορεί να προκύπτει μέσω του προκαθορισμού των δραστηριοτήτων της ΟΟΕΣ (λειτουργούσα υπό καθεστώς «αυτόματου πιλότου») ή άλλως. Το ΔΛΠ 27 στο σημείο 13 υποδεικνύει ορισμένες καταστάσεις οι οποίες καταλήγουν σε έλεγχο ακόμη και σε περιπτώσεις όπου μια οικονομική οντότητα κατέχει το ήμισυ ή λιγότερο των ψήφων μιας άλλης οντότητας. Ομοίως, έλεγχος μπορεί να υφίσταται ακόμη σε περιπτώσεις στις οποίες η συμμετοχή μιας οικονομικής οντότητας στα ίδια κεφάλαια της ΟΟΕΣ είναι μικρή ή ανύπαρκτη. Η εφαρμογή της έννοιας του ελέγχου απαιτεί σε κάθε περίπτωση, σε κάθε περίπτωση, να λαμβάνονται υπόψη όλοι οι σχετικοί παράγοντες.

10. Επιπρόσθετα προς τις καταστάσεις που περιγράφονται στο ΔΛΠ 27, σημείο 13, οι ακόλουθες περιστάσεις, για παράδειγμα, μπορεί να αποτελούν ένδειξη ότι μια οντότητα ελέγχει μια ΟΟΕΣ και συνεπώς πρέπει να ενοποιεί την ΟΟΕΣ (επιπρόσθετες οδηγίες παρέχονται στο προσάρτημα της παρούσας Διερμηνείας):

α) κατ' ουσίαν, οι δραστηριότητες της ΟΟΕΣ διεξάγονται για λογαριασμό της οικονομικής οντότητας σύμφωνα με τις ειδικές επιχειρηματικές ανάγκες της, ούτως ώστε η οικονομική οντότητα να καρπούται οφέλη από την εκμετάλλευση της ΟΟΕΣ·

β) κατ' ουσίαν, η οντότητα έχει αρμοδιότητες λήψης αποφάσεων που της επιτρέπουν να καρπούται την πλειονότητα των οφελών από τις δραστηριότητες της ΟΟΕΣ ή, εγκαθιστώντας έναν μηχανισμό «αυτόματου πιλότου», η οικονομική οντότητα έχει αναθέσει αυτές τις αρμοδιότητες λήψης αποφάσεων·

γ) κατ' ουσίαν, η οντότητα έχει δικαιώματα που της επιτρέπουν να καρπούται την πλειονότητα των οφελών της ΟΟΕΣ και συνεπώς μπορεί να εκτίθεται σε κινδύνους που συνδέονται με τις δραστηριότητες της ΟΟΕΣ ή

δ) κατ' ουσίαν, η οντότητα διατηρεί την πλειονότητα των υπολειπόμενων κινδύνων ή των κινδύνων ιδιοκτησίας που συνδέονται με την ΟΟΕΣ ή τα περιουσιακά της στοιχεία προκειμένου να καρπούται οφέλη από τις δραστηριότητές της.

11. [Απαλείφθηκε]

ΗΜΕΡΟΜΗΝΊΑ ΟΜΌΦΩΝΗΣ ΑΠΟΔΟΧΉΣ

Ιούνιος 1998.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΊΑ ΈΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΎΟΣ

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

Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν την τροποποίηση της παραγράφου 6 για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει την ΔΠΧΑ 2 σε προγενέστερη χρονική περίοδο, η εν λόγω τροποποίηση εφαρμόζεται και σε εκείνη την προγενέστερη χρονική περίοδο.

ΔΙΕΡΜΗΝΕΊΑ ΜΕΔ-13

Από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες – Μη χρηματικές συνεισφορές από κοινοπρακτούντες

ΠΑΡΑΠΟΜΠΈΣ

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

— ΔΛΠ 16 *Ενσώματα πάγια*

— ΔΛΠ 18 *Έσοδα*

— ΔΛΠ 31 *Συμμετοχές σε κοινοπραξίες*

ΘΈΜΑ

1. Το ΔΛΠ 31 παράγραφος 48 αναφέρεται στις εισφορές και τις πωλήσεις μεταξύ ενός κοινοπρακτούντος και μιας κοινοπραξίας ως εξής: «Όταν ένα μέλος κοινοπραξίας συνεισφέρει ή πωλεί περιουσιακά στοιχεία σε μια κοινοπραξία, η αναγνώριση οποιασδήποτε αναλογίας κέρδους ή ζημίας από τη συναλλαγή αντικατοπτρίζει την ουσία της συναλλαγής.» Επιπρόσθετα, το ΔΛΠ 31 παράγραφος 24 αναφέρει ότι μια «από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα είναι μια κοινοπραξία, που συνεπάγεται την ίδρυση μιας κεφαλαιουχικής ή προσωπικής εταιρείας, ή άλλης οικονομικής οντότητας στην οποία κάθε μέλος έχει συμμετοχή.». Δεν υπάρχει ρητή καθοδήγηση για την αναγνώριση κερδών και ζημιών που προκύπτουν από εισφορές μη χρηματικών περιουσιακών στοιχείων σε από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες («ΚΕΟΟ»).

2. Εισφορές σε μια ΚΕΟΟ είναι μεταβιβάσεις περιουσιακών στοιχείων από κοινοπρακτούντες με αντάλλαγμα συμμετοχικό δικαίωμα στην ΚΕΟΟ. Οι εισφορές αυτές μπορούν να λάβουν διάφορες μορφές. Εισφορές μπορούν να πραγματοποιούνται ταυτόχρονα από τους κοινοπρακτούντες είτε κατά τη σύσταση της ΚΕΟΟ είτε μεταγενέστερα. Το αντάλλαγμα που λαμβάνουν οι κοινοπρακτούντες για περιουσιακά στοιχεία που συνεισφέρουν στην ΚΕΟΟ μπορεί επίσης να περιλαμβάνει μετρητά ή άλλο αντάλλαγμα που δεν εξαρτάται από μελλοντικές ταμιακές ροές της ΚΕΟΟ («πρόσθετο αντάλλαγμα»).

3. Τα θέματα είναι:

   α) πότε πρέπει να αναγνωρίζεται από τον κοινοπρακτούντα στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, η σχετική αναλογία κερδών ή ζημιών που προέρχεται από μια εισφορά μη χρηματικού περιουσιακού στοιχείου σε μια ΚΕΟΟ με αντάλλαγμα συμμετοχικό δικαίωμα στην ΚΕΟΟ·

   β) πώς πρέπει να λογιστικοποιείται το πρόσθετο αντάλλαγμα από τον κοινοπρακτούντα και

   γ) πώς πρέπει να παρουσιάζεται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις του κοινοπρακτούντος κάθε μη πραγματοποιηθέν κέρδος ή ζημία.

4. Η παρούσα Διερμηνεία αφορά το λογιστικό χειρισμό του κοινοπρακτούντος για μη χρηματικές εισφορές σε μια ΚΕΟΟ με αντάλλαγμα συμμετοχικό δικαίωμα στην ΚΕΟΟ που λογιστικοποιείται χρησιμοποιώντας είτε τη μέθοδο της καθαρής θέσης είτε την αναλογική ενοποίηση.

ΟΜΌΦΩΝΗ ΑΠΟΔΟΧΉ

5. Εφαρμόζοντας το ΔΛΠ 31 παράγραφος 48 σε μη χρηματικές εισφορές σε μια ΚΕΟΟ με αντάλλαγμα συμμετοχικό δικαίωμα στην ΚΕΟΟ, ένας κοινοπρακτών αναγνωρίζει στα αποτελέσματα της περιόδου, το μερίδιο κέρδους ή ζημίας που αναλογεί στα συμμετοχικά δικαιώματα των άλλων κοινοπρακτούντων εκτός από τις εξής περιπτώσεις:

   α) οι σημαντικοί κίνδυνοι και ωφέλειες που συνεπάγεται η ιδιοκτησία των εισφερθέντων μη χρηματικών περιουσιακών στοιχείων δεν έχουν μεταβιβαστεί στην ΚΕΟΟ ή

   β) το κέρδος ή η ζημία από τη μη χρηματική εισφορά δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα ή

   γ) η συναλλαγή της εισφοράς στερείται εμπορικής ουσίας, σύμφωνα με την περιγραφή του όρου στο ΔΛΠ 16 Ενσώματα πάγια.

   Αν εφαρμόζεται η εξαίρεση α), β) ή γ), το κέρδος ή η ζημία θεωρείται μη πραγματοποιηθείσα και συνεπώς δεν αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα εκτός αν εφαρμόζεται και η παράγραφος 6.

6. Αν, εκτός από το συμμετοχικό δικαίωμα στην από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα, ένας κοινοπρακτών λάβει και χρηματικά ή μη χρηματικά περιουσιακά στοιχεία, αναγνωρίζεται από τον κοινοπρακτούντα στα αποτελέσματα κατάλληλη αναλογία κέρδους ή ζημίας επί της συναλλαγής.

7. Μη πραγματοποιηθέντα κέρδη ή ζημίες από μη χρηματικά περιουσιακά στοιχεία που εισφέρθηκαν στην ΚΕΟΟ απαλείφονται έναντι των υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων σύμφωνα με τη μέθοδο της αναλογικής ενοποίησης ή έναντι της επένδυσης σύμφωνα με τη μέθοδο της καθαρής θέσης. Τέτοια μη πραγματοποιηθέντα κέρδη ή ζημίες δεν παρουσιάζονται ως αναβαλλόμενα κέρδη ή ζημίες στον ενοποιημένο ισολογισμό του κοινοπρακτούντος.

8-13. [Δεν εφαρμόζεται στη βασική Διερμηνεία.]

ΗΜΕΡΟΜΗΝΊΑ ΟΜΌΦΩΝΗΣ ΑΠΟΔΟΧΉΣ

Ιούνιος 1998.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΊΑ ΈΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΎΟΣ

Η παρούσα Διερμηνεία τίθεται σε ισχύ για ετήσιες χρηματοοικονομικές περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 1999 ή αργότερα. Ενθαρρύνεται η εφαρμογή νωρίτερα. Οι μεταβολές των λογιστικών πολιτικών λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 8.

14. Οι τροποποιήσεις στη λογιστική αντιμετώπιση των συναλλαγών που αφορούν μη χρηματικές εισφορές που περιγράφονται στην παράγραφο 5 θα εφαρμόζονται προδρομικά σε μελλοντικές συναλλαγές.

15. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις της παρούσας Διερμηνείας που έγιναν από το ΔΛΠ 16 για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2005 ή αργότερα. Αν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει το Πρότυπο σε προγενέστερη περίοδο, οι τροποποιήσεις αυτές εφαρμόζονται και για εκείνη την προγενέστερη περίοδο.

ΔΙΕΡΜΗΝΕΊΑ ΜΕΔ-15

Λειτουργικές μισθώσεις — Κίνητρα

ΠΑΡΑΠΟΜΠΈΣ

— ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων* (όπως αναθεωρήθηκε το 2003)

— 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.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΊΑ ΟΜΌΦΩΝΗΣ ΑΠΟΔΟΧΉΣ

Ιούνιος 1998.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΊΑ ΈΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΎΟΣ

Η παρούσα διερμηνεία τίθεται σε ισχύ για μισθωτικές περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 1999.

ΔΙΕΡΜΗΝΕΊΑ ΜΕΔ-21

Φόροι εισοδήματος — Ανάκτηση αναπροσαρμοσμένων μη αποσβέσιμων περιουσιακών στοιχείων

ΠΑΡΑΠΟΜΠΈΣ

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

— ΔΛΠ 12 *Φόροι Εισοδήματος*

— ΔΛΠ 16 *Ενσώματα πάγια* (όπως αναθεωρήθηκε το 2003)

— ΔΛΠ 40 *Επενδύσεις σε ακίνητα* (όπως αναθεωρήθηκε το 2003)

ΘΈΜΑ

1. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 12 παράγραφος 51, η επιμέτρηση των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων και περιουσιακών στοιχείων πρέπει να αντανακλά τις φορολογικές συνέπειες που θα έχει ο τρόπος με τον οποίο η οικονομική οντότητα αναμένει, κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, να ανακτήσει ή να διακανονίσει τη λογιστική αξία εκείνων των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που δημιουργούν προσωρινές διαφορές.

2. Το ΔΛΠ 12 παράγραφος 20 αναφέρει ότι η αναπροσαρμογή ενός περιουσιακού στοιχείου δεν επηρεάζει πάντοτε το φορολογητέο κέρδος (ή τη φορολογική ζημία) στην περίοδο της αναπροσαρμογής και ότι η φορολογική βάση του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να μην αναπροσαρμόζεται, ως αποτέλεσμα της αναπροσαρμογής. Αν η μελλοντική ανάκτηση της λογιστικής αξίας είναι φορολογητέα, κάθε διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας του αναπροσαρμοσμένου περιουσιακού στοιχείου και της φορολογικής βάσης του είναι μια προσωρινή διαφορά και καταλήγει σε μια αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή περιουσιακό στοιχείο.

3. Το θέμα είναι πώς ερμηνεύεται ο όρος «ανάκτηση» σε σχέση με ένα περιουσιακό στοιχείο που δεν αποσβένεται (μη αποσβέσιμο περιουσιακό στοιχείο) και αναπροσαρμόζεται σύμφωνα με την παράγραφο 31 του ΔΛΠ 16.

4. Η παρούσα Διερμηνεία εφαρμόζεται και σε επενδύσεις σε ακίνητα που τηρούνται λογιστικά σε αναπροσαρμοσμένα ποσά σύμφωνα με το ΔΛΠ 40 παράγραφος 33 αλλά που θα θεωρούνταν μη αποσβέσιμα αν εφαρμοζόταν το ΔΛΠ 16.

ΟΜΌΦΩΝΗ ΑΠΟΔΟΧΉ

5. Η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή περιουσιακό στοιχείο που ανακύπτει από την αναπροσαρμογή ενός μη αποσβέσιμου περιουσιακού στοιχείου σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 παράγραφος 31 επιμετράται βάσει των φορολογικών συνεπειών που θα επακολουθούσαν από την ανάκτηση της λογιστικής αξίας του υπόψη περιουσιακού στοιχείου μέσω πώλησης, ανεξάρτητα από τη βάση επιμέτρησης της λογιστικής αξίας του 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 το 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.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΊΑ ΟΜΌΦΩΝΗΣ ΑΠΟΔΟΧΉΣ

Αύγουστος 1999.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΊΑ ΈΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΎΟΣ

Η παρούσα Διερμηνεία τίθεται σε ισχύ από την 15η Ιουλίου 2000. Οι μεταβολές των λογιστικών πολιτικών λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 8.

ΔΙΕΡΜΗΝΕΊΑ ΜΕΔ-25

Φόροι εισοδήματος — Μεταβολές στο φορολογικό καθεστώς μιας οικονομικής οντότητας ή των μετόχων της

ΠΑΡΑΠΟΜΠΈΣ

— 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

4. Μια μεταβολή στο φορολογικό καθεστώς μιας οικονομικής οντότητας ή των μετόχων της δεν καταλήγει σε αύξηση ή μείωση των ποσών που αναγνωρίζονται απευθείας στην καθαρή θέση. Οι τρέχουσες και αναβαλλόμενες φορολογικές συνέπειες μιας μεταβολής στο φορολογικό καθεστώς θα περιλαμβάνονται στα αποτελέσματα της περιόδου, εκτός αν αυτές οι συνέπειες σχετίζονται με συναλλαγές και γεγονότα που καταλήγουν, στην ίδια ή σε διαφορετική περίοδο, σε πίστωση ή χρέωση απευθείας στο αναγνωρισμένο ποσό της καθαρής θέσης. Οι φορολογικές συνέπειες που σχετίζονται με μεταβολές στο αναγνωρισμένο ποσό της καθαρής θέσης, στην ίδια ή σε διαφορετική περίοδο (που δεν συμπεριλαμβάνονται στα αποτελέσματα), χρεώνονται ή πιστώνονται απευθείας στην καθαρή θέση.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΊΑ ΟΜΌΦΩΝΗΣ ΑΠΟΔΟΧΉΣ

Αύγουστος 1999.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΊΑ ΈΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΎΟΣ

Η παρούσα Διερμηνεία τίθεται σε ισχύ από την 15η Ιουλίου 2000. Οι μεταβολές των λογιστικών πολιτικών λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 8.

ΔΙΕΡΜΗΝΕΊΑ ΜΕΔ-27

Εκτίμηση της ουσίας των συναλλαγών που συνεπάγονται τον νομικό τύπο της μίσθωσης

ΠΑΡΑΠΟΜΠΈς

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

— ΔΛΠ 11 *Συμβάσεις κατασκευής*

— ΔΛΠ 17 *Μισθώσεις* (όπως αναθεωρήθηκε το 2003)

— ΔΛΠ 18 *Έσοδα*

— ΔΛΠ 37 *Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία*

— ΔΛΠ 39 *Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση* (όπως αναθεωρήθηκε το 2003)

— ΔΠΧΑ 4 *Ασφαλιστήρια συμβόλαια*

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],

      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

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.

7. Άλλες δεσμεύσεις μιας συμφωνίας που περιλαμβάνουν τυχόν παρεχόμενες εγγυήσεις και δεσμεύσεις δημιουργούμενες σε περίπτωση πρόωρης λήξης, αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 37, το ΔΛΠ 39 ή το ΔΠΧΑ 4, αναλόγως των όρων.

8. Τα κριτήρια στην παράγραφο 20 του ΔΛΠ 18 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 συνεχούς εμπλοκής με τη μορφή σημαντικών δεσμεύσεων μελλοντικής επίδοσης 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, εφόσον λαμβάνεται κατά την έναρξη της συμφωνίας, είναι:

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 κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων με βάση την οικονομική της ουσία και φύση.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΉΣΕΙς

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:

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).

ΗΜΕΡΟΜΗΝΊΑ ΟΜΌΦΩΝΗς ΑΠΟΔΟΧΉς

Φεβρουάριος 2000.

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.

ΔΙΕΡΜΗΝΕΊΑ ΜΕΔ-29

Γνωστοποίηση — Συμφωνίες για την παραχώρηση του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών

ΠΑΡΑΠΟΜΠΈΣ

— ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων* (όπως αναθεωρήθηκε το 2003)

— 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)

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.

5. Ορισμένες πτυχές και γνωστοποιήσεις που σχετίζονται με ορισμένες συμφωνίες παραχώρησης δικαιώματος παροχής υπηρεσιών ήδη διέπονται από υφιστάμενα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (π.χ. το ΔΛΠ 16 εφαρμόζεται στην απόκτηση ενσώματων πάγιων στοιχείων, το ΔΛΠ 17 εφαρμόζεται σε μισθώσεις περιουσιακών στοιχείων και το ΔΛΠ 38 εφαρμόζεται στην απόκτηση άυλων περιουσιακών στοιχείων). Πάντως, μια συμφωνία παραχώρησης δικαιώματος παροχής υπηρεσιών μπορεί να συνεπάγεται εκτελεστικές συμβάσεις που δεν καλύπτονται από Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, 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 δικαιώματος παροχής υπηρεσιών.

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.

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).

ΗΜΕΡΟΜΗΝΊΑ ΟΜΌΦΩΝΗΣ ΑΠΟΔΟΧΉΣ

Μάιος 2001.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΊΑ ΈΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΎΟΣ

Η παρούσα Διερμηνεία τίθεται σε ισχύ από την 31η Δεκεμβρίου 2001.

ΔΙΕΡΜΗΝΕΊΑ ΜΕΔ-31

Έσοδα — Πράξεις ανταλλαγής που αφορούν υπηρεσίες διαφήμισης

ΠΑΡΑΠΟΜΠΈΣ

— 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.

ΔΙΕΡΜΗΝΕΊΑ ΜΕΔ-32

Άυλα περιουσιακά στοιχεία — Κόστος δικτυακού τόπου

ΠΑΡΑΠΟΜΠΈΣ

— ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων* (όπως αναθεωρήθηκε το 2003)

— ΔΛΠ 2 *Αποθέματα* (όπως αναθεωρήθηκε το 2003)

— ΔΛΠ 11 *Συμβάσεις κατασκευής*

— 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*

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.

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. Επιπροσθέτως, όταν μια οικονομική οντότητα προβαίνει σε δαπάνες που αφορούν πάροχο υπηρεσιών διαδικτύου που φιλοξενεί το δικτυακό τόπο της οικονομικής οντότητας, οι δαπάνες αναγνωρίζονται ως έξοδο σύμφωνα με το ΔΛΠ 1.78 και το *Πλαίσιο* όταν παρέχονται οι υπηρεσίες.

6. Το ΔΛΠ 38 δεν εφαρμόζεται σε άυλα περιουσιακά στοιχεία τα οποία κατέχει μια οικονομική οντότητα με σκοπό την πώλησή τους σύμφωνα με την ομαλή πορεία των εργασιών της (βλ. ΔΛΠ 2 και ΔΛΠ 11) ή σε μισθώσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 17. Συνεπώς, η παρούσα Διερμηνεία δεν εφαρμόζεται σε δαπάνες για την ανάπτυξη ή τη λειτουργία ενός δικτυακού τόπου (ή λογισμικού δικτυακού τόπου) με σκοπό την πώληση σε μια άλλη οικονομική οντότητα. Όταν ο δικτυακός τόπος μισθώνεται σύμφωνα με μια λειτουργική μίσθωση, ο εκμισθωτής εφαρμόζει την παρούσα Διερμηνεία. Όταν ένας δικτυακός τόπος μισθώνεται σύμφωνα με χρηματοδοτική μίσθωση, ο μισθωτής εφαρμόζει τη Διερμηνεία μετά την αρχική αναγνώριση του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου.

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·

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.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΊΑ ΟΜΌΦΩΝΗΣ ΑΠΟΔΟΧΉΣ

Μάιος 2001.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΊΑ ΈΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΎΟΣ

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.